

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ВИШИНСЬКА АЛЛА ЮРІЇВНА

УДК 657.471:631.162:636.034(043.3)

ДИСЕРТАЦІЯ


**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
ОСНОВНОГО ВИРОБНИЦТВА У МОЛОЧНОМУ СКОТАРСТВІ**

071 Облік і оподаткування

07 Управління та адміністрування

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

 - А.Ю. Вишинська

Науковий керівник

Іщенко Яна Петрівна,

кандидат економічних наук, доцент

АННОТАЦІЯ

Вишинська А.Ю. Облікове забезпечення управління витратами основного виробництва у молочному скотарстві. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 Облік і оподаткування. – Вінницький національний аграрний університет, Вінниця, 2024.

Дисертаційна робота присвячена обґрунтуванню теоретичних засад і розробці методичних підходів щодо облікового забезпечення управління витратами основного виробництва у молочному скотарстві.

У першому розділі роботи розглянуто теоретичні основи формування витрат основного виробництва і побудови їх обліку в молочному скотарстві. У процесі дослідження встановлено, що молочне скотарство є одним із найважливіших секторів українського аграрного виробництва. Виявлено проблеми та тенденції розвитку галузі. Зокрема, доведено, що органічне молочне тваринництво – це перспективний напрямок розвитку скотарства в Україні, який дозволить підвищити якість продукції, завоювати нові ринки та забезпечити сталий розвиток сільського господарства.

Обґрунтовано, що належне інформаційне забезпечення є запорукою ефективного управління витратами в молочному скотарстві.

На основі комплексного дослідження категоріального апарату щодо обліку витрат та критичного аналізу наукових праць і вітчизняних нормативних актів, виявлено неоднозначність трактувань понять та категорій, пов'язаних з обліком витрат основного виробництва та відсутність визначення категорії «основне виробництво». З метою забезпечення точності, систематизації, порівнянності досліджень та для застосування у практичній діяльності, запропоновано авторське визначення категорії «витрати» та «основне сільськогосподарське виробництво».

Узагальнено класифікацію виробничих витрат. Виходячи з того, що система обліку повинна враховувати специфіку виробництва, нами було досліджено організаційно-технологічні особливості в молочному скотарстві. Результати цього дослідження дозволили нам розробити адаптовану до організаційно-виробничих особливостей галузі скотарства систему об'єктів обліку витрат та номенклатуру статей обліку витрат, зокрема для органічного скотарства.

З метою забезпечення встановлення індивідуальної відповідальності працівників та досягнення оптимального використання ресурсів, зростання обсягів виробництва та забезпечення високої якості продукції, запропоновано розділити виробничий процес галузі молочного скотарства на окремі бізнес-процеси. Надано визначення поняття «виробничий бізнес-процес у галузі молочного скотарства» як сукупності взаємопов'язаних дій і операцій, спрямованих на виробництво продукції та додаткових біологічних активів. Виділено виробничі бізнес-процеси у молочному скотарстві. Сформовано систему ключових показників ефективності (КПЕ) для підприємств молочного скотарства, що дозволить підвищити ефективність виробництва за рахунок оптимізації виробничих процесів та витрат.

Другий розділ дисертаційного дослідження розкриває оцінку сучасного стану облікового забезпечення управління витратами основного виробництва в молочному скотарстві. Встановлено відповідність обліку витрат об'єктам та суб'єктам менеджменту в молочному скотарстві, що забезпечує побудову системи інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на різних рівнях управління.

Виявлено, що фінансовий і управлінський облік, діючи спільно, створюють більший ефект, ніж кожен із них окремо. Цей синергетичний ефект ми називаємо сурядною функцією, яка відображає вплив фінансового та управлінського обліку на прийняття управлінських рішень різного рівня.

Розроблено Положення про організацію управлінського обліку на підприємстві, де детально описано організаційні аспекти та методик

управлінського обліку. Зокрема, запропоновано графік документообігу та фрагмент робочого плану рахунків для обліку витрат виробництва галузі молочного скотарства. Це дозволить оптимізувати облік витрат та підвищити ефективність управління підприємством.

У роботі запропоновано систему оплати праці виробничого персоналу, засновану на досягненні ключових показників ефективності (КПЕ), розроблених для кожного бізнес-процесу. Розроблена референтна модель встановлення особистої відповідальності працівників та система оцінки їхньої ефективності. Показано, як регулярний розрахунок чистого економічного ефекту кожного бізнес-процесу може підвищити ефективність виробництва.

Для отримання оперативної інформації про собівартість продукції, розроблено практичні рекомендації щодо методики щомісячного калькулювання собівартості продукції молочного скотарства. З цією метою запропоновано методичні прийоми розподілу загально-виробничих витрат та визначення нормальної потужності підприємств галузі. Для оперативного управління запропоновано методику калькулювання собівартості продукції молочного скотарства за релевантними витратами; витратами що мають найбільшу питому вагу (кормова собівартість); повними виробничими витратами.

Дослідження практики обліку витрат на утримання основних засобів дозволило виявити наслідки некоректного облікового відображення таких витрат та завищення показника собівартості продукції. Для забезпечення об'єктивного відображення запропоновано вартість витрат на ремонти, що збільшують продуктивність об'єкта чи термін його експлуатації капіталізувати і, таким чином, не включати до складу собівартості продукції.

Шляхи удосконалення обліку витрат у молочному скотарстві представлено у третьому розділі. Традиційно об'єктами обліку витрат в тваринництві є групи тварин. Суперечливим є сучасна методика та практика обліку групи нетелей. Визначено доцільність ідентифікації нетелей як незрілих довгострокових біологічних активів тваринництва, що є обґрунтованим з точки зору їх економічної сутності та сприятиме більш точному відображенню фінансового

стану підприємства. Розроблено методику відображення нетелей у складі незрілих довгострокових біологічних активів тваринництва.

Для підвищення ефективності підприємств запропоновано впровадити практику регулярного розрахунку чистого економічного ефекту кожного виробничого процесу. Сформовано алгоритм розрахунку чистого економічного ефекту для виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека». Методика запропонованого розрахунку може бути використана для інших виробничих бізнес-процесів та дозволить оцінити вплив кожного з них на кінцевий фінансовий результат, виявити процеси, які потребують оптимізації або реінжинірингу, та отримати інформацію для розробки ефективних стратегій розвитку підприємства.

Запропонована система внутрішньої звітності про витрати для підприємств галузі молочного скотарства. Створено форми внутрішньогосподарської звітності (Відомість розподілу загальновиробничих витрат галузі тваринництва, Звіт про кормову собівартість продукції тваринництва, Звіт про виробничу собівартість продукції основного стада ВРХ, Звіт про виробничу собівартість приросту та живої маси по групі тварин) та форми внутрішньої звітності для відображення втрат та вигод за виробничими бізнес-процесами, рекомендовані для підприємств галузі молочного скотарства.

Визначено, що система обліку виробництва в органічному скотарстві – це комплекс транзакцій із документування, групування, узагальнення та відображення в звітності інформації з урахуванням особливостей органічного виробництва та специфіки галузі молочного скотарства. Розроблено форми первинних документів для обліку витрат органічного виробництва галузі молочного скотарства, що потребують особливого контролю відповідно до вітчизняного законодавства та стандартів Європейського Союзу (ЄС). Зважаючи на розроблену номенклатуру обліку витрат органічного скотарства, запропоновано робочий план рахунків для підприємств-операторів органічного виробництва щодо витрат галузі молочного скотарства.

Ключові слова: основне виробництво, молочне скотарство, тваринництво, органічне виробництво, сільськогосподарські підприємства, статті витрат, витрати виробництва, витрати на біологічні перетворення, облік, управління витратами, об'єкти обліку витрат, управлінський облік, собівартість, калькулювання, внутрішня звітність.

ABSTRACT

Vyshynska A.Y. Accounting support for management of costs of the main production in dairy cattle breeding. - Qualification research paper with manuscript rights.

Thesis for obtaining the scientific degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 Accounting and Taxation - Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, 2024.

The dissertation is devoted to the substantiation of theoretical foundations and the development of methodological approaches to accounting support for the management of fixed costs in dairy farming.

In the first section of the paper, the theoretical foundations of the formation of the costs of basic production and the construction of their accounting in dairy farming are considered. In the course of the study, it was found that dairy farming is one of the most important sectors of Ukrainian agricultural production. The problems and trends in the development of the industry are identified. In particular, it is proved that organic dairy farming is a promising direction for the development of livestock in Ukraine, which will improve product quality, conquer new markets and ensure sustainable agricultural development.

It is substantiated that proper information support is the key to effective cost management in dairy farming.

Based on a comprehensive study of the categorical apparatus for cost accounting and a critical analysis of scientific works and domestic regulations, the author reveals ambiguity in the interpretation of concepts and categories related to the accounting of costs of basic production and the lack of definition of the category «basic production».

With a view to ensuring accuracy, systematization, comparability of research and for application in practice, the author's own definition of the categories "costs" and "main agricultural production" is proposed.

The classification of production costs is generalized. Proceeding from the fact that the accounting system should take into account the specifics of production, we have studied the organizational and technological features of dairy farming. The results of this study allowed us to develop a system of cost accounting objects and a nomenclature of cost accounting items adapted to the organizational and production characteristics of the dairy farming industry, including for organic farming.

With a view to ensuring the establishment of individual responsibility of employees and achieving optimal use of resources, increasing production volumes and ensuring high quality of products, it is proposed to divide the production process of the dairy farming industry into separate business processes. The concept of "production business process in the field of dairy farming" is defined as a set of interrelated actions and operations aimed at producing products and additional biological assets. The production business processes in dairy farming are allocated. A system of key performance indicators (KPIs) for dairy farming enterprises has been formed, which will increase production efficiency by optimizing production processes and costs.

The second chapter of the dissertation study reveals an assessment of the current state of accounting support for managing the costs of basic production in dairy farming. The correspondence of the objects of cost accounting to the objects and subjects of management in dairy cattle breeding has been established, which ensures the construction of a system of information support for making management decisions at different levels of management.

It is found that financial and management accounting, acting together, create a greater effect than each of them separately. This synergistic effect is called the conjunctive function, which reflects the impact of financial and management accounting on management decision-making at various levels.

The Regulation on the organization of management accounting at an enterprise has been developed, which describes in detail the organizational aspects and methods

of management accounting. In particular, a document flow schedule and a fragment of the chart of accounts for accounting for production costs in the dairy farming industry are proposed. This will optimize cost accounting and increase the efficiency of enterprise management.

The paper proposes a system of remuneration of production personnel based on the achievement of key performance indicators developed for each business process. A reference model for establishing the personal responsibility of employees and a system for evaluating their effectiveness has been developed. It is shown how regular calculation of the net economic effect of each business process can increase production efficiency.

In order to obtain up-to-date information on the cost of production, practical recommendations on the methodology of monthly costing of dairy farming products have been developed. To this end, the methodological methods of distribution of general production costs and determination of the normal capacity of enterprises in the industry are proposed. For operational management, a methodology for calculating the cost of dairy cattle production by: relevant costs; costs with the largest share (feed cost); total production costs is proposed.

The study of the practice of accounting for fixed asset maintenance costs revealed the consequences of incorrect accounting for such costs and overstatement of the cost of production. To ensure an objective reflection, it is proposed that the cost of repairs that increase the productivity of an object or its service life should be capitalized and thus not included in the cost of production.

Ways to improve cost accounting in dairy farming are presented in the third section. Traditionally, the objects of cost accounting in livestock are groups of animals. The current methodology and practice of accounting for a group of heifers is controversial. The author determines the expediency of identifying heifers as immature long-term biological assets of livestock, which is justified from the point of view of their economic essence and will contribute to a more accurate reflection of the financial condition of the enterprise. A methodology for reflecting heifers as part of immature long-term biological assets of livestock has been developed.

To improve the efficiency of enterprises, it is proposed to introduce the practice of regular calculation of the net economic effect of each production process. An algorithm for calculating the net economic effect for the production business process “Health Management and Biosafety” has been formed. The methodology of the proposed calculation can be used for other production business processes and will allow to assess the impact of each of them on the final financial result, identify processes that need optimization or reengineering, and obtain information for developing effective strategies for the development of the enterprise.

A system of internal cost reporting for dairy farming enterprises is proposed. Forms of internal economic reporting (Statement of distribution of general production costs of the livestock industry, Report on the feed cost of livestock products, Report on the production cost of the main cattle herd, Report on the production cost of weight gain and live weight by group of animals) and forms of internal reporting to reflect losses and benefits from production business processes recommended for dairy cattle breeding enterprises have been developed.

It is determined that the production accounting system in organic livestock is a complex of transactions for documenting, grouping, summarizing and reporting information, taking into account the peculiarities of organic production and the specifics of the dairy farming industry. Forms of primary documents for accounting for organic production costs in the dairy sector that require special control in accordance with national legislation and EU standards have been developed. Taking into account the developed nomenclature of objects of accounting for organic livestock costs, a chart of accounts for enterprises-operators of organic production, concerning the costs of the dairy industry, is proposed.

Key words: main production, dairy farming, animal husbandry, organic production, agricultural enterprises, cost items, production costs, biological transformation costs, accounting, cost management, cost accounting objects, management accounting, cost price, calculation, internal reporting.

**СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ
(LIST OF ASPIRANTS PUBLICATIONS FOR THE TOPIC OF THE THESIS)**

Статті у наукових фахових виданнях України категорії «Б», включених до міжнародної наукометричної бази даних (Index Copernicus)

1. Іщенко Я. П., Вишинська А. Ю. Сучасний стан молочного скотарства в Україні. *Ефективна економіка*. 2023. № 7. 17 с. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.7.51>. (друк. арк. 0,72, особисто автором проведено аналіз показників стану молочного скотарства в Україні та окреслено особливості традиційних та органічних систем виробництва продукції молочного скотарства – друк. арк.0,36).

2. Іщенко Я. П., Вишинська А. Ю. Сутність і класифікація витрат основного виробництва у молочному скотарстві. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2023. № 2. С. 73-89. DOI: [10.37128/2411-4413-2023-2-5](https://doi.org/10.37128/2411-4413-2023-2-5). (друк. арк. 1,01, особисто автором узагальнено дослідження категоріального апарату щодо визначення понять «витрати» та «основне виробництво»; узагальнено класифікацію витрат та запропоновано групування загальновиробничих витрат галузі молочного скотарства залежно від обсягу виробництва з метою їхнього подальшого розподілу й включення до собівартості продукції. – друк. арк.0,51).

3. Іщенко Я. П., Вишинська А. Ю. Організаційні особливості побудови обліку витрат органічного молочного скотарства. *Ефективна економіка*. 2023. № 11. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.52>. (друк. арк. 0,6, особисто автором визначено вплив організаційно–технологічних особливостей біологічних перетворень в органічному молочному скотарстві на побудову системи обліку витрат та пропоновано номенклатуру статей обліку витрат виробництва органічної продукції молочного скотарства – друк. арк.0,3).

4. Іщенко Я. П., Вишинська А. Ю. Облікова інформація в системі управління витратами молочного скотарства. *Управління змінами та інновації*. 2023. № 8. С. 11-16. DOI: <https://doi.org/10.32782/СМІ/2023-8-2>. (друк. арк. 0,6,

особисто автором запропоновано авторське визначення поняття «управління витратами»; проаналізовано взаємозв'язок функцій управління та функцій обліку, виокремлено сурядну управлінську функцію – друк. арк.0,3).

Інші видання, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

1. Вишинська А. Ю. Організація управлінського обліку витрат у практиці підприємств галузі молочного скотарства. *Наукові перспективи*. 2024. № 6 (48). 12 с. DOI: 10.52058/2708-7530-2024-6(48)-351-362. (друк. арк.0,7).

Матеріали конференцій

1. Vyshynska A. Accounting as a management tool in dairy farming. *Економіка, фінанси, облік та управління: нові виклики та стратегії розвитку*: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції, м. Кропивницький, 30 листопада 2024 р. Кропивницький: ЦФЕНД, 2024. С. 35. (друк. арк.0,1).

ЗМІСТ

Вступ	13
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ОСНОВНОГО ВИРОБНИЦТВА І ПОБУДОВИ ЇХ ОБЛІКУ В МОЛОЧНОМУ СКОТАРСТВІ	22
1.1. Сучасний стан молочного скотарства в Україні.....	22
1.2. Економічна сутність та склад витрат основного виробництва.....	35
1.3. Організаційно–технологічні особливості виробництва у молочному скотарстві та їх вплив на побудову облікового забезпечення управління.....	55
Висновки до розділу 1.....	75
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ОСНОВНОГО ВИРОБНИЦТВА В МОЛОЧНОМУ СКОТАРСТВІ	79
2.1. Організація обліку витрат основного виробництва молочного скотарства в контексті забезпечення функцій управління.....	79
2.2. Сучасний стан бухгалтерського обліку витрат основного виробництва	92
2.3. Калькулювання собівартості продукції в системі управління витратами... ..	110
Висновки до розділу 2.....	127
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ВИТРАТ У МОЛОЧНОМУ СКОТАРСТВІ	130
3.1. Удосконалення організації та методики обліку витрат основного виробництва молочного скотарства	130
3.2. Формування внутрішньої звітності про витрати основного виробництва для забезпечення інформаційних потреб управління.....	144
3.3. Формування системи обліку витрат органічного молочного скотарства... ..	153
Висновки до розділу 3.....	165
Висновки	168
Список використаних джерел	172
Додатки	187

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Молочне скотарство відіграє ключову роль у продовольчій безпеці України, однак сучасні економічні реалії та воєнні дії створюють значні виклики для цієї галузі. З метою збереження та розвитку молочного виробництва необхідні комплексні наукові дослідження. Результати таких досліджень дозволять розробити ефективні заходи підтримки виробників молока, стабілізувати ринок та забезпечити населення якісними молочними продуктами.

Усе більше виробників усвідомлюють важливість екологічно чистого виробництва і переходять на органічні методи господарювання. Споживачі все частіше віддають перевагу молоку та молочним продуктам, виробленим в умовах органічного виробництва. Виробники, у свою чергу, прагнуть задовольнити цей попит, пропонуючи сертифіковану продукцію, дотримуючись високих стандартів виробництва.

Ефективне управління витратами в молочному скотарстві неможливе без якісної інформації. Ключовим джерелом такої інформації є бухгалтерський облік.

Облік витрат у молочному скотарстві – це багатогранний процес, який має низку особливостей. Існуюча система обліку не завжди відповідає сучасним вимогам управління та не враховує новітніх технологій та економічних умов, що впливають на виробництво молочної продукції.

Науковці активно досліджують молочну галузь, зосереджуючись на її особливостях, сучасному стані та шляхах підвищення ефективності. Т.Л. Керанчук, В. Антошенкова та Н.І. Шиян, аналізують функціонування молочної галузі в Україні. В.В. Джеджула, І.Ю. Єпіфанова та М.Ю. Дзюбо пропонують конкретні напрями підвищення результативності роботи підприємств молочної галузі. В.С. Ніценко та Ю.І. Данько підкреслюють важливість розвитку промислового молочного скотарства для забезпечення економічної стійкості галузі.

Вагомий внесок у дослідження теоретичних і практичних аспектів органічного виробництва в галузі тваринництва здійснили Л.О. Бойко, В.А. Дерій, В. П. Пантелеєв, О.А. Подолянчук, В. М. Пилявець, Р. П. Сагайдак та ін.

Над удосконаленням облікової системи управління витратами постійно працюють різні вчені-економісти: Н.Г. Здирко, Я.П. Іщенко, Т.О. Мулик, Л.В. Нападовська, Г.Є. Павлова, І.В. Свиноус, Л.І. Стаднік, В.С. Уланчук, Л.В. Яловега та ін.

Оцінюючи попередні досягнення як підґрунтя для подальшого розвитку облікового забезпечення управління витратами основного виробництва у молочному скотарстві, слід зауважити, що в останні роки відбулися кардинальні зміни як у практиці ведення виробничих бізнес-процесів галузі, так і в інформаційній підтримці управління ними. Дослідження обліку витрат молочного скотарства в сучасних умовах є фрагментарними і розрізненими. Питання облікового забезпечення управління витратами потребує додаткового дослідження в контексті зміни умов діяльності та появи нових напрямків розвитку молочного скотарства. Перехід до органічного виробництва молока викликає необхідність переосмислення традиційних підходів до обліку та управління витратами. Зміна технологічних процесів, вимоги до сертифікації, особливості ринку органічної продукції створюють нові виклики для облікової системи аграрних підприємств. Саме це й визначило актуальність даної теми дисертаційної роботи, окреслило її мету і завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертація виконана в рамках науково-дослідної роботи Вінницького національного аграрного університету та прикріплена до ініціативної тематики «Удосконалення обліку та оподаткування суб'єктів господарювання в умовах сучасних концепції управління та глобальних викликів», яка затверджена в Українському інституті науково-технічної і економічної інформації (УкрІНТЕІ) з присвоєнням державного реєстраційного номера (0122U201989), що підтверджує актуальність та важливість обраної теми та проведених досліджень.

У межах наукової тематики дисертантом розроблено пропозиції з удосконалення методики облікового забезпечення управління витратами галузі молочного скотарства. Запропоновано форми первинних документів для обліку витрат органічного виробництва галузі, систему внутрішньої звітності про витрати.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є дослідження організаційних та методичних положень облікового забезпечення управління витратами основного виробництва у молочному скотарстві та їх удосконалення для забезпечення запитів та потреб управління. Системний підхід до поставленої мети досліджень зумовив вирішення наступних завдань:

- здійснити аналіз сучасного стану галузі молочного скотарства в Україні та тенденцій його розвитку, узагальнити та доповнити теоретико-методичні засади облікового забезпечення управління витратами основного виробництва у частині уточнення понятійно-категоріального апарату;

- узагальнити концептуальні підходи обліку витрат, їх класифікацію; виділити об'єкти обліку витрат специфічні для галузі молочного скотарства;

- виявити та систематизувати організаційно-технологічні особливості виробництва галузі молочного скотарства та їх вплив на побудову системи бухгалтерського обліку витрат;

- сформуванати організаційне забезпечення обліку витрат галузі молочного скотарства адаптоване до потреб та запитів управління;

- критично оцінити діючу методику облікового забезпечення управління витратами галузі молочного скотарства;

- обґрунтувати методичні прийоми калькулювання собівартості продукції молочного скотарства для інформаційного забезпечення оперативного управління;

- удосконалити організаційні та методичні підходи обліку витрат основного виробництва галузі молочного скотарства;

- розробити систему внутрішньої звітності адаптовану під інформаційні запити управління витратами основного виробництва у молочному скотарстві;

– удосконалити систему обліку витрат в умовах провадження органічного виробництва продукції молочного скотарства.

Об'єктом дослідження є система обліку витрат основного виробництва з урахуванням специфіки господарської діяльності підприємств галузі молочного скотарства.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, організаційних та методичних засад обліку витрат основного виробництва у молочному скотарстві.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою дисертаційного дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ та процесів, що включають теоретичний аналіз сучасних наукових досліджень з бухгалтерського обліку в молочному скотарстві та визначення його основних завдань; методи індукції та дедукції: дослідження процесів обліку витрат основного виробництва, обґрунтування теоретичних і практичних положень облікового забезпечення управління витратами; абстрагування – спрямований на порівняння та аналіз національних та міжнародних стандартів із метою моделювання системи обліку витрат основного виробництва щодо запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів; наукову абстракцію – перехід від досліджень теоретичних питань до практичних висновків і конкретизації методики обліку витрат основного виробництва; графічний метод спрямований на візуалізацію отриманих даних та їх інтерпретацію; схематичне відображення – при формуванні системи документування та узагальненні оцінки методичного забезпечення управління витратами основного виробництва; аналізу та синтезу, що включають дослідження особливостей галузі молочного скотарства, зокрема в умовах виробництва органічної продукції, вивчення економічної сутності виробничих витрат та собівартості продукції тощо.

Інформація для дослідження отримувалась із законодавчих та нормативних актів, що регулюють ведення бухгалтерського обліку, праць вітчизняних та зарубіжних вчених, спеціалістів з бухгалтерського обліку і економіки, періодичних видань, матеріалів конференцій і семінарів, статистичних джерел, журналів, даних Асоціації виробників молока (далі –

АВМ), Державного підприємства «Агентство по ідентифікації та реєстрації тварин», Державного реєстру суб'єктів племінної справи у тваринництві, Спілки молочних підприємств України, Міжнародних стандартів сфери виробництва та обігу органічної продукції відповідно до регламентів Європейського Союзу, даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності сільськогосподарських підприємств щодо операцій, пов'язаних з процесом виробництва продукції молочного скотарства та ін.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у тому, що впровадження розроблених методичних підходів облікового забезпечення управління витратами основного виробництва у молочному скотарстві дасть можливість задовольнити потреби управління підприємств галузі у своєчасній, достовірній, системній інформації про витрати виробництва для прийняття ефективних управлінських рішень. Основні результати проведених досліджень, що характеризують наукову новизну й особистий внесок автора, представлено у таких положеннях:

вперше:

- розроблено методику облікового відображення нетелей в складі незрілих довгострокових біологічних активів тваринництва, що дозволить об'єктивно відображати вартість необоротних активів у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;

удосконалено:

- теоретичні засади формування категоріального апарату, пов'язаного з обліком витрат основного виробництва; запропоновано авторське визначення категорії «витрати» та «основне сільськогосподарське виробництво» з метою забезпечення наукової обґрунтованості, систематизованості та порівнянності досліджень, а також їх практичного застосування;

- систему обліку витрат галузі молочного скотарства та номенклатуру статей обліку витрат, зокрема для органічного виробництва, які дозволяють отримувати систематизовану інформацію про витрати в розрізі, необхідному для управління ними на різних рівнях;

- організаційну систему управління ефективністю виробництва; запропоновано розділити виробничий процес галузі молочного скотарства на окремі бізнес-процеси; сформовано систему КПЕ виробничих бізнес-процесів для підприємств молочного скотарства, що дозволить оцінити результати кожного бізнес-процесу та підприємства в цілому;

- внутрішні регламенти організації управлінського обліку витрат у молочному скотарстві (розроблено проєкт Положення про організацію управлінського обліку на підприємстві та додатки до нього), застосування яких на практиці є ключовим кроком до внутрішнього регулювання формування інформаційних потоків про витрати основного виробництва для прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

- систему оплати праці виробничого персоналу, засновану на досягненні КПЕ, розроблених для кожного виробничого бізнес-процесу (розроблено референтну модель встановлення особистої відповідальності працівників та систему оцінки їхньої ефективності), що дозволить об'єктивно оцінити внесок кожного працівника у загальний результат та пов'язати його заробітну плату з досягнутими показниками.

- методику калькулювання собівартості продукції молочного скотарства (запропоновано методичні прийоми розподілу загально-виробничих витрат та визначення нормальної потужності підприємств галузі; запропоновано методику розрахунку собівартості за релевантними витратами; витратами що мають найбільшу питому вагу (кормова собівартість); повними виробничими витратами), що дозволить приймати обґрунтовані рішення щодо оперативного управління витратами, їх оптимізації, ціноутворення;

- систему внутрішньої звітності про витрати для підприємств галузі молочного скотарства (створено форми внутрішньогосподарської звітності: Відомість розподілу загальновиробничих витрат галузі тваринництва, Звіт про кормову собівартість продукції тваринництва, Звіт про виробничу собівартість продукції основного стада великої рогатої худоби (ВРХ), Звіт про виробничу собівартість приросту та живої маси по групі тварин та форми внутрішньої

звітності для відображення втрат та вигод за виробничими бізнес-процесами), впровадження яких в цілому допоможе забезпечити оперативною інформацією користувачів;

- форми первинних документів для обліку витрат органічного виробництва галузі молочного скотарства, що потребують особливого контролю відповідно до вітчизняного законодавства та стандартів Європейського союзу (ЄС), застосування яких на практиці дозволить забезпечити ефективний контроль за дотриманням законодавчих норм та стандартів, щодо провадження органічного виробництва;

дістали подальший розвиток:

- теоретичні основи обліку виробництва органічної продукції молочного скотарства, які враховують унікальні особливості виробництва органічної продукції галузі та сприяють визначенню шляхів вдосконалення облікової системи і забезпеченню суворого дотримання стандартів органічного виробництва;

- запропоновано методику розрахунку чистого економічного ефекту кожного виробничого бізнес-процесу у молочному скотарстві, застосування якої дозволить оцінити їх вплив на фінансові результати діяльності, оптимізувати бізнес-процеси та їх витрати і використовувати цю інформацію для розробки стратегій.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці пропозицій з удосконалення організації та методики бухгалтерського забезпечення управління витратами основного виробництва у молочному скотарстві.

Наукові розробки за тематикою дисертаційного дослідження впроваджено у навчально-методичний процес та наукову роботу Вінницького національного аграрного університету (довідка № 01.1.-59-1401 від 13.12.2023 р.).

Пропозиції щодо формування облікової політики управлінського обліку та методики калькулювання собівартості продукції молочного скотарства для інформаційного забезпечення оперативного управління прийняті у практичній

діяльності Агропромислового науково-виробничого підприємства «Візит» (довідка № 436 від 24.09.2024 р.).

Пропозиції щодо документування витрат виробництва та отримання продукції молочного скотарства, номенклатури обліку органічного скотарства, номенклатури статей обліку витрат, що сприятимуть прийняттю ефективних управлінських рішень на рівні агроформувань, рекомендовано для використання в роботі сільськогосподарських підприємств Департаментом агропромислового розвитку Вінницької обласної військової адміністрації (довідка №01.1-27/2240 від 29.12.2023 р.).

Впроваджено пропозиції у господарську діяльність сільськогосподарського виробничого кооперативу «Вівсяницький» (довідка №138 від 07.09.2023 р.) щодо організації управлінського обліку витрат основного виробництва у молочному скотарстві.

Розроблено пропозиції щодо методики матеріального заохочення працівників за досягнення ключових показників ефективності виробничих бізнес-процесів у приватному сільськогосподарському підприємстві «Агрофірма Нападівська» (довідка №258 від 11.10.2024 р.).

Особистий внесок здобувача. Усі результати дослідження, які виносяться на захист, отримані особисто здобувачем і є її власним здобутком. Вони відображають авторський підхід та бачення організації та формування облікового забезпечення управління витратами основного виробництва у галузі молочного скотарства. Внесок дисертанта за списком праць, опублікованих у співавторстві, визначено у переліку основних публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні результати наукового пошуку здобувача презентувалися та обговорювалися на 1 міжнародній та 3 вітчизняних науково-практичних конференціях: Всеукраїнська науково-практична конференція «Фінансові, облікові та контрольні-аналітичні інструменти в забезпеченні післявоєнного відновлення та розвитку економіки України» (Вінниця. 28-29 вересня 2023 р.), Всеукраїнська науково-практична конференція «Виклики і перспективи розвитку обліку, фінансів, аудиту та оподаткування в

умовах глобалізаційних процесів» (Вінниця. 24-25 жовтня 2024 р.), Міжнародна науково-практична конференція «Економіка, фінанси, облік та управління: нові виклики та стратегії розвитку» (Кропивницький. 30 листопада 2024 р.), IV Всеукраїнська науково-практична Інтернет-конференція молодих учених та студентів «Міждисциплінарні дослідження науки XXI століття» (Київ. 2 грудня 2024 р.).

Публікації. Основні положення дисертаційної роботи Вишинської А.Ю. опубліковано в 4 статтях у наукових фахових виданнях України категорії «Б», що включені до міжнародних наукометричних баз (4 наукові праці загальним обсягом 3,63 ум. друк. арк., автору належить 1,47 ум. друк. арк.) та 2 публікації в інших виданнях (0,8 умовн. друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Дисертація викладена на 227 сторінках комп'ютерного тексту (основний зміст викладено на 159 сторінках). Робота містить 42 таблиці, 39 рисунків, 24 додатка, 5 формул. Список використаних джерел включає 145 найменувань, викладених на 15 сторінках та 24 додатках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ОСНОВНОГО ВИРОБНИЦТВА І ПОБУДОВИ ЇХ ОБЛІКУ В МОЛОЧНОМУ СКОТАРСТВІ

1.1 Сучасний стан молочного скотарства в Україні

Молочне скотарство є однією із стратегічних галузей тваринництва України, яка визначає продовольчу безпеку країни, має високий експортний потенціал і забезпечує населення продуктами харчування в достатній кількості та належної якості.

Повномасштабне вторгнення країни агресора в Україну завдало нищівного удару по молочному сектору. Бойові дії та окупація територій призвели до масової загибелі худоби, руйнування ферм та зменшення виробництва молока. Фермери були змушені евакуюватися або продавати худобу за безцінь, що спричинило значні економічні втрати в галузі молочного скотарства.

Розвиток молочного скотарства досліджували в своїх працях багато українських вчених – економістів. Особливості функціонування молочної галузі досліджено в праці Т.Л. Керанчука [1], В.В. Джеджули, І.Ю. Спіфанова та М.Ю. Дзюбка, які пропонують напрями підвищення результативності діяльності підприємств молочної галузі [2]; В.В. Антошенкова, Н.І. Шиян, розкривають сучасний стан молочного скотарства в Україні [3, 4]; В.С. Ніценко і Ю.І. Данько пропонують задля забезпечення економічної стійкості масштабну модернізацію молочної галузі, замінивши дрібні господарства на великі промислові підприємства, що дозволить підвищити ефективність виробництва та стабільність постачання молока [5]; А.О. Петриченко визначає методологічні підходи оцінки порід худоби, покращення технологічних процесів у молочному скотарстві та створення ефективних систем відтворення стада [6].

Розведенням великої рогатої худоби (далі – ВРХ) в Україні займаються в різних областях. Наразі сільськогосподарські підприємства не мають достатньої

підтримки від держави і все більше стикаються зі скороченням поголів'я та високою собівартістю при розведенні тварин та виробництві комбикормів.

Сучасний стан ведення бізнесу у галузі молочного скотарства спонукає до пошуку шляхів збільшення рентабельності підприємств, постійного вдосконалення методів управління та підходів до виробництва, його модернізації, впровадження новітніх технологій, забезпечення збалансованої кормової бази для тварин, утримання високопродуктивного поголів'я і, за рахунок цього, - збільшення надоїв молока.

Через неможливість отримання повної інформації щодо стану галузі молочного скотарства, у зв'язку з воєнним станом, органи державної статистики не формують статистичні дані у повному обсязі. Наші дослідження щодо цього базуються на інформації, яку надає портал АВМ.

За попередніми оцінками Державного комітету статистики України (далі – Держкомстату), станом на 1 лютого 2023 року в присадибному і промисловому секторі України утримувалось 2 млн 323 тис. голів ВРХ, у тому числі 1 млн 339 тис. корів (табл. 1.1). Унаслідок воєнного злочину, Україна втратила 375,2 тис. голів ВРХ (-13,9%) і 209,1 тис. корів (-15,62%), у порівнянні з минулорічними показниками [7,9]. За приблизними підрахунками Державного підприємства «Агентство по ідентифікації та реєстрації тварин» (далі – АІРТ) [10], скорочення поголів'я може бути колосальним – до 1 млн 979,8 тис. голів ВРХ і близько 1 млн корів.

Таблиця 1.1

Поголів'я ВРХ в сільськогосподарських підприємствах та господарствах населення, гол.

	Сільськогосподарські підприємства та господарства населення			Сільськогосподарські підприємства		
	на 01.02.2022	на 01.02.2023	2023 у % до 2022	на 01.02.2022	на 01.02.2023	2023 у % до 2022
Велика рогата худоба	2645,9	2323,0	86,1	1004,6	931,6	92,7
у т.ч. корови	1548,2	1339,0	84,4	423,7	388,2	91,6

Джерело: сформовано автором на основі [7,10]

За даними АВМ на інфографіці зображено чисельність поголів'я промислових корів в Україні, тис. гол., і їх зміна, % станом на 01.01.2023 (рис. 1.1) [7, 8].

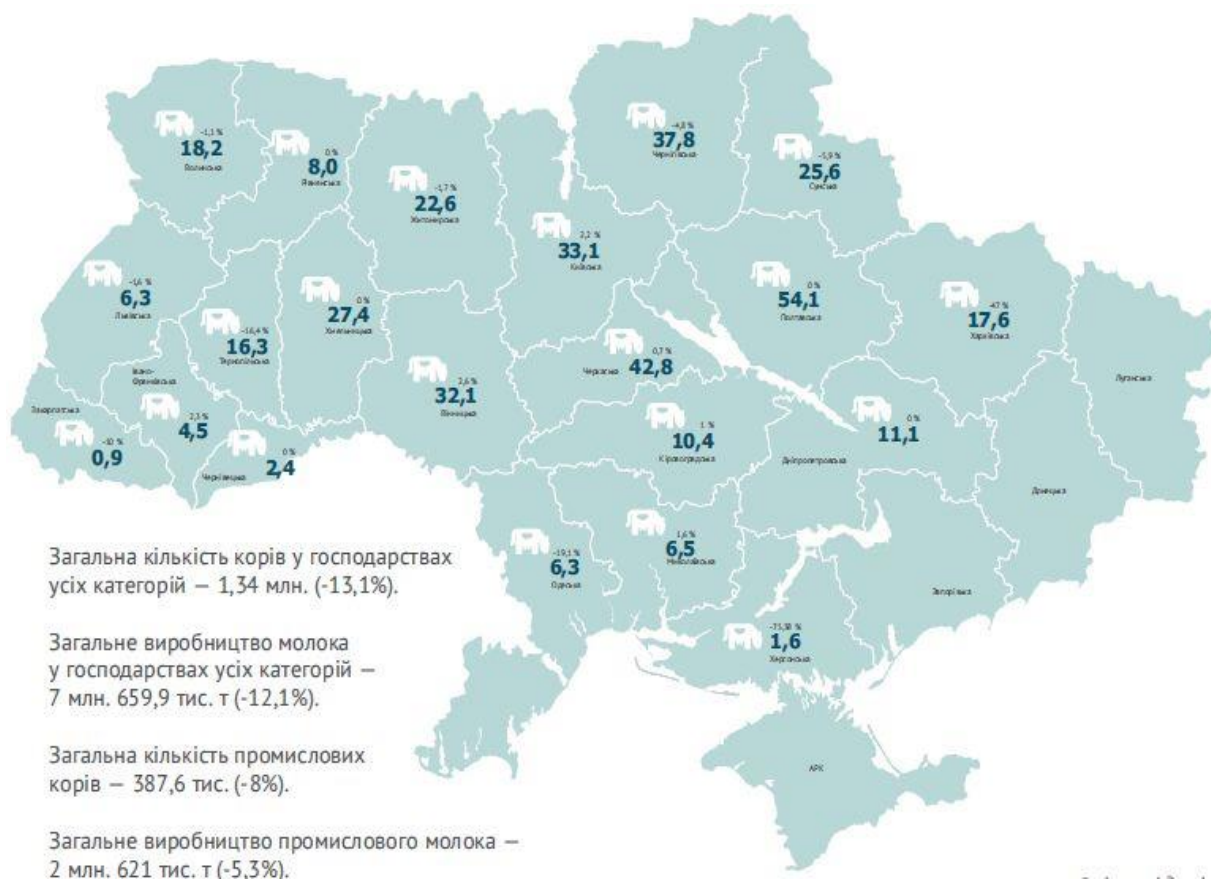


Рисунок 1.1 – Чисельність поголів'я промислових корів в Україні станом на 01.01.2023, тис. гол.

Джерело: сформовано автором на основі [7,8]

За приблизними оцінками у 2022 році майже дві третини молока в Україні було вироблено в господарствах населення (65,8%), тоді як на частку сільськогосподарських підприємств припало лише 34,2%. Через війну галузь молочного виробництва втратила близько 1 млн. т. молока, а загальний обсяг виробництва зменшився на 12,1% [7,8].

Розглянемо динаміку основних виробничих показників молочного скотарства за 1990 - 2022 рр. (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Основні виробничі показники молочного скотарства господарств усіх категорій за період із 1990-2022 рр.

Роки	Поголів'я ВРХ		Виробництво молока		Продуктивність ВРХ	
	кількість, тис. гол.	темп зростання (до 1990 р), %	обсяг, тис. т	темп зростання (до 1990 р), %	надій молока на 1 корову, т/гол.	темп зростання (до 1990 р), %
1990	8527,6	100	24508,3	100	2,9	100
У середньому						
1991-1995	8118,8	95,2	19062,1	77,8	2,3	81,7
1996-2000	6407,9	75,1	13872,3	56,6	2,2	75,3
2001-2005	4560,3	53,5	13734,4	56,0	3,0	104,8
2006-2010	3134,1	36,8	12033,7	49,1	3,8	133,6
2011-2015	2507,8	29,4	11140,0	45,5	4,4	154,6
2016-2020	2000, 2	23,5	9930,6	23,5	5,0	172,7
2020	1788,5	21,0	9263,6	37,8	5,2	180,2
2021	1673,0	19,6	8713,9	35,6	5,2	181,2
2022	1544,0	18,1	7659,9	31,3	5,0	172,6

Джерело: сформовано автором на основі [7,9]

Аналізуючи результати дослідження, розміщені в таблиці, можна зробити висновок, що поголів'я ВРХ зменшувалося з кожним роком. У 2022 році порівняно з 1990 роком воно скоротилося на 81,9%. Відповідно, зі зменшенням поголів'я зменшилося і виробництво молока на 68,7%, проте якщо розглядати продуктивність корів, то надії молока на одну корову зросли майже вдвічі порівняно з 1990 роком, що становило 72,6%.

У 2022 році сільськогосподарські підприємства виробили 2,621 млн. т. молока, що на 5,3% менше, ніж у 2021 році. Області, які раніше були в трійці лідерів з виробництва молока, через агресію змушені були працювати не на повну потужність. Зокрема, у Харківській області вироблено 111,7 тис. т., що на 54,6% менше показника 2021 року, у Сумській – 154,2 тис. т., що на 5,6% менше та в Одеській області виробництво молока скоротилося на 21,3 тис. т. (4,1%).

У свою чергу, в центральному та західному регіонах виробництво збільшилося за рахунок переміщення бізнесу. Так у Чернівецькій області вироблено молока 9,5 тис. т., що на 23,4% більше рівня 2021 року. У Тернопільській області виробництво молока зросло на 21,5% і становило 143,2

тис. т. У Вінницькій області також спостерігалася позитивна тенденція щодо виробництва молока. Отже, сільськогосподарськими підприємствами області в 2022 році було отримано 242,9 тис. т., що на 8,4% більше за показник 2021 року.

Найбільше в 2022 р. промислового молока виробили сільськогосподарські підприємства Полтавської, Черкаської та Вінницької областей (рис. 1.2).

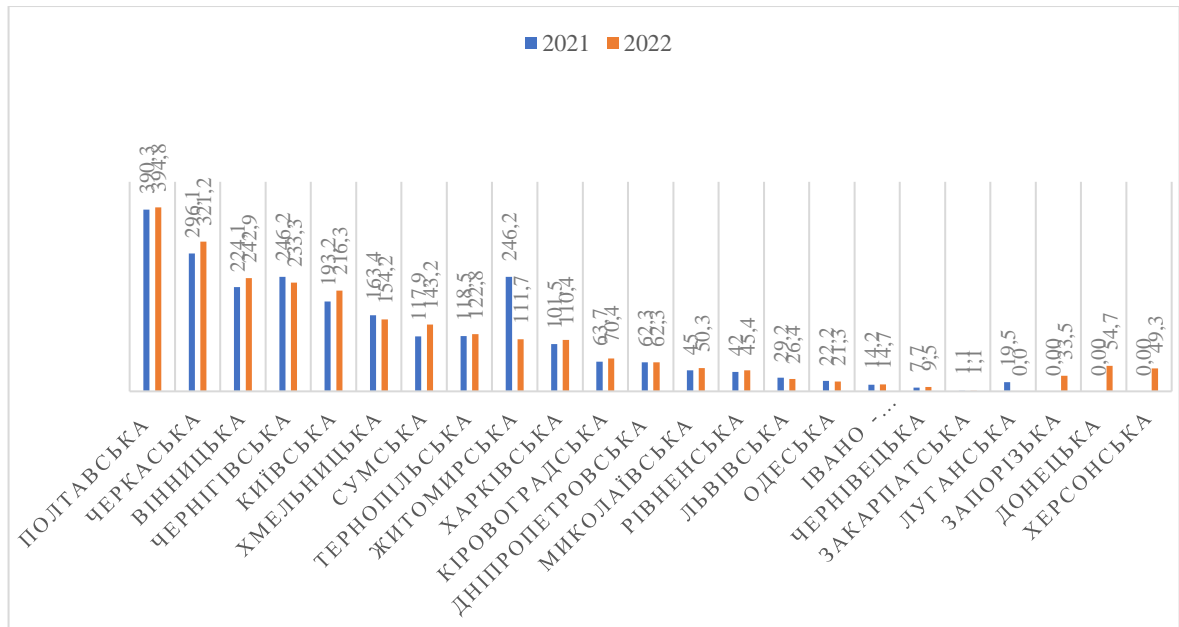


Рисунок 1.2. – Рейтинг областей за обсягом виробництва промислового молока у 2022 р., тис. т.

Джерело: сформовано автором на основі [7]

Із приводу господарств населення, то виробництво молока скоротилося суттєво. Загалом за приблизними підрахунками господарствами було вироблено 5,038 млн. т. молока (-15,3%), відносно 2021 року [7]. У 2023 році тенденція до скорочення поголів'я корів на промислових фермах в Україні посилилася. Виняток становили лише кілька областей, де спостерігався незначний ріст.

За даними АВМ на основі даних Мінагрополітики на 1 листопада 2024 року, в Україні нараховується 2,245 млн голів ВРХ. Однак, порівняно з минулим роком, спостерігається скорочення поголів'я на 7%. При цьому, кількість корів також зменшилась на 7% і становить 1,233 млн голів (рис. 1.3) [7,11].



Джерело: дослідження АВМ на основі даних Мінагро

Рисунок 1.3 – Поголів'я ВРХ в господарствах усіх категорій по регіонах станом на 01.11.2024 р., тис. гол

Джерело: за даними [7, 11]

Більше половини (53%) ВРХ в Україні зосереджено у восьми областях: Хмельницькій (215,5 тис. голів), Полтавській (185,1 тис. голів), Вінницькій (164,8 тис. голів), Тернопільській (142,5 тис. голів), Одеській (130,1 тис. голів), Черкаській (128,1 тис. голів), Чернігівській (123 тис. голів) та Житомирській (112 тис. голів) [7,11].

Враховуючи нові реалії, українські підприємства в галузі молочного скотарства активно реагують на безпрецедентні виклики, з якими доводиться боротися, та шукають шляхи зміни бізнес-моделі в умовах війни. Відновлення країни після перемоги буде тривалим і потребуватиме значних ресурсів, які, на жаль, будуть обмежені, тому фермерські господарства повинні максимально ефективно використовувати власні можливості для відновлення виробництва молока та забезпечення високої прибутковості. Це є ключовим фактором для швидкого економічного відродження України.

Розділяємо думки І.В Свиноуса, О.А. Шуст, М.І. Ібатулліна, Ю.В. Сірої, І.В. Артимонова, що «...доцільним є взяття відповідальності у відбудові маржинальних ланцюжків виробництва молока і переробки, що, в свою чергу, дозволить відновити ферми, а через податки – ще й усю Україну. Перш за все,

повинна бути розроблена модель державної підтримки, яка допоможе сфокусуватися на: будівництві та реконструкції тваринницьких та переробних комплексів; розширенні поголів'я; створенні можливостей, за яких підприємства зможуть виробляти молоко відповідно до європейських санітарних норм» [12, с. 272].

Із початком широкомасштабного вторгнення РФ в Україну не менше третини працездатних українців втратили роботу, найбільше втрат зазнали мешканці східних регіонів на окупованих і тимчасово окупованих територіях, більше ніж половина з яких залишили свій дім, у свою чергу молочна переробка втратила 38 підприємств, що в 9 разів менше порівнюючи з 1990 роком. Станом на 1 грудня 2022 року маємо 73 працюючих підприємства [13].

Загальна потужність підприємств, які залишились, становить 4,9 млн. т. сировини. Очікується, що в 2023 році на переробку надійде 2,8–2,9 млн. т. Тобто, навіть ці підприємства недовантажені сировиною. Це і є однією з проблем, адже затрати, зокрема й на енергоносії, на одиницю виробленої продукції значно вищі, ніж якби підприємство працювало на повну потужність [7].

Говорячи про внутрішній ринок, то тут спостерігається дефіцит молочних продуктів. У 2021 році в Україну було імпортовано велику кількість молочної сировини, проте на кінець 2022 року цю нестачу вдалося зменшити не через збільшення виробництва молока, а через скорочення кількості споживачів у зв'язку з вимушеним виїздом за кордон та зниження купівельної спроможності населення, а також внаслідок зменшення імпорту через складнощі в транспортуванні.

За даними Держстату, у жовтні 2024 року експорт українських молочних продуктів склав 9,1 тисячі тонн, що на 5% менше, ніж у вересні того ж року, але на 3% більше, ніж у жовтні 2023 року. Загальна вартість експорту досягла 25,4 мільйонів доларів США [9].

Ситуація з поставками молочних продуктів на зовнішні ринки в Україні станом на 1 жовтня 2024 року була ускладнена низкою факторів: спека, посуха, енергетична криза та дефіцит молочної сировини. Перераховані чинники

спровокували скорочення виробництва молока та зростання внутрішнього попиту, що негативно вплинуло на експортні можливості галузі.

Головні експортні категорії в жовтні 2024 р. відображено на рис. 1.4, серед яких: масло вершкове (6096 тис. дол.), сири (6175 тис. дол.), молоко та вершки згущені (5217 тис. дол.) і казеїн (3283 тис. дол.).



Рисунок 1.4. – Динаміка експорту молочних продуктів за період жовтень 2023 р. – жовтень 2024 р., тис. дол.

Джерело: за даними [7,9,14]

В умовах, що склалися, виробникам молочної продукції необхідно оптимізувати бізнес-процеси через інтенсифікацію, укрупнення підприємств, модернізацію та впровадження провідної світової практики виробництва та управління галуззю молочного скотарства.

Молоко і продукти його переробки є важливими для життєдіяльності людини та забезпечують її практично всіма необхідними організму поживними речовинами тваринного походження, тому їх значення не потрібно недооцінювати.

Зі слів Вадима Чагаровського, голови Спілки молочних підприємств України: «...в державній програмі розвитку молочної галузі пріоритетом має

бути розвиток молочного скотарства. Відомо, що одне робоче місце в молочному скотарстві дає можливість створити 9 робочих місць в суміжних галузях. Тому розвиток молочного скотарства може стати каталізатором розвитку інших, суміжних галузей. Сьогодні загальна кількість персоналу на молочних фермах складає 45 тисяч, відповідно, помноживши на 9, отримуємо загальну кількість зайнятих в галузях дотичних до молочної» [15].

У найбільш скрутному становищі опинилися виробники, що знаходяться на окупованих, деокупованих та прифронтових територіях. Підприємства на звільнених територіях будуть змушені суттєво скоротити чи припинити свою діяльність через значні витрати на розмінування території, відновлення поголів'я, відбудову зруйнованих приміщень, придбання техніки.

У табл. 1.3. представлені негативні наслідки значних втрат у галузі молочного скотарства для України.

Таблиця 1.3

Негативні наслідки втрати молочних господарств для України

№ п.п	Наслідки втрат	Характеристика
1.	Скорочення робочих місць	Значне скорочення підприємств, зменшення витрат на оплату праці, вимушена міграція працівників.
2.	Зменшення бюджетних надходжень	Зменшення можливостей та надходжень бюджетних коштів від господарської діяльності суб'єктів господарювання галузі молочного скотарства.
3.	Зменшення інвестицій	Фінансування щодо відновлення та розширення бізнесу має великі ризики і практично припинено.
4.	Скорочення експорту	Руйнування логістики, блокування більшості портів, здорожчення процедур оформлення товарів для їх перевезення. Зменшення страхування/акредитивів за експортними контрактами.

Джерело: авторська розробка

Сьогодні у світі існує дефіцит тваринного білка і нестача його найближчими роками ймовірно збільшиться. Міжнародна фінансова корпорація (IFC), роблячи прогнози світової молочної галузі, описує Україну як одну з важливих та перспективних країн, яка зможе покрити дефіцит білка, адже має всі передумови для успішного розвитку галузі молочного скотарства [17]. Тобто, ми маємо направити свої дії для створення всеукраїнської мережі сімейних

молочних ферм, щоб систематизувати виробництво молока в особистих селянських господарствах та налагодити його поетапний збір і подальше транспортування на переробні підприємства.

Щоб забезпечити безперебійну роботу підприємств молочної галузі та успішний експорт, необхідно виконати низку заходів: забезпечити якість сировини та виробничого процесу, виключаючи будь-які порушення та фальсифікацію; важливо впровадити енергоефективні технології, що дозволять знизити собівартість продукції; модернізувати виробництво, щоб створювати високоякісну продукцію з високою доданою вартістю, яка буде конкурентоспроможною на світових ринках.

Наразі німецька компанія, що спеціалізується на ринкових та споживчих даних Statista Inc (США), аналізуючи стратегію розвитку молочного скотарства в Україні, зазначає, що дохід на ринку молока у 2023 році прогнозується в розмірі 1,51 мільярда доларів США. Очікується, що ринок щорічно зростатиме на 15,03% (CAGR 2023-2028) в перспективі. Експерти вважають, що до 2028 року обсяг ринку молока становитиме 1,33 млрд. кг. У 2024 році очікується зростання обсягів ринку молока на 8,8%, а середній обсяг на одну особу на ринку молока у 2023 році становитиме 21,50 кг. [16].

Незважаючи на складні обставини бізнесу та виклики сьогодення, молочна галузь змогла гідно вистояти надважкий 2023 рік та продовжує активно працювати на підтримку економіки, забезпечення оборони, відновлення і збереження інфраструктури, гарантування продовольчої безпеки.

Підсумки 2023 року для галузі є досить позитивними. Насамперед це пов'язано з тим, що в 2021 р. з'явилася можливість експорту наших молочних продуктів до Європейського співтовариства, а на світовому ринку ціни на молочні продукти були високими, перш за все на масло і сухе знежирене молоко. Україна отримала можливість конкурувати на ринку Європейського Союзу.

Ще одним перспективним напрямком, що збільшуватиме експортні можливості галузі молочного скотарства, є виробництво органічного молока та

продуктів його переробки. У світі спостерігається позитивний тренд виробництва та споживання органічної молочної продукції.

Україна за своїм територіальним розміщенням має великий потенціал та сприятливі чинники для успішного розвитку органічного виробництва, адже в її арсеналі велика кількість екологічно-чистих та родючих земель, сприятливі кліматичні умови.

Стан органічного виробництва в Україні на 31.12.2022 р. представлено на рис. 1.5.



Рисунок 1.5. – Органічна карта України станом на 31.12.2022 р.

Джерело: сформовано на основі [18]

Як свідчать наукові дослідження, існує проблема в отриманні об'єктивної інформації для управління органічним виробництвом як на рівні підприємства, так і на макрорівні. Відсутня чітка методика обліку, яка б враховувала особливості органічного виробництва та специфіку окремих його галузей.

Органічне молочне тваринництво – це особливий вид бізнесу, що передбачає виробництво молока з мінімізованим вмістом шкідливих речовин і високою якістю, що задовольняє екологічним вимогам, гуманним по відношенню до тварин та природи. Виробництво органічного молока наразі стало одним із

драйверів розвитку молочного тваринництва України, системо-утворюючою галуззю сільського господарства, що, у свою чергу, відкриває нові можливості для бізнесу та ставить перед ним нові виклики. Відмінною особливістю органічної молочної продукції є її висока маржинальність, однак це досить серйозний виклик, який виробникам молока за традиційними технологіями треба ще зуміти прийняти та реалізувати [18, с. 27].

Для здійснення ефективного процесу виробництва молочної органічної продукції, фермери потребують адаптації своїх господарств до впровадження відповідних сучасних органічних технологій, тому необхідним є вдосконалення технологічних рішень виробництва високоякісних продуктів молочного напрямку, зокрема молока і нових систем функціонування фермерських підприємств для своєчасного виявлення ризиків і уникнення фінансових проблем.

У традиційній та органічній системах сільського господарства присутні розбіжності у технології виробництва молочного скотарства. Найбільш визначальні відмінності, що впливають на вид господарської діяльності та ефективність виробництва, представлені в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Відмінності між традиційним та органічним молочним скотарством

№ п.п	Ознаки	Традиційне скотарство	Органічне скотарство
1.	Породи та походження	Розведення високопродуктивних спеціальних порід та помісі залежно від мети виробництва	Розведення тварин, вирощених лише в органічних підприємствах. Підтримання різноманітності порід, особливо тих, що перебувають під загрозою зникнення.
2.	Утримання тварин (будівлі та вигони)	Застосування Закону України «Про захист тварин від жорстокого поводження» (правила утримання тварин)	Застосування виняткових правил щодо гуманного утримання тварин. Обмеження за поголів'ям та високі вимоги до приміщень (заборона скупченості, вимоги до розміру приміщень залежно від віку та статі тварин, заборона на прив'язне утримання).

3.	Годівля	Використовування збалансованих раціонів із застосуванням таких кормових добавок, як корми тваринного походження, ферменти, стимулятори росту, синтетичні амінокислоти тощо	Походження кормів для тварин з господарства, де тримають цих тварин, або з органічних виробничих підрозділів. Годування тварин органічними кормами або кормами перехідного періоду, які відповідають кормовим потребам тварин на різних стадіях їх розвитку (наприклад, у годівлі жуйних не застосовуються корми тваринного походження). Неприпустимість використання активаторів росту й синтетичних амінокислот.
4.	Догляд за тваринами та поводження з ними	У разі потреби - профілактика захворювань шляхом проведення щеплень. Згідно з інструкцією із застосування ліків витримується час, після якого можна використовувати продукцію від даної тварини	Жодної профілактики у вигляді застосування хімічних препаратів (виключення: лише 2 випадки ветеринарного лікування на рік) час невикористання продукції від тварини після застосування медикаментів подвоюється. Обмеження щодо втручань в організм тварини.

Джерело: сформовано автором на основі [20, 21]

Отже, виробництво органічної продукції молочного скотарства суворо регламентоване нормативними документами України та міжнародними стандартами.

На сьогодні, як повідомляє журнал Landlord, до 2030-го Україна може увійти в п'ятірку світових лідерів із виробництва органічного молока. Країни, які займали передові позиції з виробництва молока в світі, США, Нова Зеландія, Австралія, Аргентина та деякі країни ЄС, уже сьогодні не справляються з обсягами попиту на продукцію. Натомість Україна має природний та економічний потенціал, аби стати країною-лідером з виробництва молока [22].

Розвиток органічного молочного скотарства є раціональним важелем ресурсного потенціалу для виробників органічної продукції. Даний напрям створить сприятливі умови для зростання прибутковості виробників молока та продукції його переробки, для збільшення експортного потенціалу галузі, збереження природних ресурсів.

1.2 Економічна сутність та склад витрат основного виробництва

В Україні традиційно галузь молочного скотарства є однією з основних галузей тваринництва, яка забезпечує населення важливими продуктами харчування. Одним із провідних чинників, які безпосередньо впливають на ефективність галузі молочного скотарства, є витрати виробництва, що займають ключове місце в системі управління виробництвом як на мікро-, так і на макрорівнях. У той же час, витрати є індикатором принципів та методики визначення цін на товари та послуги суб'єкта господарювання, що характеризують рівень організації виробництва, ефективності господарювання та його технологічних процесів.

Проблеми економічного обґрунтування визначення категорії витрат виробництва, їх змісту, класифікації, методів їх обліку та калькулювання собівартості продукції для потреб інформаційного забезпечення управління розглядалися у працях багатьох провідних вчених – економістів України, серед яких: Ф.Ф. Бутинець [23], С.Ф. Голов [24], Н.Л. Правдюк [25], Н.Г. Зdirко [26], Я.П. Іщенко [26], О.А. Подолянчук [27], О.О. Любар [28], В. А. Дерій, О.О. Довжик, В.Ф. Палій, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Є.В. Мних, В.В. Сопко, Л.В. Нападовська, М.І. Скрипник, М.Г. Чумаченко, Н.В. Тлучкевич та іноземних дослідників: Р.Ентоні, Дж.Ріса, С. Брю, К. Макконелла, Р. Кемпбелла та інші.

У Додатку А відображено визначення змісту поняття «витрати» за нормативно-правовими актами та вітчизняними і зарубіжними дослідниками. Розглядаючи економічне тлумачення даного поняття, маємо певні невідповідності та не співпадіння. До прикладу, Ф.Ф. Бутинець, визначає витрати, як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання [29].

Ряд науковців, досліджуючи категорію «витрати», використовують ресурсний підхід. Так І.А. Маркіна, В.Л. Вороніна, А.І. Рудич зазначають, що витрати як економічна категорія – це грошові й матеріальні ресурси, використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також

показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта [30, с. 140]. Д.Л. Яновський поняття «витрати» прирівнює до витрат підприємства, пов'язаних із виконанням певних операцій. Тобто, коли підприємство набуває засобу виробництва, ціна покупки входить до витрат підприємства [31, с. 87].

На противагу такому підходу, О.А. Подолянчук вважає, що витрати не можуть розглядатися окремо від таких показників, як прибуток і дохід, оскільки ефективне управління витратами забезпечує умови досягнення позитивних результатів діяльності суб'єктів господарювання [27]. Цю концепцію розділяють І.А. Маркіна, В.В. Лень, В.О. Шапка, які вважають, що достатньо зрозумілим і точним способом визначення взаємозв'язку й взаємозалежності категорій витрати, а також управління витратами розкриває аналіз співвідношення «витрати-обсяг-прибуток», який дає можливість без складних аналітичних процедур і розрахунків об'єктивно конкретизувати як плановий, так і фактичний рівень витрат, що дозволить визначити тенденції зміни рівня витрат і, у зв'язку з цим, коригувати плани розвитку підприємства [32, с. 83]. О.О. Любар, М.В. Григораш дійшли висновку, що витрати – це сукупність факторів, що мають вплив на діяльність підприємства й у майбутньому призводять до зменшення економічних вигод [28].

Значна кількість науковців витрати пов'язують із категорією «собівартість продукції». Зокрема, Т.О. Мулик зазначає, що процес виробництва продукції тваринництва супроводжується понесенням витрат, які або формують собівартість готової продукції, або визнаються витратами періоду [33, с. 53]. І.Я. Максименко, А.О. Юношева розглядають витрати на продукцію як витрати, що пов'язані з виробництвом продукції і становлять собівартість виробленої продукції згідно з нормами П(С)БО 16 [34, с. 57].

Опираючись на вищезазначене, прослідковується три напрямки визначення категорії «витрати» в економічних джерелах: ресурсний, пов'язаний із формуванням фінансового результату, складова собівартості продукції.

У таблиці 1.5 узагальнено результати дослідження визначення терміну «витрати» вченими-дослідниками.

Таблиця 1.5

**Підсумкові результати дослідження економічної сутності поняття
«витрати» за економічними джерелами**

Автори	Ознаки, притаманні категорії «витрати»		
	використання ресурсів	складова собівартості	основний фактор формування фінансового результату
І. Маркіна, В. Вороніна, А. Рудич [30]	+		
В. Лень, В. Шапка [32]			+
Т. Мулик [33]		+	
О. Подолянчук [27]			+
Д. Яновський [31]	+		
І. Максименко, А. Юношева [34]		+	
О. Любар, М. Григораш [28]			+

Джерело: узагальнено авторами за даними [30, с. 140; 31, с. 87; 34, с. 57; 32, с. 83; 27; 33, с. 53; 28]

Аналізуючи табл. 1.5 можна зазначити, що категорія «витрати» різними науковцями визначається неоднаково. Узагальнивши наведене вище, можна надати наступне визначення категорії «витрати». Витрати – це відображені у грошовому виразі використані ресурси для здійснення фінансово-господарської діяльності й досягнення її мети.

Згідно з п. 3 Національного положення стандарту бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 р. (далі – НП(С)БО 1) визначено, що витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Крім цього, дане положення розкриває систему методів та інформацію щодо порядку формування витрат у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) підприємства за звітний період [35].

Розгорнута класифікація витрат відіграє важливу роль для ефективного управління витратами підприємства при плануванні, контролі, регулюванні діяльності. Детальну їх характеристику розглянемо в Додатку Б [36].

Зауважимо, що управлінські рішення зазвичай спрямовані на перспективу, тому керівництву перш за все необхідно отримати інформацію про очікувані витрати та доходи. Відповідно, вирізняють очікувані (релевантні) та безповоротні (нерелевантні) витрати (рис. 1.6) [37, с.441].

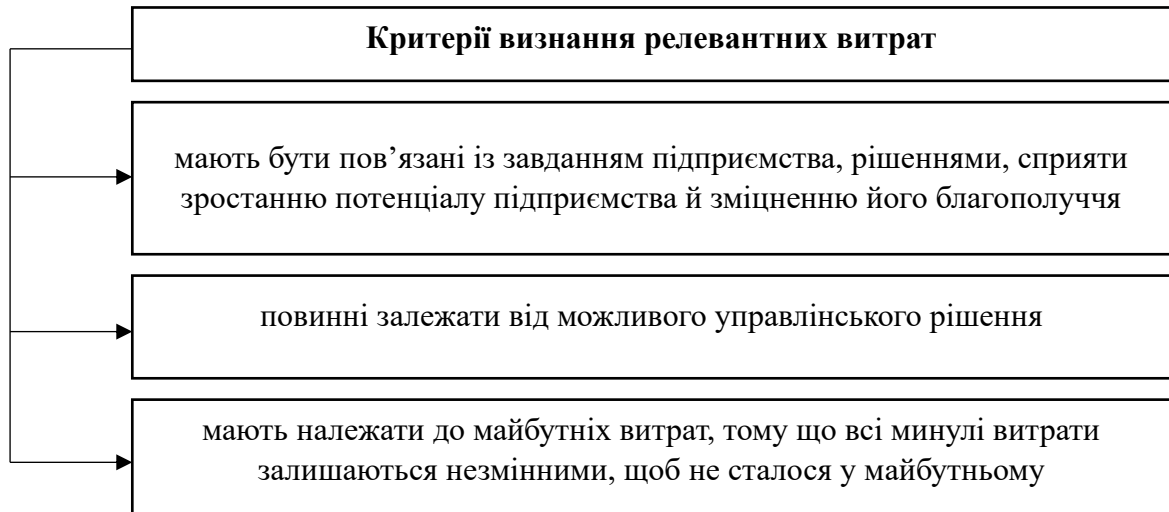


Рисунок 1.6. – Критерії визнання релевантних витрат

Джерело: узагальнено автором з використанням [37, с.441]

Релевантні (очікувані) витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень, тобто майбутні витрати. Це витрати, діапазон яких обмежений альтернативними рішеннями.

Не релевантні (безповоротні) витрати – це витрати, які не можуть бути змінені в результаті прийнятого управлінського рішення, тобто минулі витрати [37].

В обліку та фінансовій звітності витрати підприємств поділяються за видами діяльності [38, с. 48]:

- операційні витрати, що включають витрати основної та іншої операційної діяльності;
- фінансові витрати, які включають витрати від участі в капіталі та інші фінансові витрати;
- інші витрати, пов'язані з інвестиційною та іншою діяльністю.

У III розділі Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) витрати операційної діяльності групуються за елементами витрат [35]. За Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (далі – НП(С)БО 16 «Витрати») елемент витрат - це сукупність економічно однорідних витрат [39]. Характеристика елементів операційних витрат представлена в табл. 1.6. [39]:

Таблиця 1.6

Витрати операційної діяльності

№ з/п	Елементи витрат операційної діяльності	Характеристика
1	Матеріальні затрати	Охоплюють вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва) сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних й інших матеріалів
2	Витрати на оплату праці	Охоплюють заробітну плату за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток й іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці
3	Відрахування на соціальні заходи	Охоплюють відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи
4	Амортизація	Охоплюють суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів й інших необоротних матеріальних активів
5	Інші операційні витрати	Охоплюють витрати операційної діяльності, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плату за розрахунково-касове обслуговування тощо

Джерело: сформовано авторами [39]

В економічній літературі вченими виділяється значна кількість класифікаційних ознак витрат та їх груп, проте, виходячи із теми нашого дослідження, у роботі більш детально розглянута класифікація витрат основного виробництва.

Як свідчить проведене дослідження, визначення категорії «основне виробництво» у вітчизняних нормативних актах відсутнє. У НП(С)БО 1 дається визначення основної діяльності, як операцій, пов'язаних із виробництвом або

реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, які забезпечують основну частку його доходу [35].

У працях науковців поняття «основне виробництво» трактується по-різному і здебільшого пов'язується з поняттям «виробничий процес». Так у Великій українській енциклопедії поняття «основне виробництво» визначено, як частина виробничого процесу, здійснюваного на підприємстві, де предмети праці (сировину й матеріали) безпосередньо перетворюють на готову продукцію [40].

У Вікіпедії «основне виробництво» трактується як галузь виробничої сфери, яка виробляє матеріальну продукцію (сировинний, паливно-енергетичний, будівельний комплекси, виробництво товарів народного споживання) [41].

В.Г. Федоренко, Ю.В. Ніколенко, О.М. Діденко трактують категорію «основне виробництво» як галузі матеріального виробництва, де безпосередньо виготовляються предмети споживання і засоби виробництва [42, с. 24].

За ДСТУ 2960-94 поняття «виробничий процес» – це систематичне й цілеспрямоване змінювання у часі й просторі кількісних та якісних характеристик засобів виробництва, а також робочої сили для отримання готової продукції з вихідної сировини згідно з заданою програмою [43].

Більшість авторів до виробничого процесу включають [38, с. 51]:

- основні – процеси, що безпосередньо пов'язані з перетворенням предметів праці у готову продукцію. У результаті основних виробничих процесів випускається продукція, яка передбачена планом підприємства;

- допоміжні – процеси, які лише сприяють безперебійній роботі підприємства, але безпосередньої участі у виготовленні продукції не беруть;

- обслуговуючі – процеси, що створюють умови для здійснення основних і допоміжних процесів (транспортні та складські процеси).

У сільському господарстві, традиційно, до галузей основного виробництва відносять галузь рослинництва та тваринництва. У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (далі – НП(С)БО 30 «Біологічні активи») наведено визначення поняття «сільськогосподарська

діяльність» – процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів [44].

Виходячи з вище зазначеного, сформулюємо визначення поняття «основне сільськогосподарське виробництво». На нашу думку, це цілеспрямований виробничий процес, спрямований на біологічні перетворення для отримання готової сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Узагальнення дослідження категоріального апарату щодо визначення поняття «основне виробництво» представлено в табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Визначення основних понять та категорій пов'язаних із основним виробництвом

№ п/п	Поняття	Визначення	Джерело
1.	Основна діяльність	операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, які забезпечують основну частку його доходу.	НП(С)БО 1 [35]
2.	Сільськогосподарська діяльність	процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів	НП(С)БО 30 [44]
3.	Виробничий процес	систематичне та цілеспрямоване змінювання в часі та просторі кількісних та якісних характеристик засобів виробництва і робочої сили для отримання готової продукції з вихідної сировини згідно із заданою програмою	ДСТУ 2960-94 [43]
4.	Основне сільськогосподарське виробництво *	цілеспрямований виробничий процес, спрямований на біологічні перетворення для отримання готової сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів	–

*Джерело: сформовано автором на основі [35,43,44], * авторська розробка*

У процесі виробництва витрачаються жива праця та засоби виробництва, які складають витрати виробництва.

У Вікіпедії [45] категорія «витрати виробництва» визначається, як сукупність усіх спожитих ресурсів на виробництво того чи іншого продукту. В

енциклопедії сучасної України [46] зазначена категорія трактується: витрати, пов'язані із придбанням або виробництвом товарів чи послуг.

О.М. Філінков аргументує визначення поняття «витрати виробництва», як самостійну категорію, оскільки воно містить як власне затрати підприємства на виробництво, так і інші витрати, які несе господарюючий суб'єкт, здійснюючи будь-який вид економічної діяльності. Автор зазначає, що витрати виробництва самі по собі не вказують на суб'єкт господарювання, бо існують суспільні витрати виробництва, а не лише окремого господарюючого суб'єкта [47, с. 12].

Отже, у складі витрат виробництва можна виділити витрати живої праці, яка відображається в обліку як витрати на оплату праці виробничих працівників та витрати уречевленої праці, зокрема, витрати предметів та засобів праці (рис. 1.7).

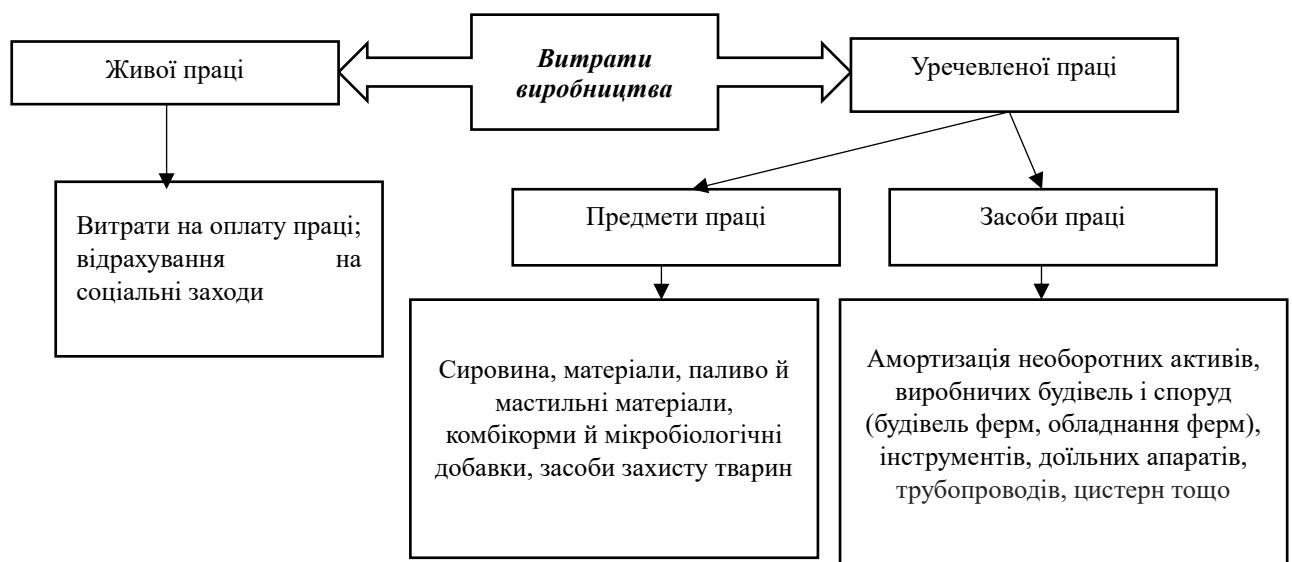


Рисунок 1.7. – Витрати живої та уречевленої праці у галузі молочного скотарства

Джерело: авторська розробка

НП(С)БО 16 «Витрати», визначає методологічні напрями щодо змісту витрат, порядку їх визнання, складу, класифікації за елементами і видами діяльності, а також узагальнює інформацію щодо витрат у Примітках до фінансової звітності [39].

Опираючись на НП(С)БО 16, витрати можна поділити на виробничі, інші операційні та інші витрати діяльності (рис. 1.8).

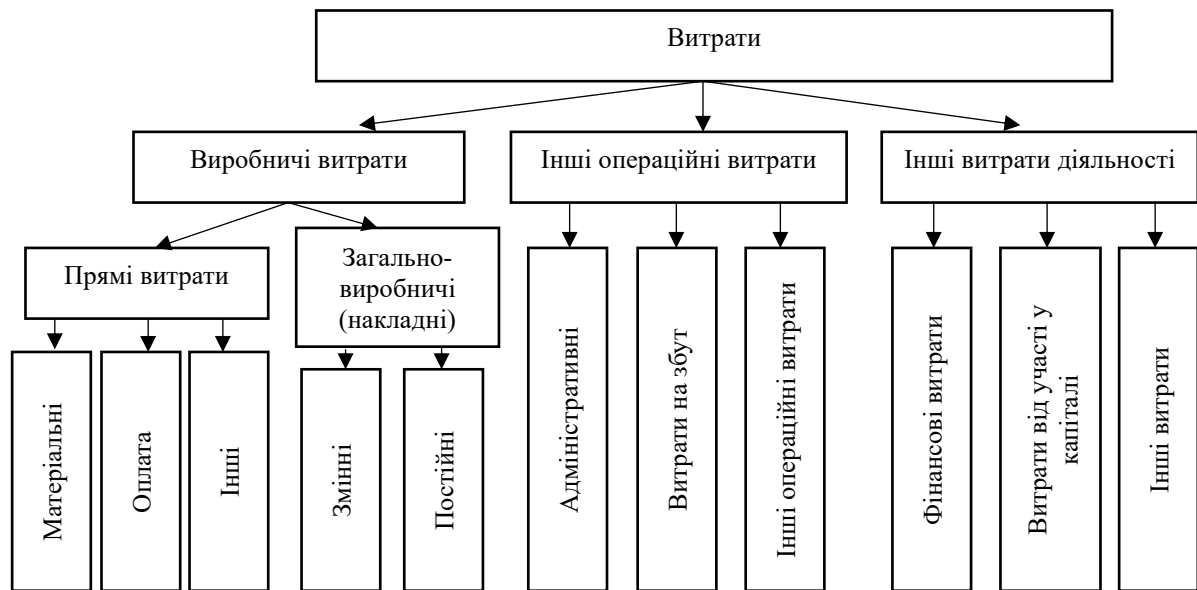


Рисунок 1.8. – Склад і класифікація витрат підприємства за НП(С)БО 16 «Витрати»

Джерело: сформовано автором [39]

У Методичних рекомендаціях із планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132 (далі – Методрекомендації №132) під витратами, пов'язаними з виробництвом продукції, розуміють виробничу собівартість продукції [48].

Згідно з НП(С)БО 16, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належать [39]:

– прямі матеріальні витрати – вартість сировини й основних матеріалів, що утворюють основу продукції, яка виробляється, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних, а також інших матеріалів, які можуть безпосередньо стосуватися конкретного об'єкта витрат;

– прямі витрати на оплату праці – охоплюють заробітну плату й інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть безпосередньо належати до конкретного об'єкта витрат;

- інші прямі витрати – інші витрати, що не увійшли до попередніх статей, і можуть безпосередньо належати до конкретного об'єкта витрат;
- змінні загальновиробничі й постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Відповідно до НП(С)БО 16, загальновиробничі витрати – витрати на виробництво продукції, які виникають на рівні цеху або іншого первісного структурного підрозділу підприємства, є непрямими і не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта, бо потребують розподілу. Вони поділяються на постійні і змінні [39].

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. До постійних розподілених загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності [39].

Витрати, що формують собівартість продукції за способом їх включення до собівартості поділяються на прямі і непрямі (загальновиробничі). Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом певних виробів (робіт, послуг), тому у собівартість продукції включаються прямо на основі первинних документів. До них потрапляють вартість сировини, матеріалів, оплата праці працівників, прямо задіяних у наданні послуг, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів тощо.

Непрямі (загальновиробничі) витрати пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, а тому між видами продукції, робіт та послуг повинні розподілятися за певним співвідношенням. До них належать витрати на обслуговування, організацію й управління процесом виробництва (загально-виробничі витрати).

Групування непрямих виробничих витрат молочного скотарства на змінні й постійні щодо обсягу виробництва представлено на рис. 1.9.

Згідно з НП(С)БО 16, операційні витрати, що не включаються до виробничої собівартості продукції, розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати) [39].



Рисунок 1.9. – Групування загальновиробничих витрат молочного скотарства щодо обсягу виробництва

Джерело: авторська розробка

Виробництво у сільському господарстві пов'язане з використанням живих організмів (рослин, тварин – біологічних активів). НП(С)БО 30 «Біологічні активи» розкриває поняття поточних біологічних активів (ПБА), довгострокових біологічних активів (ДБА) та їх обліку, у тому числі обліку витрат на біологічні

перетворення [44].

Зазначимо, що у вітчизняних нормативно-правових актах та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку і фінансової звітності відсутнє визначення поняття «витрати на біологічні перетворення».

Науковець Я.П. Іщенко, виходячи з визначення біологічних перетворень, формулює наступне визначення поняття «витрати на біологічні перетворення» - це витрати, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів. Тобто, це витрати виробництва галузі рослинництва та тваринництва, що безпосередньо пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, але які здійснені до моменту припинення біологічних перетворень [49, с 27].

У нормативних актах та літературних джерелах часто ототожнюються поняття «витрати виробництва» та «витрати на біологічні перетворення», проте до витрат на виробництво, крім витрат на біологічні перетворення, відносяться: технологічні витрати, що здійснюються до моменту визнання біологічних активів, та витрати, що здійснюються після моменту припинення біологічних перетворень [50].

Таким чином, є очевидним, що поняття «витрати виробництва сільськогосподарської продукції» та «витрати на біологічні перетворення» є різними економічними категоріями.

Стосовно витрат виробництва галузі молочного скотарства, до технологічних витрат, які не відносяться до витрат на біологічні перетворення, можна включити витрати на очистку, лабораторні дослідження, зберігання молока у господарстві, транспортування між виробничими підрозділами, амортизація доїльних апаратів, витрати на їх обслуговування тощо (рис. 1.10).

Виокремлення витрат на біологічні перетворення із загального переліку витрат виробництва дозволить отримати аналітичну інформацію для визначення фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів і від зміни вартості біологічних активів.



Рисунок 1.10. – Склад витрат на виробництво сільськогосподарської продукції

*Джерело: сформовано авторами на основі даних [51, с.111], *авторська розробка*

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 (далі – Методрекоменд №1315) розкрито порядок визнання, класифікації й оцінки біологічних активів тваринництва та відображено інформацію щодо біологічних активів у фінансовій звітності [52].

Таблиця 1.8

Узагальнена класифікація біологічних активів

№ п.п	Ознака класифікації	Розподіл за відповідними класифікаційними ознаками
1.	За терміном корисного використання	- необоротні; - оборотні; - довгострокові біологічні активи; - поточні біологічні активи.
2.	За галузевою ознакою	- біологічні активи рослинництва; - біологічні активи тваринництва.
3.	За здатністю приносити економічні вигоди	- зрілі; - незрілі.
4.	За правом власності	- власні; - орендовані.
5.	За методом оцінки	- оцінені за первісною вартістю; - оцінені за справедливою вартістю.

6.	За характером відображення зносу	- біологічні активи, що амортизуються; - біологічні активи, що не амортизуються.
7.	За способом використання у виробничому процесі	- активи – носії; - споживні.
8.	Залежно від екологічного спрямування	- екологічно – чисті; - традиційні; - ГМО.

Джерело: узагальнено на основі [53,54,55,56]

Зазначена в табл. 1.8 класифікація обумовлює виокремлення обліку галузі тваринництва. Відповідно до Методрекомедацій №132 [48] і Методрекомедацій №1315 [52], у галузі молочного скотарства об'єктами обліку витрат є: основне стадо (корови та бики-плідники); худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички різного віку, корови, бики-плідники, воли, вибракувані з основного стада, корови-годувальниці).

Для продукції молочного скотарства особливе значення має її якість.

Іщенко Я.П. вважає, що облік витрат сільськогосподарського виробництва регулює низка нормативно-правових актів, які, у тій чи іншій мірі, мають невизначені та суперечливі норми. При визначенні їх практичного застосування слід керуватись пріоритетом у ієрархічній структурі законодавства. Одним із пріоритетних напрямків наших майбутніх досліджень буде розробка пакету внутрішніх регламентів з обліку витрат, рекомендованих для практичного застосування сільськогосподарськими підприємствами [57].

У молочному скотарстві при обліку витрат на виробництво вагомими є обсяги і ефективність використання активів. Зазвичай їх поділяють на поточні і накладні. Поточні складаються з витрат на корми, підстилку, ветеринарні послуги, збут продукції, пально-мастильні матеріали, електроенергію, ремонт та ін. Найбільш вагомими є витрати на корми. Вони становлять до 70% поточних і 40-60% від загальних витрат на виробництво [58].

Важливе значення для інформаційного забезпечення управління витратами виробництва має групування інформації за статтями витрат. Примірна

номенклатура статей витрат у сільському господарстві наводиться у п. 4.4. Методрекоменд № 132 [48].

Витрати, що виникають у процесі утримання молочного стада ВРХ, традиційно обліковуються у розрізі статеві-вікових груп тварин за статтями витрат, які визначаються підприємствами самостійно. Типовий перелік статей витрат молочного скотарства наведено у табл. 1.9.

Таблиця 1.9

Статті витрат молочного скотарства

№ п.п	Стаття витрат	Зміст статті витрат
1.	Витрати на оплату праці	Нарахування основної і додаткової оплати праці працівникам, які безпосередньо зайняті в обслуговуванні молочного скотарства.
2.	Відрахування на соціальні заходи	Сума єдиного соціального внеску, що нараховується на заробітну плату працівників, які зайняті у галузі молочного скотарства
3.	Корми	Вартість витрачених кормів для годівлі худоби: - в оцінці за купівельною вартістю у разі придбання кормів; - в оцінці за фактичною собівартістю у разі їх власного виробництва.
4.	Паливо та мастильні матеріали	Вартість ПММ, витраченого сільськогосподарськими машинами для потреб МТФ.
5.	Засоби захисту тварин	Вартість біопрепаратів, медикаментів та засобів дезінфекції, що використовуються у молочному скотарстві.
6.	Роботи та послуги	Вартість послуг автомобільного, тракторного та гужового транспорту для потреб МТФ власного і залученого.
7.	Витрати на ремонт необоротних активів	Вартість поточних ремонтів основних засобів та інших необоротних активів, що обслуговують галузь молочного скотарства: - виконаних господарським способом; - виконаних підрядним способом.
8.	Інші витрати на утримання основних засобів	Нарахування амортизації основних засобів і необоротних активів, що обслуговують галузь молочного скотарства
9.	Інші витрати	Витрати, що пов'язані з утриманням молочного скотарства і не включені ні до однієї з вищенаведених статей, зокрема: - вартість спецодягу, що виданий працівникам тваринницьких ферм; - вартість підстилки для тварин (солома, торф, тирса); - витрати на будівництво літніх таборів для тварин; - платежі за страхування майна і тварин, а також індивідуальне страхування працівників, які обслуговують МТФ та інші.

10.	Непродуктивні витрати (в обліку)	Витрати від падежу тварин, за винятком випадків загибелі тварин у наслідок стихійного лиха або винної особи
11.	Загальновиробничі витрати	Розподіл загальновиробничих витрат тваринництва між об'єктами обліку пропорційно сумі прямих витрат без вартості кормів

Джерело: розроблено автором із врахуванням норм [48]

Відповідно до ст. 14 Закону України № 2496-VIII, оператори органічного виробництва зобов'язані, окрім відокремлення у часі та просторі виробництва і зберігання органічної і неорганічної продукції, вести відокремлений облік такої продукції [59]. Це обумовлює необхідність формування окремих обліку витрат неорганічного виробництва, виробництва перехідного періоду та органічного.

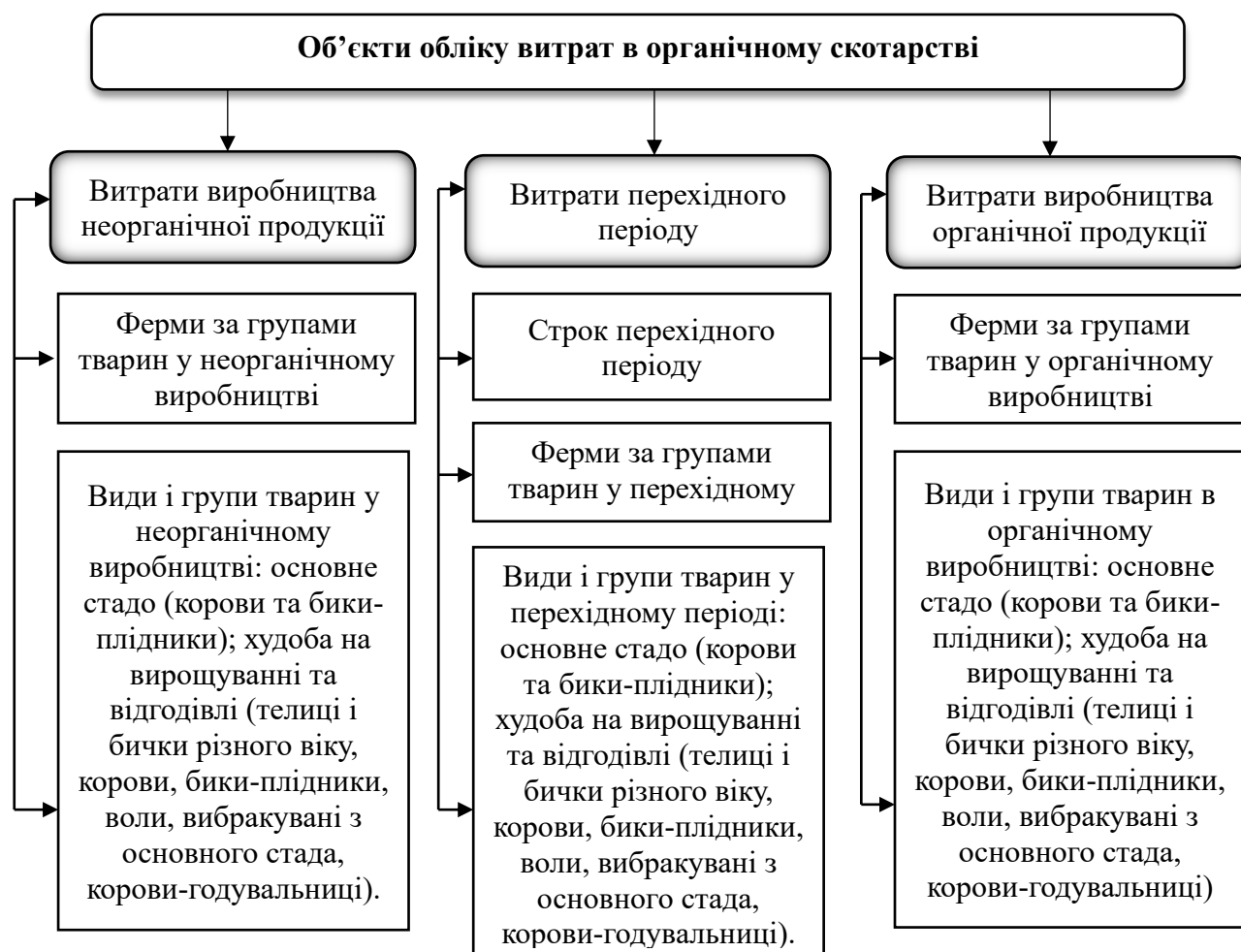


Рисунок 1.11. – Система обліку витрат органічного виробництва

Джерело: авторська розробка

Об'єктами обліку витрат в галузі молочного скотарства є:

- ферми за групами тварин;

- види і групи тварин: основне стадо (корови та бики-плідники); худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички різного віку, корови, бики-плідники, воли, вибракувані з основного стада, корови-годувальниці).

Та через специфіку технологічних процесів операторів органічного виробництва, побудова системи обліку витрат таких суб'єктів буде дещо складнішою (рис. 1.11).

У процесі органічного виробництва продукції тваринництва законодавчо встановлені суворі заборони та обмеження у неорганічних кормів, хімічних засобів захисту тварин, антибіотиків, гормональних препаратів, стимуляторів росту тварин (табл. 1.10).

Таблиця 1.10

Вимоги до виробництва продукції органічного тваринництва

№ п.п	Основні вимоги	Характеристика
1.	Щодо походження тварин	<ul style="list-style-type: none"> - народжені від тварин, які розводилися відповідно до вимог органічного тваринництва; - вирощені оператором після завершення перехідного періоду; - з моменту народження утримувалися відповідно до вимог органічного тваринництва; - дозволяється введення до господарства неорганічних тварин виключно для розведення; - тварини, які були у господарстві на початку перехідного періоду, та тваринницька продукція можуть вважатися органічною після завершення перехідного періоду;
2.	Щодо методів утримання	<ul style="list-style-type: none"> - гуманне ставлення до тварин, у тому числі зведення до мінімуму їхніх страждань та утримання тварин з урахуванням еволюційних, фізіологічних та поведінкових потреб; - персонал, який працює з тваринами, повинен володіти базовими знаннями і навичками щодо здоров'я та належного утримання тварин; - забезпечення тварин постійним доступом до зон на відкритому повітрі та вільним вигулом у порядку та обсягах, визначених законодавством; - кількість поголів'я повинна бути обмежена з урахуванням особливостей щодо запобігання надмірному пошкодженню рослинності, ерозії ґрунту та забруднення, спричиненого тваринами; - заборона прив'язування або ізоляції поголів'я, крім випадків, коли це необхідно, протягом обмеженого часу з метою безпеки людей, благополуччя тварин або у ветеринарних цілях; - тривалість транспортування поголів'я має бути зведена до мінімуму;

3.	Щодо розведення	<ul style="list-style-type: none"> - репродукція тварин має відбуватися природним шляхом, проте дозволяється штучне запліднення; - забороняється застосування гормонів при репродукції; - забороняється застосування клонування та трансплантація ембріону; - відбір відповідних порід, адаптованих до умов місцевості вирощування тварин, життєздатних та стійких до хвороб для попередження страждань тварин та необхідності хірургічного втручання;
4.	Стосовно годування	<ul style="list-style-type: none"> - годування тварин (у тому числі птиці та комах) органічними кормами, що відповідають їхній стадії розвитку; - постійний доступ поголів'я до пасовищ або зелених та грубих кормів; - забороняється примусова відгодівля; - неорганічні кормові матеріали рослинного походження, кормові матеріали тваринного і мінерального походження, кормові добавки, певні продукти для годування тварин, що застосовуються як технологічні добавки, можуть використовуватися за умови, якщо вони внесені до Переліку речовин (інгредієнтів, компонентів), які дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва та які дозволені до використання у гранично допустимих кількостях; - годування молодих ссавців природним молоком, переважно материнським.
5.	Щодо профілактики хвороб та ветеринарного лікування	<ul style="list-style-type: none"> - профілактика хвороб має ґрунтуватися на виборі відповідних порід та видів, адаптованих до місцевих умов, життєздатних та стійких до хвороб, застосуванні практики ведення тваринництва, яка укріплює імунну систему та посилює природний захист від хвороб; - використання високоякісних кормів та забезпечення вихову, належної щільності поголів'я тварин на одиницю площі та утримання у належних санітарних умовах, що забезпечують добробут та благополуччя тварин; - негайне лікування хвороби для запобігання стражданню тварин; - заборона використання синтетичних алопатичних ветеринарних лікарських засобів та антибіотиків; - заборона утримання тварин у спосіб, що може призвести до виникнення анемії; - дозволяється використання імунологічних ветеринарних препаратів; дозволяється використання відповідних засобів або заходів, передбачених законодавством у сфері органічного виробництва.
6.	Щодо прибирання та дезінфекції	<p>регулярне очищення та дезінфекція приміщень та споруд засобами, внесеними до Переліку речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва та які дозволені до використання у гранично допустимих кількостях.</p>

Джерело: сформовано автором на основі [59]

Спираючись на вимоги до ведення органічного виробництва в галузі тваринництва (табл. 1.11), важливим моментом є створення спеціалізованих

форм первинних документів для здійснення обліку та контролю витрат таких матеріальних ресурсів, як корми та засоби захисту тварин.

Аналізуючи табл. 11, можна зробити висновок, що у молочному скотарстві при здійсненні обліку, необхідно гарантувати контроль щодо неможливості використання в процесі господарської діяльності сільськогосподарськими підприємствами, що виробляють органічну продукцію скотарства [60]:

- 1) генетично модифікованих кормів, використання великої групи харчових добавок і деяких технологічних допоміжних засобів, мікроорганізмів і тварин;
- 2) хімічних речовин, консервантів, гормонів, антибіотиків, стимуляторів росту;
- 3) іонізуючого випромінювання для обробки органічної сировини або кормів, що використовуються у виробництві органічної продукції.

Для здійснення розмежування господарських операцій щодо виробництва органічної продукції при провадженні бухгалтерського обліку необхідно розмежувати дані в розрізі окремих субрахунків і аналітичних рахунків. Контрольну функцію управління в цьому напрямку можна забезпечити, сформувавши розширену номенклатуру статей обліку витрат (табл. 1.11).

Таблиця 1.11

**Номенклатура статей обліку витрат виробництва органічної продукції
молочного скотарства**

№ п/п	Стаття витрат органічного виробництва	Склад витрат, що відносяться до статті
1.	Витрати на оплату праці	Включається сума основної та додаткової заробітної плати працівників, безпосередньо зайнятих у процесі виробництва продукції молочного скотарства. Включаються премії та страхові внески, сплачені за якість органічної продукції, підвищення продуктивності тварин
2.	Паливо та мастильні матеріали	Відображається сукупна вартість палива, що використовується у виробництві продукції скотарства
3.	Відрахування на соціальні заходи	Зазначається сума єдиного соціального внеску

4.	Засоби захисту тварин	Засоби захисту тварин: - органічні засоби захисту тварин; - неорганічні засоби захисту тварин – дозволені біопрепарати, дезінфікуючі засоби, регулятори росту внесені до переліку речовин (інгредієнтів, компонентів), які дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва; - інші.
5.	Корми	Корми: - вироблені з органічних кормових матеріалів; - вміст у кормі не більше одного інгредієнта сільськогосподарського походження, виробленого у перехідний період; - інші.
6.	Роботи та послуги	Роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби
7.	Вартість ремонту необоротних активів	Заробітна плата робітників, зайнятих на ремонтних роботах; вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів у молочному скотарстві; витрати на обслуговування техніки та на технічне обслуговування і поточний ремонт основних фондів виробничого призначення
8.	Ремонт інших необоротних активів	Включає ремонти, які безпосередньо відносяться до конкретного виробництва органічної продукції. Витрати на утримання фермерських приміщень, у яких утримується велика кількість ВРХ та які розподіляються за відповідністю біологічним та поведінковим потребам тварин
9.	Непродуктивні витрати	Втрати від падежу худоби, стихійних лих
10.	Загальновиробничі витрати виробництва	Включаються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати

Джерело: авторська розробка

Запропонована система статей обліку витрат виробництва органічної продукції молочного скотарства дасть можливість забезпечити інформаційні потреби менеджменту щодо використання матеріальних ресурсів та ефективно реалізувати контроль за їх використанням.

Отже, система обліку виробництва в органічному скотарстві – це комплекс транзакцій із документування, групування, узагальнення та відображення в звітності інформації з врахуванням особливостей органічного виробництва та специфіки галузі молочного скотарства.

Для організації ефективного обліку витрат в органічному молочному скотарстві необхідно:

- розробити спеціалізовані первинні документи для реєстрації операцій у сфері органічного скотарства та скласти графік документообігу, що відповідатиме управлінським вимогам;
- сформувати робочий план рахунків з виділенням аналітичних рахунків, деталізувавши його відповідно до специфіки органічного скотарства, а також врахувати витрати і доходи від органічного виробництва;
- здійснювати облік за статтями витрат, сформованими з урахуванням вимог до органічного молочного скотарства;
- обрати найбільш оптимальний метод калькуляції собівартості органічної продукції скотарства.

1.3 Організаційно – технологічні особливості виробництва у молочному скотарстві та їх вплив на побудову облікового забезпечення управління витратами

Технологічні процеси в тваринництві залежать від галузевої спрямованості. Сільськогосподарські підприємства, які займаються скотарством, можуть бути різних виробничих типів. Зазвичай вони мають молочно-м'ясний або м'ясо-молочний напрямок. У зв'язку зі складними технологічними процесами, що відбуваються в процесі виробничої діяльності таких суб'єктів господарювання, виділяють наступні виробничі типи підприємств [61]:

- спеціалізовані молочні;
- молочно-м'ясного (м'ясо-молочного) напрямку;
- спеціалізовані з вирощування і відгодівлі худоби м'ясних порід;
- спеціалізовані з вирощування ремонтного молодняку;
- спеціалізовані з дорощування надремонтного молодняку.

Характеристика виробничих типів підприємств представлена в таблиці 1.12.

Таблиця 1.12

Спеціалізовані виробничі типи підприємств

№ п/п	Типи підприємств	Короткий опис
1.	Спеціалізовані молочні	Виробництво продукції здійснюється на інтенсивній основі, зазвичай у спеціальних комплексах чи фермах із високим рівнем механізації і автоматизації виробничих процесів та прогресивними способами утримання тварин і догляду за ними, більшість підприємств має замкнутий цикл відтворення стада.
2.	Молочно-м'ясного (м'ясо-молочного) напрямку	Характеризується значною питомою вагою корів у поголів'ї, їх розвиток поєднується з молочною та м'ясною промисловістю
3.	Спеціалізовані з вирощування і відгодівлі худоби м'ясних порід	Дорощування і відгодівля молодняку здійснюються безпосередньо в господарстві, де виробництво ведеться за замкнутим циклом. Доцільно створювати у районах із великими площами природних кормових угідь
4.	Спеціалізовані з вирощування ремонтного молодняку	Породний молодняк вирощують з 20-денного (або 3-місячного) віку, а в 6–7 міс. тільності реалізують у господарства для ремонту і поповнення стада
5.	Спеціалізовані з дорощування надремонтного молодняку	Поголів'я надходить після-молозивного (20-денного) періоду (загалом до 6 місячного віку) на вирощування і дорощування до 7–8 та 12 міс. Для заключної відгодівлі цей молодняк передають у спеціалізовані підприємства. Відгодівля здійснюється тут на інтенсивній основі. Вік відгодівельного молодняку на період реалізації становить 14–18 міс.

Джерело: узагальнено автором на основі [61]

Зазначена спеціалізація впливає на місцезрештування підприємств галузі скотарства. Через те, що молоко є продукцією з коротким терміном зберігання, підприємства, що спеціалізуються на виробництві молока, мають бути розташовані поблизу переробних підприємств чи бути забезпечені потужностями для зберігання цієї продукції.

Підприємства молочно-м'ясного (м'ясо-молочного) напрямку зазвичай розміщені в більш віддалених районах і займаються переважно вирощуванням ремонтного молодняка, а іноді і відгодівлею надремонтного молодняку, де корів у стаді приблизно до 50–60%.

Також у розвитку галузі тваринництва провідну роль відіграють племінні заводи і племінні господарства-репродуктори.

У Порядоку присвоєння відповідного статусу суб'єктам племінної справи у тваринництві № 809/27254 зазначається, що племінний завод – сільськогосподарське підприємство (господарство), яке має стадо високопродуктивних племінних тварин визначеної породи і застосовує їх чистопородне розведення [62].

М.Т. Бакка, В.П. Стрельченко, П.Т. Божок визначають племінний завод як вузькоспеціалізоване господарство, що займається виробництвом племінних тварин, які значно перевищують своїми господарсько-корисними якостями середній рівень породи і здатні стійко передавати ці якості потомству. Племінний завод має стадо тварин тієї чи іншої породи, що характеризується стійкою спадковістю та високим рівнем продуктивності. Племінні заводи удосконалюють існуючі, і там, де це необхідно, створюють нові породи [63].

Розведення нових порід здійснюють племінні підприємства-репродуктори, які передають тварин товарним підприємствам для подальшого виробництва відповідних видів тваринницької продукції.

Для забезпечення галузі скотарства кормовою базою підприємства, здебільшого, об'єднують виробництво продукції скотарства із виробництвом галузі рослинництва.

У молочному скотарстві формуються такі ферми та комплекси [64]:

- змішані, із закінченим виробничим циклом (повним оборотом стада);
- спеціалізовані, на яких, крім корів, утримують телят тільки в період випоювання їх молоком;
- спеціалізовані на вирощуванні телиць для комплектування молочного стада.

О.Г. Скляр зазначає, що під тваринницьким комплексом слід розуміти великі спеціалізовані підрозділи господарства або самостійні підприємства, де здійснюється ефективно виробництво високоякісної продукції при поточній системі його організації, нормативних витратах на її одиницю на основі технологічно взаємопов'язаних засобів (будівель, споруд, обладнання та ін.), повного забезпечення тварин збалансованими кормами [64].

Науково-дослідними установами рекомендовані такі розміри ферм у галузі скотарства (табл. 1.13).

Таблиця 1.13

Розміри ферм та комплексів ВРХ

Тип підприємства		Розміри ферм	
		Товарних	Племінних
Для виробництва молока, голів	з прив'язним утриманням	400; 600*; 800; 1200.	400; 600*; 800.
	з безприв'язним утриманням	400; 600*; 800; 1200.	400; 600*; 800.
Для вирощування ремонтних телиць, скотомісць	від 20 днів до 6-7-місячної тільності	1200**; 3000; 6000.	1000; 2000.
	від 4-6 до 6-7-місячної тільності	900*; 2000; 4500.	1000; 2000.
Репродукторні та м'ясні з повним оборотом стада, голів		600; 800; 1200; 1600.	400; 600; 800.
Для виробництва яловичини,	від 20 днів до 13-18 міс.	3000; 6000; 12000.	-
	вирощування молодняку	2500; 5000; 10000.	-
	дорощування / відгодівля	2000; 4000; 8000.	-
Для дорощування та відгодівлі молодняку від 4-6 до 16-18 міс., скотомісць		3000; 6000; 12000.	-
Для відгодівлі дорослої худоби, скотомісць		1000; 6000; 12000.	-
Відгодівельні майданчики, голів		1000; 3000; 5000; 10000.	-
* Рекомендується при реконструкції та розширенні ферм.			
** Рекомендується при введенні внутрішньогосподарської спеціалізації.			

Джерело: складено на основі даних [64]

На таких комплексах ведення діяльності здійснюється на базі комплексної механізації і автоматизації за допомогою сучасного обладнання, систем машин і приладів, наукових форм організації виробництва і праці. Виробничі процеси проходять із виставленою точністю і динамічністю, що супроводжується високим рівнем професійної підготовки працівників для своєчасного та комплексного вирішення всіх частин виробничого процесу на високому рівні.

Законом України «Про племінну справу у тваринництві» визначено головні суб'єкти племінної справи – підприємства з племінної справи, установи та організації незалежно від форм власності, завдяки яким статус племінного репродуктора отримали більшість господарств, які мали племінні ферми [65].

Серед основних напрямів державної підтримки племінних господарств молочного скотарства можна виділити наступні:

- 1) ціни, субсидії, дотації, контракти, виплати;
- 2) фінансово – кредитні важелі та податки;
- 3) адміністративно – контрольні функції.

Л.С. Сахно у своєму дослідженні [66] запропонував модель механізму забезпечення ефективності функціонування племінних підприємств молочного скотарства (Додаток В), яка поєднує разом:

- два напрями племінної роботи – підвищення генетичного потенціалу та його розповсюдження на великі товарні масиви;
- економічні інтереси всіх учасників відтворювального процесу в рамках стратегічної цілі – забезпечення продовольчої безпеки регіону.

Відтворення такої моделі на підприємстві, на переконання автора, призведе до підвищення продовольчої безпеки регіону та посилить конкурентні переваги продукції на зовнішньому ринку [66].

Сільськогосподарські підприємства утримують породи ВРХ, які мають найбільший потенціал молочної продуктивності для певного регіону. Отримати бажаний результат можна досягти в сукупності з дотриманням оптимальної технології вирощування молодняку, повноцінної годівлі корів та створення оптимальних умов їх утримання.

У Додатку Г представлено рейтинг корів молочних порід в Україні [67], проте, яку б породу ВРХ, в залежності від напряму діяльності, господарства не розводили, головним завданням є хороша кормова база, належне утримання, що дозволить отримати високу продуктивність, а в результаті – гідний фінансовий результат.

Існують наступні варіанти утримання ВРХ, в залежності від спеціалізації підприємства, конкретних умов господарювання: прив'язне, безприв'язне і потокове, а також в клітках і станках (для телят).

Безприв'язна система утримання тварин поділяється на такі технологічні групи [68]:

- дійне стадо (0-305 днів);
- сухостійні корови (60 днів);
- молодняк.

У дужках автор зазначає період часу в днях знаходження в технологічній групі. За допомогою даного розподілу створюються максимально комфортні умови для кожної з груп з відповідним способом утримання.

Переваги та недоліки прив'язної та безприв'язної систем утримання ВРХ представлено в табл. 1.14.

Таблиця 1.14

Переваги та недоліки систем утримання ВРХ

Варіанти утримання	Переваги		Недоліки	
	Прив'язне	Передбачає індивідуальну годівлю корів, сприяє їх кращому роздоюванню і отриманню високих надоїв. Воно відзначається простотою організації робіт і, поряд із цим, забезпечує гарні умови для догляду за тваринами, краще враховує їх індивідуальні особливості, сприяє раціональному використанню кормів та підвищенню продуктивності тварин.	- великі затрати праці й сумарні витрати, зумовлені збільшенням обсягу ручної праці під час годівлі, догляду за тваринами, виконання основного виробничого процесу - доїння (перенесення з місця на місце доїльної апаратури, догляд за обладнанням та ін.); - зростання витрат на транспортування кормів з місця їх вирощування і заготівлі, приготування, розміщення в годівницях та ін.; - велика щільність поголів'я у станках, яка є причиною поширення хвороб; - обмежена рухомість тварин, що приводить до більш швидкого їх зносу, передчасної втрати продуктивності і вибракування; - збільшення кількості підстилки.	
Безприв'язне	Сприяє застосуванню сучасних засобів механізації, кращій організації і спеціалізації праці, що дозволяє різко підняти продуктивність праці, у два – три рази знизити трудомісткість продукції, яку виробляють.	зростають витрати кормів на виробництво одиниці продукції (енергія більше витрачається на переміщення, тому менше на приріст).		

Джерело: сформовано автором на основі [68]

Також існує комбібоксовий спосіб утримання, який поєднує позитивні ознаки як прив'язного, так і безприв'язного способів утримання, оскільки дозволяє індивідуально обслуговувати тварин при годівлі і ефективніше використовувати корми. При цьому способі корів розміщують в індивідуальних боксах, де вони їдять і відпочивають. Годівля тварин виконується за визначеним графіком для тварин кожної групи, а для їх фіксації біля кормових столів можуть бути використані групові автоматизовані прив'язі. У боксах корови не прив'язані за шию і відчувають себе вільніше, ніж на прив'язі [69].

Систему безприв'язного способу утримання корів за двома способами розглянемо на рис.1.12.



Рисунок 1.12 – Утримання корів за безприв'язного способу

Джерело: узагальнено автором на основі [69]

Застосування раціонального способу утримання ВРХ і використання відповідної технології годівлі при безприв'язному утриманні є основною умовою отримання високої продуктивності і якості продукції.

При виробництві продукції молочного скотарства наразі існує велика кількість інновацій, які сприяють підвищенню ефективності робочих процесів та зменшенню витрат, зокрема розроблені автоматизовані, а подекуди і роботизовані системи доїння, видалення гною, годівлі дорослих тварин і молодняку, контролю та керування мікрокліматом, систем управління стадом та інше.

Основними складовими теперішньої системи контролю та управління стадом є наступні (табл. 1.15) [70].

Таблиця 1.15

**Основні складові теперішньої системи контролю та управління
стадом**

№ п/п.	Найменування	Призначення
1.	Електронна бирка	Ідентифікація для оперативної побудови системи управління кожною твариною
	Пластикова бирка (опис із номером)	
2.	Станція випоювання молока (автоматична)	Регулювання випоювання заміником або незбираним молоком (ЗНМ) телятам
3.	Електронні ваги (автоматичні)	Оцінка приросту в молодняку або втрати живої маси у корів на першій стадії лактації з подальшою корекцією раціону
4.	Молокомір (електронний)	Облік кількості молока для корекції раціону годівлі
5.	Лічильники рівня соматичних клітин (електронний)	Оцінка рівня соматичних клітин за опірністю молока для запобігання маститів
6.	Крокомір (електронний)	Оцінка активності тварини для визначення за пороговими значеннями стану здоров'я (хворі – мало рухаються) або стану охоти (в охоті – багато рухаються)
7.	Кормова станція (автоматична)	Додаткове згодовування високопродуктивним коровам концентратів при використанні загально-змішаних раціонів
8.	Сортувальні ворота (автоматичні)	Вилучення окремих тварин для проведення ветеринарних робіт, лікування або штучного осіменіння
9.	Ошийник	На ньому знаходиться чіп, через який на комп'ютер подається сигнал – чого корові не вистачає, чи здорова вона і, навіть, в якому настрої (чи не прийшла в охоту). У чіпі закладені всі дані: хто її батьки, як її годувати, скільки вона може дати молока при правильному утриманні.

Джерело: сформовано на основі [70]

При управлінні стадом основними критеріями є [71]: контроль прояву тічки в корів та їх осіменіння; контроль за живою масою та надоєм для корегування раціону; контроль за станом здоров'я (профілактичні обробки й діагностика можливих захворювань).

Для більш оперативного управління (навіть не в режимі автоматичного контролю) стадом мають бути, перш за все, у наявності [70]: ваги для зважування тварин, сортувальні ворота, станок для обстеження тварин, прилад для визначення якості молока, прилад для визначення щільності молозива (колострометр).

Негативні фінансові результати діяльності підприємства, збільшення витрат, скорочення прибутку і рентабельності виробництва обумовлені нестачею необхідної управлінської інформації. Ефективне управління витратами – вагомий важіль для досягнення підприємством високих економічних результатів.

У молочному скотарстві побудова системи обліку витрат є вагомим інструментом в інформаційному забезпеченні управління з врахуванням гнучких і стратегічних цілей керівництва. Вона забезпечує системне спостереження за розміром та структурою фактичних витрат, їх реагуванням на внутрішні і зовнішні фактори та прийняттям рішень щодо їх оптимізації.

Обґрунтування поняття «управління витратами» зустрічається у працях багатьох вітчизняних вчених, проте єдиної думки щодо їх визначення немає, тому дослідження окремих підходів щодо категорії «управління витратами» представлено в табл. 1.16.

Таблиця 1.16

Визначення категорії «управління витратами»

Джерело	Характеристика категорії «управління витратами»
І. Є. Давидович [72, с. 45]	Управління витратами – це динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства через виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом.
С. Ф. Голов [73, с.34]	Управління витратами – це специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати.

Т. М. Мудра, Л. І. Чернобай, Н. Л. Калиновська [74, с.88]	Управління витратами – процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць і носіїв та постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження.
С.Є. Ковтун, Н.В. Ткачук, С.М. Савлук [75, с. 123]	Управління витратами – це здійснення конкретних заходів з оптимізації співвідношення «затрати-результат», забезпечує досягнення підпорядкованих цілей шляхом регулювання процесів, що становлять господарську діяльність.
О.В. Крушельницька [76, с. 127]	Управління витратами – це складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства; система принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів.
Г.О. Партин [77, с. 35]	Управління витратами – це система принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, заснована на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку.
А.Ю. Погребняк, Ці Фен [78, с. 134]	Управління витратами – це акт наукового контролю витрат за допомогою різних розумних методів з метою зменшення витрат та отримання конкурентних переваг.
І.В. Свиноус [79, с. 11]	Управління витратами – це система взаємопов'язаних цілей, принципів, функцій і методів, які повинні бути злагодженими та збалансованими, щоб забезпечити ефективний та конкурентоспроможний розвиток підприємства.
А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило [80, с. 23]	Управління витратами – процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, вільно провадити свою цінову політику та за інших рівних умов досягти більш високих розмірів прибутку.
Г. Фандель [81, с. 245]	Управління витратами – це планомірне формування витрат на виробництво та збут продукції й контроль за їх рівнем.
Л.М. Христенко, Р.О. Мозговий [82, с. 247]	Система, керований блок (суб'єкт управління), який спрямовано на послідовну реалізацію функцій управління витратами за допомогою певних методів, що дозволяє регулювати чинники та управляти процесами формування витрат з метою оптимізації їх структури та рівня.
А.І. Ясінська [83, с. 346]	Управління витратами полягає у цілеспрямованому впливові на витрати для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства.
М.Г.Грещак [84]	Управління витратами на підприємстві можна визначити, як взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують коригуючі впливи на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства, спрямовані на досягнення оптимального рівня.
С.Ф.Покропивний [85]	Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями в процесі постійного контролювання рівня витрат і стимулювання їхнього зниження.

Джерело: сформовано на основі [72,73,74,75,76,77,78,79,80,81,82,83, 84,

Думки науковців розмежовуються на:

- визначенні управління витратами як керування формуванням витрат господарської діяльності підприємства та контроль за їх рівнем, головним чином у сторону зменшення [72,73, ,82,83];

- процес управління витратами не зводиться лише до зниження затрат, а поширюється на всі елементи управління [86];

- плануванню витрат передуює проведення комплексного й глибокого аналізу витрат підприємства, при здійсненні якого виявляються резерви їх зниження, що використовуються при плануванні витрат на наступні періоди [80].

Узагальнивши вищесказане, робимо висновок, що більшість авторів трактують «управління витратами» як цілеспрямовану діяльність, направлену на оптимізацію витрат та високий економічний результат підприємства.

І.О Борисюк, Я.В. Семеняк визначають, що основними завданнями формування ефективної системи управління витратами суб'єктів господарювання є [88]:

- 1) розробка стратегії управління витратами підприємства;
- 2) створення організаційної структури, яка б забезпечила прийняття і реалізацію управлінських рішень щодо менеджменту витрат;
- 3) формування ефективної системи інформаційного забезпечення процесу управління витратами, визначення зовнішніх і внутрішніх джерел інформації;
- 4) облік і аналіз витрат за їх обсягом, видами, динамікою, структурою, центрами витрат і відповідальності тощо;
- 5) прогнозування, планування, нормування і бюджетування витрат на основі формування стратегічних, поточних та оперативних прогнозів, планів та бюджетів, встановлення норм і нормативів витрат.

Система управління витратами підприємства - це громіздкий процес, що включає в себе (Додаток Д) [88]:

- принципи управління витратами;
- інструменти управління витратами;

- функції управління витратами;
- методи управління витратами;
- суб'єкти управління витратами;
- складові елементи управління витратами;
- об'єкти управління витратами;
- зовнішні та внутрішні фактори.

Українським суттєвим елементом системи управління є функції управління витратами. Різноманітні функції управління витратами, зустрічаються у наукових працях багатьох вчених. Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.А. Макухін виділяють функції першого порядку (планування, облік, аналіз, контроль); функції другого порядку (прогнозування, нормування, організація, калькулювання собівартості, стимулювання зменшення, регулювання, координація) [89].

А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило розмежовують наступні функції управління: аналіз, облік, прийняття рішень, планування, організація, контроль, мотивація [80].

Під час управління витратами вплинути на зовнішні чинники практично неможливо, тому управлінню підлягають тільки внутрішні чинники впливу на витрати підприємства.

О.В. Крушельницька, Р.О. Мозговий, Т.М. Остапенко, Л.М. Христенко, А.І. Ясінська, під об'єктом управління витратами пропонують розуміти виражені в грошовій формі витрати, пов'язані з виробничо-господарською діяльністю підприємства [76,82,83]. На думку Т.М. Остапенко, складність даного судження полягає в неможливості прямого впливу керуючої системи на витрати, адже відбувається прямиий вплив діяльності суб'єктів управління на ресурси центрів витрат у розрізі виконуваних ними господарських процесів, рівень використання яких коливається – зумовлює динаміку витрат [90].

Сучасні методи управління витратами характеризуються різноманітністю, наявністю декількох методик використання окремого методу як у межах

підприємства, так і галузі, а більшість вчених виділяють тісний взаємозв'язок, перш за все, між функціями управління та методами управління витратами [91].

На нашу думку, обґрунтована організація діяльності підприємства, яка спрямована на реалізацію цілей об'єкта управління, дасть можливість ефективно та раціонально використовувати наявні ресурси. Серед цілей об'єкта управління – мінімізація витрат або ефективне витрачання ресурсів, що сприяє досягненню оптимального результату в конкретних умовах.

Проаналізувавши об'єктивно існуючий зв'язок, можна зробити висновок: управлінці впливають на витрати, а витрати, у свою чергу, реагують змінами на управлінські рішення.

Узагальнюючи трактування багатьох авторів, можна зробити висновок, що «управління витратами» – цілеспрямований дієвий процес, який включає в себе наявність значної кількості підсистем: поточне та перспективне планування, інформаційне забезпечення (оперативна інформація, інформація бухгалтерського обліку, управлінської та фінансової звітності, інша інформація), аналіз, прийняття управлінських рішень (рис. 1. 13).

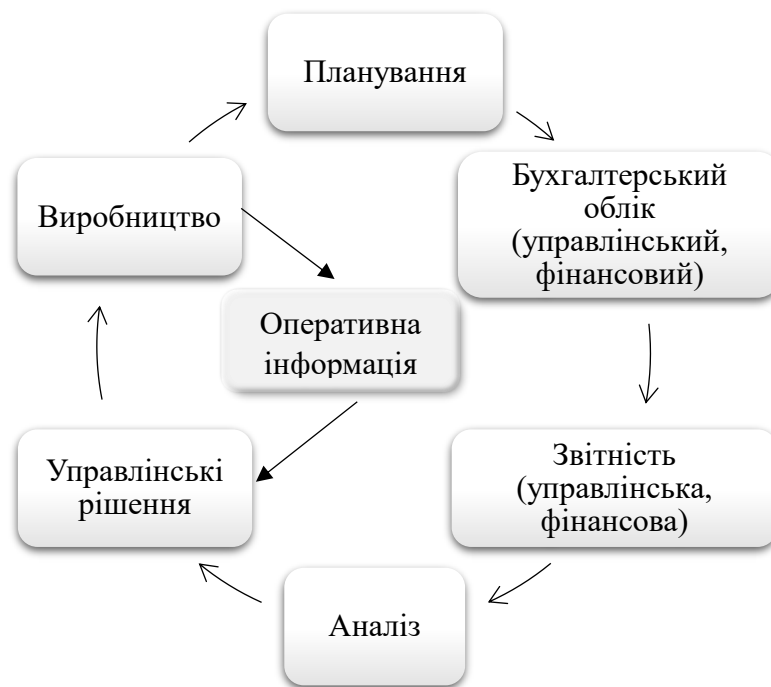


Рисунок 1.13 – Схема управління витратами виробництва в галузі скотарства

Джерело: авторська розробка

Технологічні особливості молочного скотарства обумовлюють специфічні підходи до організації та методики бухгалтерського обліку витрат цієї галузі.

Облік витрат – це складний і комплексний процес, що багато в чому обумовлюється галузевими особливостями.

Система обліку витрат включає в себе виокремлення обліку, документування процесів виробництва, формування потоків інформації про витрати відповідно до запитів менеджменту, узагальнення інформації в системах обліку та звітності.

Виробничі типи скотарських підприємств обумовлюють наявність різних виробничих підрозділів та статево-вікових груп тварин, що впливає на формування обліку витрат. Як зазначалось в п. 1.2 нашого дослідження, об'єктами обліку в молочному скотарстві традиційно визначають наступні групи тварин: основне стадо (корови), приплід, худоба на вирощуванні та відгодівлі. Також об'єктами обліку є окремі виробничі підрозділи (ферми), а типи спеціалізації обумовлюють побудову номенклатури калькуляції.

Використання прив'язного чи безприв'язного способу утримання тварин впливає на розмір певних видів витрат і обумовлює деталізацію інформації за окремими статтями.

Спосіб утримання також має вплив на номенклатуру загальновиробничих витрат галузі та обрання способу їх розподілу і включення до собівартості продукції.

Паралельне отримання з галузі скотарства різних видів продукції (молоко, приплід, приріст, побічна продукція) потребує використання особливих методичних прийомів розподілу витрат при включенні їх до собівартості різних видів продукції.

Специфічні технологічні процеси галузі молочного скотарства потребують застосування спеціалізованих первинних документів. Зокрема, це документи, пов'язані з обліком витрат кормів, медикаментів, інших засобів захисту тварин; фіксації отриманого приплоду, приросту, молока; витрат від падежу тварин. Існуючий пакет спеціалізованої документації наразі потребує істотного

вдосконалення з врахуванням значних інноваційних змін в технологічних процесах та орієнтації виробництва на Євростандарти.

ВРХ є об'єктом обліку біологічних активів. При цьому тварин основного стада віднесено до довгострокових біологічних активів, а молодняк тварин і тварини на відгодівлі – до поточних біологічних активів. Це вимагає організації обліку витрат відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи», зокрема відображення в обліку витрат при первісному визнанні та зміні вартості біологічних активів.

Процес управління витратами у галузі молочного скотарства відбувається на віх стадіях біологічних перетворень. Згідно з НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [44], біологічні перетворення – це процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та/ або кількісні зміни біологічних активів (рис. 1.14).

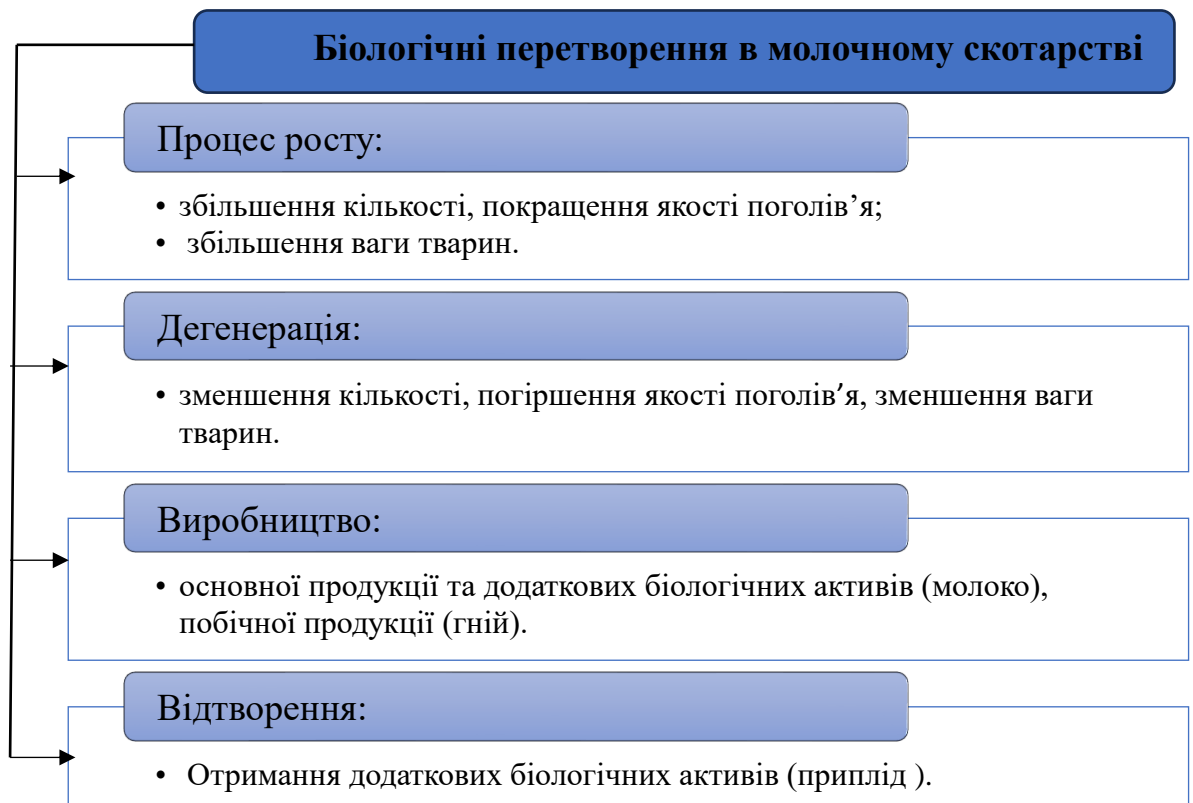


Рисунок 1.14 – Процес біологічних перетворень у молочному скотарстві

Джерело: узагальнено автором [44]

Облікова інформація про витрати повинна відповідати на запити менеджменту на всіх стадіях біологічних перетворень. Організація такого інформаційного забезпечення є прерогативою управлінського обліку. Таким чином, система управлінського обліку витрат знаходиться в прямій залежності від технологічних особливостей виробництва конкретного суб'єкта господарювання в молочному скотарстві.

Також, облік витрат в галузі молочного скотарства безпосередньо впливає на групування витрат за статтями бухгалтерського обліку. Пропонована нами номенклатура статей обліку витрат наведена в п 1.2.

Відповідно до Методрекомендацій № 132 [48], виділяють наступні види продукції скотарства (рис. 1.15).

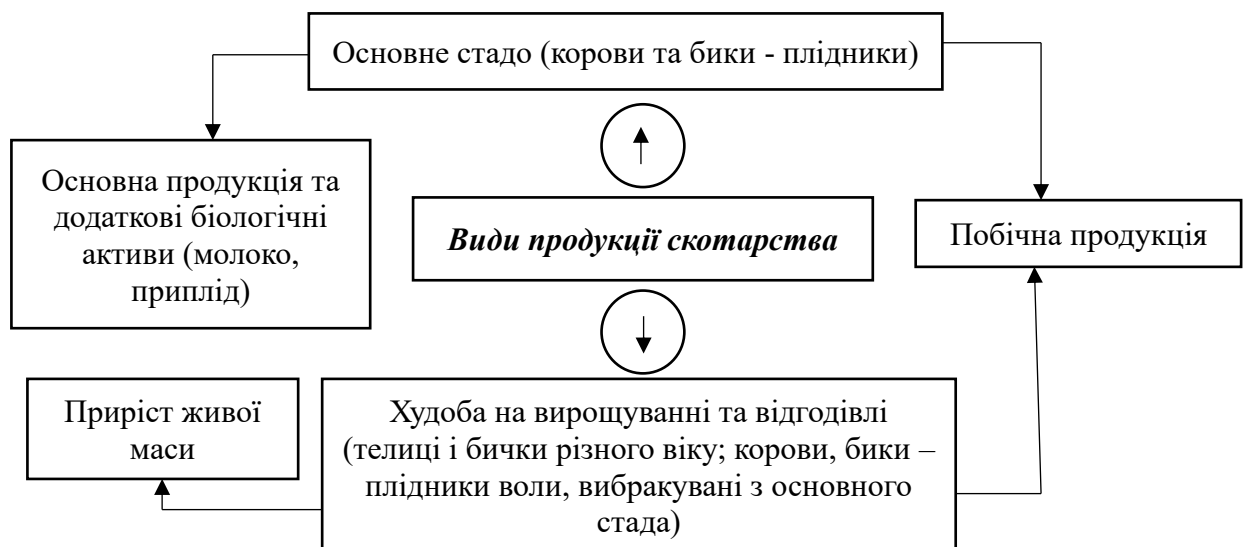


Рисунок 1.15. – Види продукції скотарства

Джерело: сформовано автором на основі [48]

Об'єктом калькулювання собівартості продукції основного стада молочного скотарства є приплід та молоко. Об'єктом калькулювання собівартості продукції молодняка тварин і тварин на вирощуванні та відгодівлі молочного скотарства є жива маса тварин; приріст живої маси статеві-вікової групи тварин.

На основі проведеного дослідження визначено основні організаційно – технологічні особливості біологічних перетворень у молочному скотарстві, визначено їх вплив на методику ведення бухгалтерського обліку витрат (табл. 1.17).

Таблиця 1.17

Вплив організаційно – технологічних особливостей біологічних перетворень у молочному скотарстві на побудову системи обліку витрат

Технологічні особливості	Характеристика впливу технологічних особливостей
Виробничі типи скотарських підприємств	Документування Об'єкти обліку
Технологічна необхідність поєднання виробництва продукції скотарства із виробництвом продукції рослинництва	Документування Об'єкти обліку Об'єкти калькулювання Формування робочого плану рахунків Статті обліку витрат
Типи спеціалізації (методрекомедації №132)	Документування Об'єкти обліку Об'єкти калькулювання
Спосіб утримання тварин	Методика обліку прямих та непрямих витрат та порядок розподілу загальновиробничих витрат

Джерело: авторська розробка

Для ефективного управління у галузі молочного скотарства важливо визначити стратегічні та тактичні цілі підприємства. Стратегічні цілі підприємств молочного напрямку включатимуть розширення ринків збуту, підвищення якості продукції, зменшення витрат на виробництво, розвиток інноваційних технологій тощо. Тактичні цілі мають бути спрямовані на підвищення якості кормів, оптимізацію графіку доїння, покращення умов утримання та годівлі худоби, здійснення ретельного контролю якості молока та його переробки.

Створення чітких цілей на кожному рівні дозволить підприємству зосередитися на пріоритетних завданнях і досягнути успіху в галузі молочного скотарства. Визначення ключових показників ефективності на основі стратегічних і тактичних цілей допоможе краще зрозуміти, як саме підприємство працює та які аспекти можна покращити, дозволить планувати стратегічні кроки та відстежувати прогрес у досягненні поставлених цілей. Результатом буде покращення ефективності та прибутковості підприємства, тому важливо

проаналізувати і оптимізувати виробничі бізнес-процеси, щоб підвищити їх ефективність та знизити витрати.

Я.П. Іщенко зазначає, що бізнес-процес – це послідовність дій, які виконують його учасники для досягнення певних цілей [49].

Виробничий бізнес-процес у галузі молочного скотарства, на нашу думку, – це сукупність взаємопов'язаних дій і операцій, спрямованих на виробництво продукції та додаткових біологічних активів.

Виробничі бізнес-процеси у молочному скотарстві відіграють важливу роль у забезпеченні ефективності та якості виробництва молочної продукції. Дослідивши технологічні виробничі процеси у молочному скотарстві, пропонуємо для потреб організації управлінського процесу наступний поділ виробничих бізнес-процесів галузі молочного скотарства (рис. 1.16): вирощування та розведення корів; годівля; комфортні умови існування; доїння та зберігання молока; управління здоров'ям та біобезпека; відтворення стада; вирощування ремонтного молодняку.



Рисунок 1.16 – Виробничі бізнес-процеси у молочному скотарстві

Джерело: авторська розробка

Такий поділ дозволить забезпечити встановлення індивідуальної відповідальності працівників та досягти оптимального використання ресурсів, покращити виробництво та забезпечити високу якість молочних продуктів.

При виробничому бізнес-процесі «Вирощування та розведення» важливо враховувати такі фактори: генетику, яка має вплив на вид тварин, їхню породу, стать та вік; методи розведення тварин тощо.

Виробничий бізнес-процес «Годівля корів» у молочному скотарстві включає в себе: планування раціону, годівлю корів та інших груп ВРХ відповідно до їхніх потреб у поживних речовинах та потреб у залежності від стадії лактації та ваги; додавання концентрованих кормів, для забезпечення енергії та білка; контроль якості кормів та вчасна заміна складових частин раціону.

«Комфортні умови існування» - це ще один важливий бізнес-процес виробництва, який забезпечує комфорт корів (забезпечення комфортних умов у приміщенні для корів, включаючи оптимальну температуру, вентиляцію, освітлення та доступ до прісної води тощо); інфраструктуру (розташування приміщення для корів, обладнання для годівлі та доїння корів, системи вентиляції та водопостачання).

Виробничий бізнес-процес «Доїння та зберігання молока» полягає в організації процесу доїння, у використанні спеціального обладнання для доїння корів та збору молока, дотриманні гігієнічних умов, охолодженні та зберіганні у відповідності до стандартів якості та безпеки.

Для здоров'я тварин та якості молока важливо дотримуватися графіка ветеринарних оглядів, профілактичних заходів (вакцинація тварин), гігієнічних норм щодо утримання та годування тварин, що є складовими виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека».

«Відтворення стада» – це процес, що включає в себе відбір та розмноження тварин для забезпечення постійного поповнення стада. Цей виробничий бізнес-процес вимагає уваги до добору генетично цінних тварин, контролю за розведенням та утриманням стада, щоб забезпечити його здоров'я та

продуктивність. Важливо також враховувати фактори, які впливають на репродуктивну здатність тварин, їх харчування та умови утримання.

«Вирощування ремонтного молодняку» – це бізнес процес, спрямований на вирощування телят з метою подальшого використання їх для поповнення основного стада. Цей процес включає в себе ряд етапів, таких як відбір родовідних тварин, годівля, догляд, ветеринарний контроль, а також планування раціонів та управління вирощуванням для досягнення оптимальних результатів. Ключовими аспектами успішного бізнес-процесу вирощування ремонтного молодняку є висока якість генетики та догляд за тваринами, що дозволяє отримати здорових та сильних нащадків для поліпшення поголів'я тварин.

Варто пам'ятати, що кожне господарство може мати власні організаційно-технологічні особливості, тому важливо адаптувати виробничі бізнес-процеси до конкретних умов та потреб.

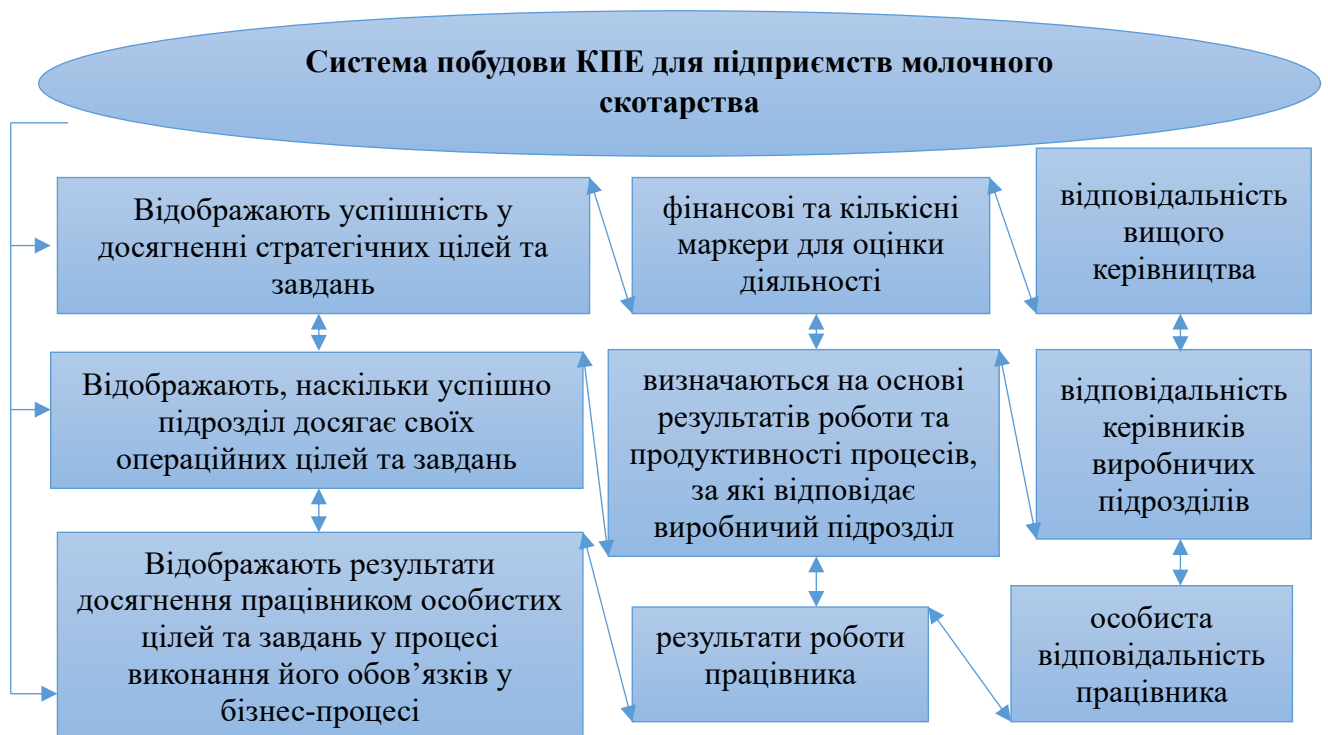


Рисунок 1.17. – Процес побудови КПЕ для підприємств молочного скотарства

Джерело: авторська розробка

Для кожного процесу слід встановити ключові показники ефективності (далі – КПЕ), за допомогою яких можна оцінити досягнення цілей процесу та його ефективності. Ці показники мають відображати цілі підприємства (стратегічні та тактичні) та транслювати їх до підрозділів та персоналу.

Облік у молочному скотарстві включає в себе не лише фінансові показники, але й КПЕ, які допомагають визначити результативність господарства. Оскільки КПЕ впливають на прибутковість та стабільність ферми, важливе завдання управлінського обліку – сформувати інформацію і відповідальність за ці ключові показники: відповідальність вищого керівництва і відповідальність керівників виробничих підрозділів (рис. 1.17).

Отже, ми вважаємо, що впровадження системи КПЕ у галузі молочного скотарства дозволить підвищити ефективність виробництва за рахунок оптимізації виробничих процесів, підвищення продуктивності та зниження витрат основного виробництва.

Кожен член команди, від керівника до співробітників, відіграє вирішальну роль у забезпеченні безперебійної роботи та продуктивності молочної ферми, адже кожен працівник має свої обов'язки, будь то догляд за тваринами, ветеринарне обслуговування, технічне обслуговування обладнання чи виконання процесу доїння. Розуміючи свою роль і те, як вона сприяє загальному успіху молочної ферми, працівники можуть ефективно виконувати свої завдання та працювати над досягненням бажаних результатів.

Висновки до розділу 1

За результатами дисертаційного дослідження з метою обґрунтування теоретичних основ формування витрат основного виробництва і побудови їх обліку в молочному скотарстві можна зробити наступні висновки теоретичного характеру:

1. Війна завдала значних збитків галузі молочного скотарства України. Для того, щоб відновити галузь, сільськогосподарські підприємства повинні

впроваджувати сучасні технології та збільшувати масштаби виробництва - це сприятиме збереженню продовольчої безпеки, збільшенню робочих місць, податкових надходжень та експорту.

2. Досліджено дефініцію поняття «витрати» та проаналізовано думки науковців, які обумовлені різними підходами й трактуваннями. Запропоновано визначення категорії «витрати», як відображення у грошовому виразі використаних ресурсів для здійснення фінансово-господарської діяльності й досягнення її мети. Дане визначення дозволить продовжити систематизацію наукових поглядів на витрати, забезпечивши більш точне розуміння їх ролі в управлінні підприємством.

3. Для успішного управління витратами в молочному скотарстві необхідно чітко визначити та узгодити термінологію, зокрема, поняття «основне виробництво». Відсутність визначення цього поняття у вітчизняних нормативних актах та існуючі розбіжності у трактуванні цих понять науковою спільнотою ускладнюють ефективне управління витратами, тому пропонуємо власне визначення цієї категорії: «основне сільськогосподарське виробництво» – це цілеспрямований виробничий процес, направлений на біологічні перетворення для отримання готової сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів. Розуміючи суть основного виробництва, можна більш ефективно планувати та контролювати виробничі цикли, організувати систему мотивації працівників безпосередньо за результатами їхньої роботи, оцінити ефективність різних виробничих технологічних процесів та обрати оптимальні рішення.

4. Для досягнення відповідності національним та міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, пропонуємо загальновиробничі витрати молочного скотарства групувати стосовно змін обсягів виробництва з метою їх щомісячного розподілу та включення у собівартість продукції молочного скотарства.

5. Нами було встановлено, що поняття «витрати на біологічні перетворення» і «витрати виробництва» не є синонімами. Було виокремлено

технологічні витрати галузі молочного скотарства, що здійснюються після відокремлення продукції від біологічного активу (витрати на очистку, лабораторні дослідження, зберігання молока у господарстві, транспортування між виробничими підрозділами, амортизація доїльних апаратів, витрати на їхнє обслуговування тощо), які є витратами виробництва, проте не відносяться до витрат на біологічні перетворення. Виділення цих витрат дозволяє оцінити ефективність виробничих бізнес-процесів галузі молочного скотарства, виявити резерви для зниження витрат та їх оптимізації.

6. Адаптація системи обліку витрат до специфіки галузі молочного скотарства стала можливою завдяки глибокому аналізу його організаційно-технологічних особливостей. Результатом цього дослідження стала розробка нової, більш точної системи обліку витрат, у тому числі в органічному молочному скотарстві.

7. Запропоновано власне визначення категорії «управління витратами» як цілеспрямованого дієвого процесу, який включає в себе наявність значної кількості підсистем: поточне та перспективне планування, інформаційне забезпечення (оперативна інформація, інформація бухгалтерського обліку, управлінської та фінансової звітності, інша інформація), аналіз, прийняття управлінських рішень. Дане визначення є досить широким і може бути конкретизовано залежно від особливостей галузі.

8. З метою оптимізації виробництва та підвищення якості продукції, ми пропонуємо ввести модульний підхід до організації виробничих процесів у молочному скотарстві, розподіливши їх на окремі виробничі бізнес-процеси та закріпивши відповідальність за конкретним працівником. Надано визначення поняття «виробничий бізнес-процес у галузі молочного скотарства» як сукупності взаємопов'язаних дій і операцій, спрямованих на виробництво продукції та додаткових біологічних активів. Аналізуючи окремі виробничі бізнес-процеси, можна виявити найбільш проблемні ділянки виробництва і вжити заходів для їх усунення.

9. Виділено 7 виробничих бізнес-процесів підприємств галузі молочного скотарства, які дають досить детальне уявлення про структуру процесів виробництва: вирощування та розведення, годівля, комфортні умови існування, доїння та зберігання молока, управління здоров'ям та біобезпека, відтворення стада, вирощування ремонтного молодняка.

10. Для оптимізації виробничих бізнес-процесів та зниження витрат ми розробили систему КПЕ, яка дозволить нам більш точно оцінювати ефективність роботи підприємства.

Основні наукові результати розділу опубліковано в працях, які наведено в списку використаних джерел [92,93,94,95,96] та додатку Р.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ОСНОВНОГО ВИРОБНИЦТВА В МОЛОЧНОМУ СКОТАРСТВІ

2.1 Організація обліку витрат основного виробництва молочного скотарства в контексті забезпечення функцій управління

Важливим критерієм покращення діяльності галузі молочного скотарства в умовах застосування інноваційних технологій виробництва є організація ефективної системи забезпечення інформаційної функції управління, основу якої становить бухгалтерський облік.

Процес створення нових запитів менеджменту є ключовим моментом, що визначає подальший розвиток та удосконалення системи обліку. Ця еволюція сприяє підвищенню важливості обліку як основного джерела інформації для обґрунтування та ухвалення управлінських рішень.

Науковці по-різному трактують бачення функцій управління (додаток Е). В основному вони виділяють однакові функції, але пояснюють їх по-своєму. Узагальнення трактування функцій управління різними науковцями представлено в таблиці 2.1.

Є.С Лазеба, виділяє такі основні функції управління: планування, організація, лідерство (керівництво) і контроль [108, с. 81], проте забезпечення функції лідерства (керівництва) є неможливим без належного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, тому автори виокремлюють інформаційну функцію управління.

Л.В. Нападовська інформаційну функцію характеризує як можливість забезпечити керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для більш ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень [103, с. 178-179].

На думку В.М. Костюченко, А.М. Малиновської та інших, інформаційна функція забезпечує управління своєчасною і релевантною інформацією, пов'язаною з часом і не обмеженою підприємством [104, с. 937].

Інформаційна функція управління тісно пов'язана з контрольною функцією і ґрунтується на показниках, які генерує облікова система. З одного боку, контрольна функція сприяє досягненню стратегічних цілей, спрямованих на збереження і приріст вартості підприємства [104, с. 937], а з іншого, забезпечує контроль та оцінку критеріїв майбутнього й поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства [103, с. 178-179].

В.М. Іванков контрольну функцію трактує як виявлення відхилень фактичної інформації від планової та оцінку причин із передбаченням можливих тенденцій розвитку [106, с. 46].

Прогнозна функція складається з навиків критично мислити, включаючи творчі можливості, невпинне вдосконалення, ключову компетентність [105, с. 19]. Не менш вагомим є забезпечення менеджерів інформацією для планування, розроблення стратегії і тактики її реалізації на основі оцінки причин і наслідків між ресурсами і результатами діяльності та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей [103, с. 178-179; 104, с. 937].

Формування інформації, яка служить засобом внутрішнього зв'язку між рівнями управління [107, с. 119], інтерпретації фактичної інформації внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства в аналітичну [106, с.46], у забезпеченні ув'язки стратегії підприємства з його бізнес-моделлю [104, с.937], та аналізу відхилень фактичних затрат від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів і моделювання [103, с. 178-179] представляють собою аналітичну функцію.

Комунікаційна полягає у забезпеченні внутрішньої і зовнішньої комунікації між рівнями управління, діючими та потенційними інвесторами, клієнтами, постачальниками, бізнес-партнерами [104, с. 937], включає перспективне планування та координацію розвитку підприємства в майбутньому

на основі оцінки результатів діяльності [107, с. 119], орієнтація на вартість, спрямованість на продуктивність ресурсів [105, с. 19].

Таблиця 2.1

Погляди авторів на функції управління

Автори	Функції управління						
	Планування	Прогнозування	Організація виробничих процесів	Інформаційна функція (облікова, аналітична та інша інформація)	Контроль та оцінка результатів діяльності підприємства	Забезпечення комунікації	Підтримання сурядного зв'язку під час прийняття управлінських рішень
Є. Лазеба [108, с. 81]	+	+	+		+	+	•
Л. Нападівська [103, с. 178-179]	+	+		+	+	+	•
В. Костюченко, А. Малиновська, А. Мамонова [104, с. 937]	+	+		+	+	+	•
С. Голов [105, с. 19]				+		+	•
В. Іванков [106, с. 46]	+	+			+		•
О. Фоміна [107, с. 119]	+	+		+	+	+	•
Авторська розробка •	+	+	+	+	+	+	•

Джерело: узагальнено автором на основі [103, с. 178-179; 104, с. 937; 105, с. 19; 106, с. 46; 107, с. 119; 108, с. 81], авторська розробка •

Провівши аналіз розмежування авторами складності прийняття управлінських рішень на кожному етапі управління, ми дійшли висновку, що необхідно виділити сурядну функцію управління (табл. 2.1). У пункті 1.3 нами було представлено схему управління витратами виробництва в галузі скотарства. Дана схема показує, що процес управління розпочинається з планування (функція планування), після цього бухгалтерський облік здійснює фіксацію господарських операцій (інформаційна функція). Потім, на основі

бухгалтерського обліку, формується управлінська та фінансова звітність (інформаційна функція), яка є підставою для здійснення контрольної функції управління, проводяться аналітичні процедури (аналітична функція). Результатом комплексного застосування цих функцій є прийняття управлінських рішень (сурядна функція).

Таким чином, важливим є симбіоз функцій управління на всіх етапах, адже завдяки сурядній функції менеджмент підприємства досягає оптимізації функціонування об'єкта управління.

Л.В. Нападовська зазначає, що мета та завдання системи обліку реалізуються через функції, які повинні тісно взаємодіяти з функціями управління (табл. 2.2) [109].

Таблиця 2.2

Взаємозв'язок функцій управління та функцій обліку

Функції управління	Джерела інформації	Функції обліку
Перспективне планування	прогнози, розрахунки, аналітична оцінка;	формування альтернатив майбутнього розвитку підприємства, надання допомоги в прийнятті рішень;
Поточне та оперативне планування	плани, кошториси; розрахунки, прогнози;	надання допомоги в плануванні; стимулювання результатів діяльності персоналу;
Організація та мотивація	графіки, розрахунки, звіти;	забезпечення координації та взаємодії між рівнями управління, структурними підрозділами та окремими виконавцями;
Облік	первинні документи, облікові реєстри, звіти	вимірювання та відображення операцій; класифікація затрат та калькулювання собівартості; дослідження поведінки затрат, оцінка ресурсів та майна;
Контроль	первинні документи, облікові реєстри, звіти, аналітичні таблиці;	акцентування уваги керівників на відхиленнях; оцінка відповідності прийнятих рішень перспективним напрямкам розвитку підприємства;
Аналіз	звіти, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;	надання допомоги в прийнятті управлінських рішень;
Сурядна функція *	усі вищеперераховані джерела інформації *	загальне обґрунтування прийняття управлінських рішень на основі інформації фінансового та управлінського обліку *.

Джерело: сформовано автором із використанням [109], * власна розробка

О.В. Крушельницька, Р.О. Мозговий, Т.М. Остапенко, Л.М. Христенко, А.І. Ясінська під об'єктом управління витратами пропонують розуміти виражені в грошовій формі витрати, пов'язані з виробничо-господарською діяльністю підприємства [76, 82, 83, 90].

На думку Т.М. Остапенко, складність даного судження полягає в неможливості прямого впливу керуючої системи на витрати, адже відбувається прямий вплив діяльності суб'єктів управління на ресурси центрів витрат у розрізі виконуваних ними господарських процесів, рівень використання яких коливається – зумовлює динаміку витрат [90, с. 85].

Відповідність фінансового та управлінського обліку витрат об'єктам та суб'єктам менеджменту, для яких призначена інформація в галузі молочного скотарства, відображено на рисунку 2.1.

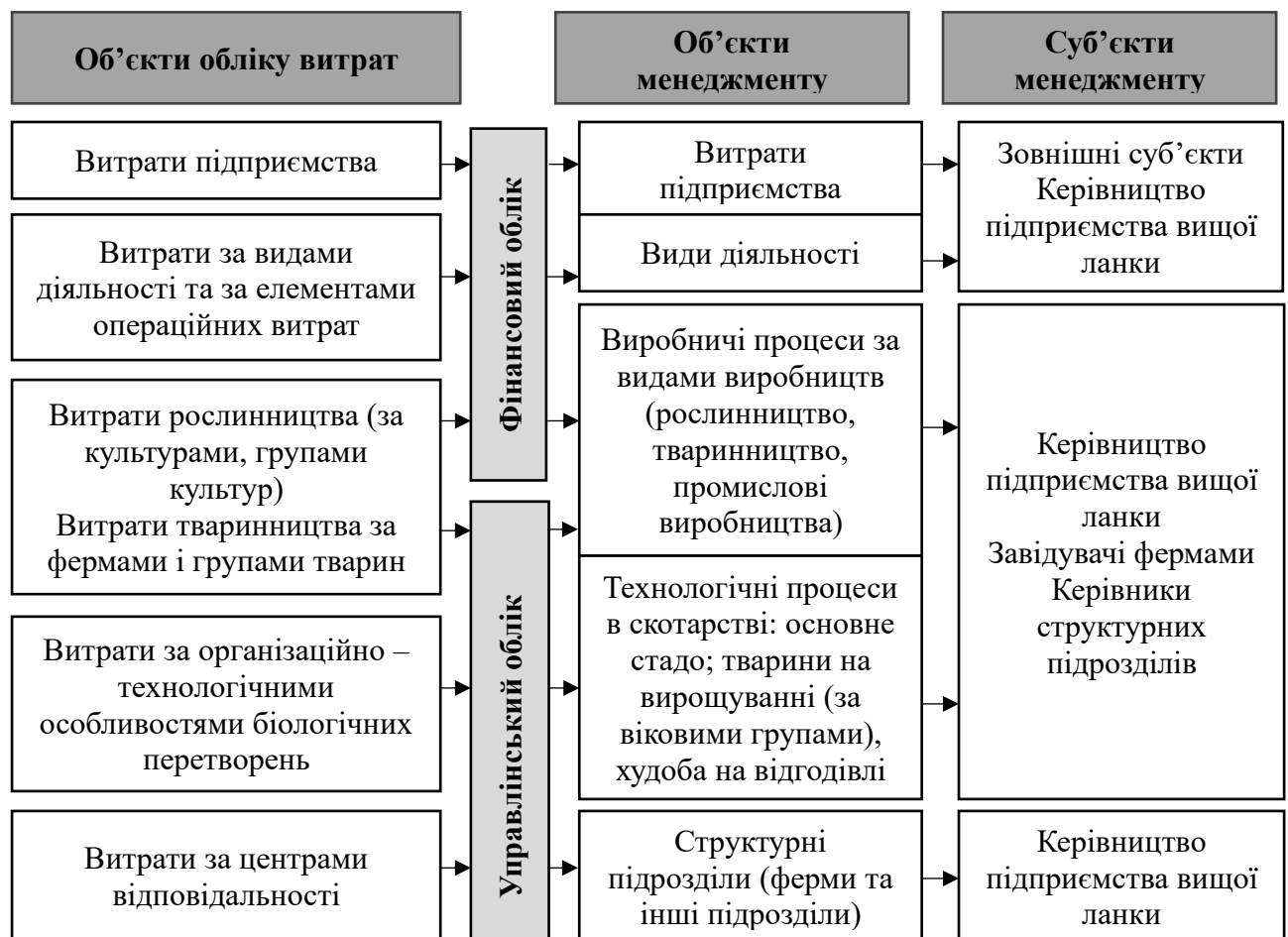


Рисунок 2.1. – Відповідність об'єктів обліку витрат об'єктам та суб'єктам менеджменту в молочному скотарстві

Джерело: власна розробка

Така система інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень дозволяє сформувати адаптовану до запитів відповідних суб'єктів менеджменту облікову інформацію в оптимальних для них аналітичних розрізах. Щоб отримати такі дані, спочатку інформація фіксується в первинних документах і збирається в зведених документах, що є спільною обліковою процедурою управлінського та фінансового обліку.

Групування витрат за аналітичними рахунками (об'єктами обліку) залежить від інформаційних потреб про витрати різних користувачів, тобто конкретні об'єкти обліку витрат у молочному скотарстві відносяться до інформаційних потреб внутрішніх користувачів (об'єкти управлінського обліку), інші – призначені для групування інформації про витрати в системі фінансового обліку підприємства, а є об'єкти обліку спільні для обох систем.

Для групування інформації про витрати у фінансовій звітності – то витрати спочатку обліковуються за виробничими об'єктами, такими як ферми, види і групи тварин, а потім відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку. Також ця інформація використовується в управлінському обліку для розрахунку собівартості виробленої продукції.

Встановлена відповідність обліку витрат об'єктам та суб'єктам менеджменту в молочному скотарстві, що дозволить побудувати систему інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на різних рівнях управління.

Важливою складовою організації облікового процесу є формування облікової політики, яка, як правило, оформляється в Наказах про облікову політику. Як показало дослідження (додаток Є), Накази про облікову політику підприємств, сформовані для потреб організації фінансового обліку, враховують нормативні вимоги облікових стандартів і практично не мають норм, які врегульовують облік витрат. Традиційно прерогативою управлінського обліку є облік виробничих витрат. Для інформаційного забезпечення потреб менеджерів підприємства різних ланок управління необхідно сформувати внутрішні

регламенти управлінського обліку, які б детально врегульовували методіку ведення управлінського обліку витрат основного виробництва.

Вважаємо за доцільне сформувати *Положення про організацію управлінського обліку підприємства* (далі – *Положення*), де будуть детально прописані питання організації управлінського обліку та методична складова облікової політики управлінського обліку (додаток Ж).

Основні складові Положення представлено на рис. 2.2.

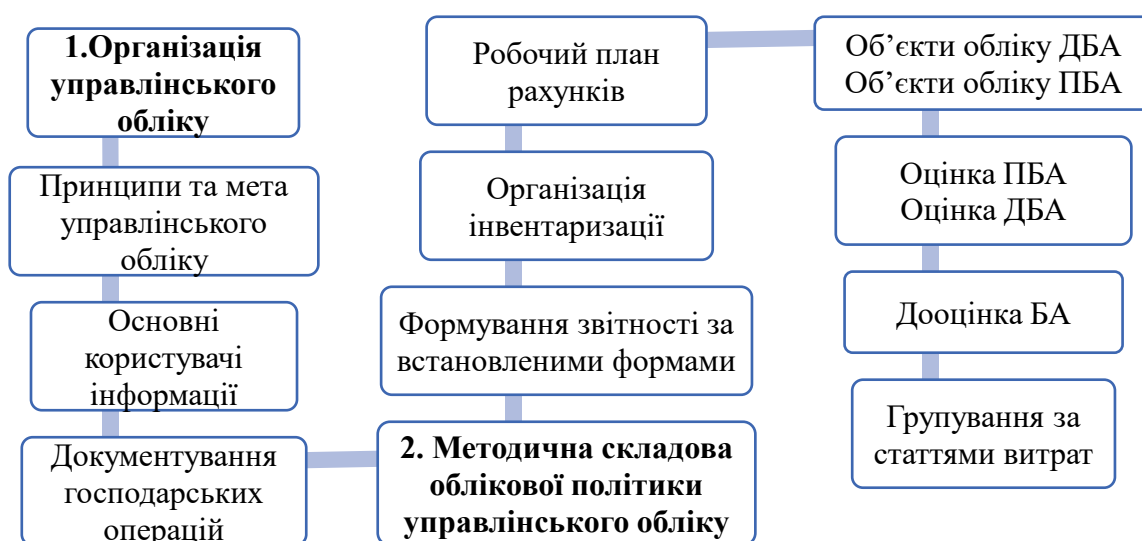


Рисунок 2.2. – Складові Положення про організацію управлінського обліку

Джерело: авторська розробка

Перший пункт полягає у створенні організаційної основи управлінського обліку, що відноситься до компетенції директора і передбачає встановлення відповідних обов'язків працівників бухгалтерії. Він повинен включати наступні складові [110]:

- принципи, на яких повинен ґрунтуватися управлінський облік: повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиний грошовий вимірник.

- основних користувачів інформації управлінського обліку (менеджери різних ланок управління);

- документування господарських операцій, яке має здійснюватися у типових, спеціалізованих та, за необхідності, у самостійно розроблених первинних документах;
- робочий план рахунків для відображення конкретних управлінського обліку;
- порядок проведення інвентаризації (передбачити обов'язкове її проведення у випадках: зміни матеріально-відповідальної особи, встановлення фактів нестач тварин, переведення тварин з однієї вікової групи в іншу, переведення з ферми на ферму);
- мету складання управлінської звітності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Важливим моментом для підприємства є розробка графіка документообігу, який відображатиме рух первинних документів із моменту їх створення до передавання на зберігання. Кожне підприємство розробляє його з урахуванням особливостей своєї діяльності. Налагодження порядку документообігу на підприємстві забезпечує повне та своєчасне відображення в бухгалтерському обліку всіх операцій, пов'язаних з обліком витрат, зокрема в галузі молочного скотарства. Пропонований графік документообігу для обліку витрат в галузі молочного скотарства представлено в додатку 3.

Дослідження стану обліку господарюючих суб'єктів дозволяє стверджувати, що за складом і глибиною рівні аналітичного обліку можуть бути різними. Індивідуальність завдань управління і їх залежність від організаційної структури підприємства вимагає розробки багаторівневої системи аналітичного обліку. Групування витрат за деякими ознаками може здійснюється на рахунках обліку. Враховуючи необхідність групування витрат із різними ознаками в системному порядку, можна стверджувати про невідповідність можливостей існуючого «Плану рахунків бухгалтерського обліку» сучасним потребам управління [111, с. 14].

Таким чином, облікове забезпечення управління витратами основного виробництва у молочному скотарстві передбачає розроблення робочого плану

рахунків для забезпечення отримання аналітичних даних щодо відображення в обліку витрат при первісному визнанні та зміні вартості біологічних активів. Робочий план рахунків розробляється на основі єдиного плану рахунків, враховуючи характерні особливості діяльності підприємства та необхідність отримувати інформацію з різним ступенем деталізації. Зокрема, він повинен виділяти перелік рахунків синтетичного та аналітичного обліку для відображення витрат основного виробництва в галузі молочного скотарства.

Для синтетичного обліку витрат і виходу продукції тваринництва використовують рахунок 23 «Виробництво» [112]. Для узагальнення інформації про виробничу діяльність суб'єктів господарювання, до рахунку 23 «Виробництво» відкриваються субрахунки, перелік та спрямованість яких підприємство обирає самостійно.

Зазвичай, сільськогосподарські підприємства використовують субрахунок 232 «Тваринництво» – для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції тваринництва.

На рисунку 2.3, представлено схему ведення обліку для молочного скотарства по рахунку 23 «Виробництво».

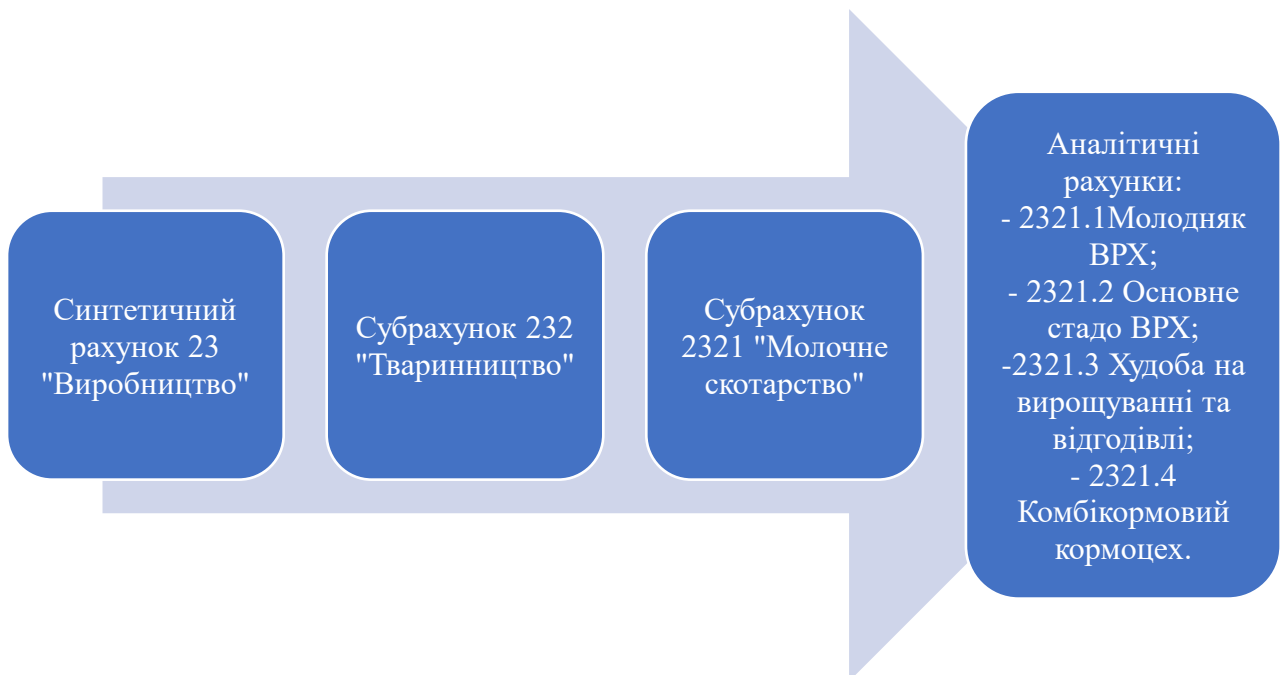


Рисунок 2.3 – Схема ведення обліку для молочного скотарства по рахунку 23 «Виробництво»

Джерело: узагальнено автором

За результатами дослідження ми дійшли висновку, що у сільськогосподарських підприємствах для обліку витрат в галузі молочного скотарства аналітичними рахунками мають бути:

- 2321.1 «Молодняк великої рогатої худоби»;
- 2321.2 «Основне стадо великої рогатої худоби»;
- 2321.3 «Худоба на вирощуванні та відгодівлі»;
- 2321.4 «Комбікормовий кормоцех (ферма)».

Аналітичний облік по рахунку 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності [112].

У молочному скотарстві аналітичні рахунки відкривають по фермах за видами та статевими-віковими групами тварин. Окремо відкривають аналітичні рахунки для обліку витрат на приготування кормів у кормокухнях і кормоцехах. Ці витрати списують на відповідні групи тварин у порядку розподілу пропорційно кількості згодованих кормів.

Таким чином, облік витрат основного виробництва у галузі молочного скотарства повинен забезпечити отримання аналітичних даних щодо ферм за:

- групами тварин (телята до 2-х місяців, телички 2-6 місяців, телички 6 місяців – 1 рік);
- видами і групами тварин;
- статтями витрат.

Фрагмент Робочого плану рахунків обліку витрат виробництва у молочному скотарстві представлений у таблиці 2.3.

Розроблений робочий план рахунків запропоновано оформляти як додаток до Положення (Додаток Ж 1, Ж 2).

Відповідно до організаційних, технологічних змін та запитів менеджменту до робочого плану рахунків можна вносити зміни, що ініціюються користувачами інформації.

Таблиця 2.3

Робочий план рахунків (фрагмент «Рахунки обліку витрат виробництва»)

Назва та код рахунку другого порядку	Назва та код рахунку третього порядку	Аналітика	Опис витрат
23 «Виробництво»			
232 Тваринництво	2321.1 «Основне стадо великої рогатої худоби»	Ферми за групами тварин; види і групи тварин, статті витрат	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників ферм, де знаходиться основне стадо великої рогатої худоби, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати, амортизація необоротних активів, виробничих будівель і споруд (будівель ферм, обладнання ферм), інструментів, доїльних апаратів, трубопроводів.
	2321.2 «Молодняк великої рогатої худоби»	Ферми за групами тварин (телята до 2-х місяців, телички 2-6 місяців – 1 рік; телички парувального віку 12-18 міс, нетелі), види і групи тварин, статті витрат	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників ферм, де вирощують молодняк великої рогатої худоби, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати, амортизація необоротних активів, виробничих будівель і споруд (будівель ферм, обладнання ферм), інструментів, доїльних апаратів, трубопроводів.
	2321.3 «Худоба на вирощуванні та відгодівлі» 2321.31 корови на відгодівлі; 2321.32 телята на відгодівлі;	Ферми за групами тварин; види і групи тварин, статті витрат	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників ферм, де худоба на вирощуванні та відгодівлі, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати, амортизація необоротних активів, виробничих будівель і споруд (будівель ферм, обладнання ферм), інструментів, доїльних апаратів, трубопроводів.
	2321.4 «Комбікормовий кормоцех»	Ферма	Витрати комбікормів, мікробіологічних добавок, засобів захисту тварин.

Джерело: узагальнено автором

Проведення інвентаризації дає можливість швидко та ефективно вирішити багато проблем у діяльності сільськогосподарських підприємств, забезпечивши отримання повної, достовірної та неупередженої інформації про наявність та стан поголів'я. Інвентаризація є важливим елементом визначення фінансових

результатів суб'єктів господарювання (у межах визначення собівартості) і розширює зміст інвентаризації як методу бухгалтерського обліку.

Інвентаризація – перевірка та оцінка фактичної наявності контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації з подальшим порівнянням отриманих даних з обліковими показниками [113, с. 345].

Інвентаризацію тварин у молочному скотарстві необхідно проводити у разі зміни матеріально – відповідальної особи, встановлення фактів нестач тварин у момент переведення тварин з однієї вікової групи в іншу.

Поточний контроль за дотриманням облікової політики управлінського обліку та порядком ведення управлінського обліку покладається на головного бухгалтера підприємства.

Метою складання управлінської звітності є задоволення інформаційних потреб управління шляхом надання показників у натуральних та грошових вимірниках, які дозволяють оцінювати, контролювати, планувати, прогнозувати діяльність структурних підрозділів підприємства та приймати на основі такої інформації обґрунтовані управлінські рішення.

Другий пункт, який ми пропонуємо при формуванні Положення, називається «Методична складова облікової політики управлінського обліку», яка полягає у виокремленні обліку.

Об'єкти обліку витрат галузі молочного скотарства визначаються в Положенні відповідно до запропонованої вище номенклатури. Також для відображення витрат молочного скотарства важливо виокремити об'єкти обліку ДБА та ПБА.

До об'єкта обліку ДБА відносять тварин основного стада ВРХ. Для обліку ПБА пропонуємо сформувані наступну номенклатуру обліку (відповідно до технологічних процесів вирощування та відгодівлі ВРХ):

- телята до 2-х місяців;
- телички 2 – 6 місяців;
- телички 6 місяців – 1 рік;
- телички парувального віку 12-18 міс;

- ВРХ на відгодівлі;
- телята на відгодівлі.

У молочному скотарстві оцінку будемо здійснювати за собівартістю:

- первісною вартістю ПБАТ, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [39];

- первісною вартістю ДБАТ, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 Національного положення (стандарту) 7, абзац другий пункту 10 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №989 від 25.11.2002 [114].

Зважування і дооцінку пропонуємо здійснювати за групами тварин у момент переведення тварин з однієї вікової групи в іншу. Окрім того, у зв'язку з різним раціоном вікових груп тварин, пропонуємо виділити такі групи: телята до 2-х місяців; телички 2 – 6 місяців; телички 6 місяців – 1 рік; телички парувального віку 12-18 міс; нетелі; корови; ВРХ на відгодівлі; телята на відгодівлі.

Витрати, що виникають у процесі утримання молочного стада ВРХ, традиційно обліковують у розрізі статево-вікових груп тварин за статтями витрат, які визначаються підприємствами самостійно. Статті витрат для галузі молочного скотарства, які використовує підприємство, пропонуємо оформляти як додаток до Положення (додаток Ж-3).

Внесення змін до Положення, у зв'язку зі зміною управлінських рішень чи вступом у дію нових Н(П)СБО, пропонуємо здійснювати шляхом викладення Положення у новій редакції та затвердити новим Наказом по підприємству.

Нами запропонована форма Положення про організацію управлінського обліку для Сільськогосподарського виробничого кооперативу «Вівсяницький», яку представлено в додатку Ж. Дане Положення встановлює основні вимоги щодо організації управлінського обліку для підприємств, які мають бажання ефективно працювати у галузі молочного скотарства.

2.2 Сучасний стан бухгалтерського обліку витрат основного виробництва

Первинний облік виступає основою системи фінансового обліку суб'єктів господарювання, який спрямований на побудову інформаційної бази ефективної діяльності підприємства. В.В. Сопко, зазначає, що первинний облік – початкова стадія бухгалтерського обліку, на якій відбувається фіксування господарської операції в первинному документі, її зміна та реєстрація [115].

На нашу думку, в умовах сьогодення, зі швидким розвитком комплексу технічних засобів, що використовуються для обробки інформації, роль первинного обліку має більше значення, окрім лише реєстрації господарських операцій.

Погоджуємося з думкою І.Г. Волошан щодо визначення поняття «первинний облік». Отже, первинний облік – це єдина, повторювана в часі, організована система спостереження, сприйняття, виміру, реєстрації, накопичення інформації та контролю її відображення в облікових документах, а в умовах компютеризації і функціонування автоматизованих систем – початкова стадія системного сприйняття і реєстрації окремих операцій, що характеризують господарські процеси і явища, які відбуваються на підприємстві [116].

Облікові дані – основа інформаційного забезпечення управління, проте їх потрібно представити у такому вигляді, щоб із мінімального їх об'єму отримати максимум вигідної для обґрунтування і прийняття управлінських рішень інформації. Отримання результативної первинної інформації – є початковим етапом процесу формування системного облікового забезпечення управління.

Г.Є. Павлова, І.П. Приходько, О.П. Атамас, зазначають, що оцінка записів молочної ферми відноситься до аналізу записів, а сам процес оцінки дозволяє керівнику ферми або власнику приймати обґрунтовані рішення на основі фактичних показників ферми. Створена система ведення документації допоможе проаналізувати записи [117].

Погоджуємося з думкою Т. Мулик, А. Донюк, що ефективність обліку витрат основного виробництва значною мірою залежить від наявності сучасної автоматизованої системи, єдиної бази даних та достатньої кількості кваліфікованих фахівців, адже відсутність будь-якого з цих елементів може призвести до ряду негативних наслідків [87, с. 298].

Наші дослідження показали, що система первинного обліку витрат основного виробництва на досліджуваних підприємствах АПНВП «Візит», СВК «Вівсяницький», ПСП «Агрофірма Нападівська» налагоджена традиційно відповідно до вимог нормативних актів (Додаток Є). Підприємства керуються такими нормативними документами щодо обліку витрат, як: НП(С)БО 16 «Витрати» [39], Методрекомедації № 132 [48] і Методрекомедації № 1315 [52].

У результаті анкетування сільськогосподарських підприємств щодо документального оформлення обліку витрат у молочному скотарстві представленому в додатку Є, нами було визначено, що досліджувані підприємства використовують типові форми первинних документів.

Відповідно до проведених досліджень, на практиці підприємствами для обліку витрат основного виробництва у молочному скотарстві використовується значна кількість різноманітних первинних документів, які умовно можна розмежувати наступним чином:

- первинні документи для обліку праці та заробітної плати;
- первинні документи для обліку витрат матеріальних цінностей;
- первинні документи для обліку витрат засобів праці.

Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88, первинні документи – це документи, створені у паперовій або в електронній формі, які містять відомості про господарські операції [118], тому витрати основного виробництва обліковуються за допомогою ряду первинних документів для ведення обліку витрат.

Для обліку праці та заробітної плати в галузі молочного скотарства використовують досить велику кількість первинних документів. Основним документом із обліку виходу на роботу та відпрацьованого часу операторів

машинного доїння і скотарів, інших працівників у галузі молочного скотарства є таблиць обліку робочого часу (ф. № П5).

Включення заробітної плати працівників тваринництва у витрати здійснюється за Розрахунком нарахування оплати праці працівникам тваринництва (ф. №69) та Відомістю зважування тварин (ф. № ПБАСГ-10).

Виконання ремонтних робіт у галузі молочного скотарства оформляється Нарядом на відрядну роботу (ф. №-5). Послуги вантажного автотранспорту, тракторів оформляються Подорожнім листом вантажного автомобіля (ф. №2) та Подорожнім листом трактора (ф. М ПСГ-4).

Заробітна плата основних працівників у молочному скотарстві нараховується за відрядними розцінками, виходячи з обсягу отриманої продукції та виконаних робіт. Для фіксації записів про кількість та якість отриманого молока на підприємстві чи фермі використовують Журнал обліку надою молока (форма № 112).

В.С. Уланчук, Н.В. Оляднічук для спрощення та вдосконалення первинного обліку надходження продукції тваринництва, зокрема молока, пропонують удосконалити Журнал обліку надою молока (ф. № 112), зокрема на кожного оператора машинного доїння відвести окрему сторінку, що дасть можливість вивести інформацію в розрізі кожного оператора машинного доїння і щоденно мати накопичувальний результат, тому в кінці місяця не потрібно буде робити додаткові обчислення, а тільки перенести записи з Журналу у Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва, де й нараховуватиметься оплата праці операторам машинного доїння за надоєне молоко [119].

Ми погоджуємося з такою думкою, зважаючи на те, що у виробничому процесі галузі молочного скотарства задіяні різні фахівці, як-от: завідувач ферми, бригадир, керівник зміни, оператор машинного доїння, механізатор, фахівець з догляду за тваринами, слюсар, оператор по догляду за молочними телятами, фуражир, лаборант хімічного аналізу, фахівець з обслуговування холодильного обладнання та пастеризації молока, технік із штучного осіменіння, ветеринарний фельдшер та інші. Украй важливо налагодити таку систему оплати праці всіх

здіяяних працівників, при якій кожен із них був би зацікавлений у досягненні показників ефективності виробничих бізнес-процесів.

На основі запропонованої номенклатури, виробничих бізнес-процесів (розділ 1, п.1.3), вважаємо за доцільне встановити систему оплати праці виробничого персоналу залежно від досягнення КПЕ, які необхідно розробити та затвердити для кожного виробничого бізнес-процесу та підрозділу.

Для кожного виробничого бізнес-процесу встановлюються КПЕ, які дозволяють оцінити досягнення цілей процесу та його ефективність. Пропонуємо фрагмент КПЕ за виробничим бізнес-процесом «Управління здоров'ям та біобезпека» на прикладі ферми основного виробництва (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Фрагмент КПЕ бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека»

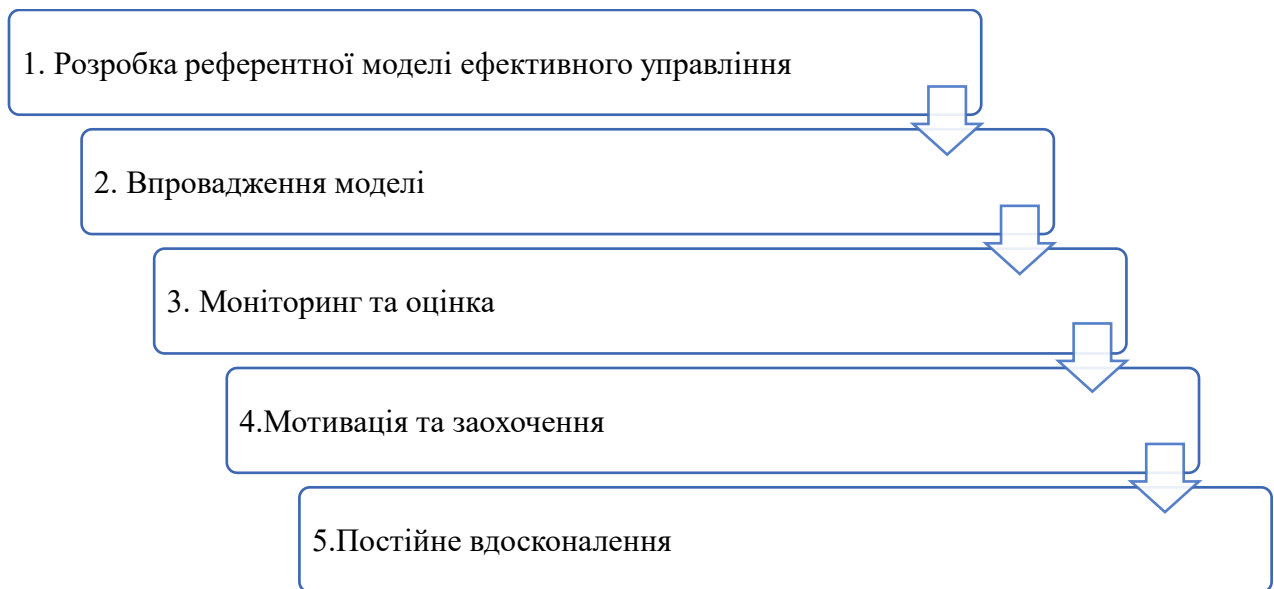
Бізнес-процес	Показники	Одиниця виміру
«Управління здоров'ям та біобезпека»	Кількість випадків захворювання корів маститом	Голів
	Зниження кількості поголів'я	Голів
	Якість молока	Літрів

Джерело: сформовано автором

Пропонуємо, протягом року нараховувати оплату праці виробничим працівникам на основі відрядних розцінок за отриману продукцію та виконану роботу, а в кінці року, за досягнення затверджених КПЕ, здійснювати остаточний розрахунок.

Розробка референтної моделі встановлення особистої відповідальності виробничих працівників у молочному скотарстві потребує чіткого та структурованого підходу.

Детальний план дій, який включає основні кроки (рис. 2.4) представлено в додатку К.



*Рисунок 2.4. – Структура референтної моделі ефективного управління
Джерело: авторська розробка*

Задля підвищення ефективності та продуктивності молочного скотарства шляхом встановлення особистої відповідальності на різних етапах виробничого процесу, на нашу думку, необхідно розробити систему оцінки ефективності роботи співробітників. Такий план допоможе систематизувати процес встановлення особистої відповідальності, підвищити ефективність роботи і, як наслідок, продуктивність молочного скотарства.

Вважаємо, що підприємствам необхідно проводити розрахунок чистого економічного ефекту кожного виробничого бізнес-процесу, що дасть змогу оцінити за допомогою КПЕ втрати та вигоди за виокремленими бізнес-процесами, обраними підприємством самостійно.

На рис. 2.5 представлено ключові перевагами регулярного розрахунку чистого економічного ефекту кожного виробничого бізнес-процесу.

На нашу думку, важливо розробити алгоритм розрахунку впливу ефективності процесів на фінансовий результат по кожному виробничому бізнес-процесу. Для цього, перш за все, необхідно визначити ключові параметрами для розрахунку по кожному виробничому бізнес-процесу. До прикладу, для виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека» - це можуть бути наступні категорії: кількість випадків захворювання корів маститом,

зниження продуктивності молока, витрати на лікування, кількість корів у стаді, ціна молока, середня продуктивність корів тощо.



Рисунок 2.5 – Ключові переваги регулярного розрахунку чистого економічного ефекту кожного виробничого бізнес-процесу

Джерело: авторська розробка

Проаналізувавши зібрані дані, можна розрахувати КПЕ для кожного виробничого бізнес-процесу, що допоможе ідентифікувати процеси, які демонструють найвищі та найнижчі результати.

На основі отриманих даних ми пропонуємо впровадити комплекс заходів, спрямованих на підвищення ефективності тих процесів, які потребують покращення.

Для посилення контролю за використанням і списанням на витрати засобів захисту тварин (вартість біопрепаратів, медикаментів та засобів дезінфекції, що використовують у молочному скотарстві) та інших матеріальних цінностей у господарстві використовують наступні первинні документи, а саме:

- лімітно –забірні картки на отримання матеріальних цінностей (ф. № 117-АПК);
- накладні (внутрішньогосподарського призначення) (ф. № 87);

– Акти на списання виробничого та господарського інвентарю (ф. № ВЗСГ- 5).

Фактичні витрати палива та мастильних матеріалів на виробничі потреби у галузі молочного скотарства списують на підставі облікових листків трактористів-машиністів і подорожніх листків. У них зазначають кількість фактично витраченого палива та витрати за нормою на виконаний обсяг робіт. За даними облікових і подорожніх листків визначають перевитрату або економію палива у порівнянні зі встановленими нормами.

Витрати, що пов'язані з утриманням молочного скотарства, зокрема вартість спецодягу, що виданий працівникам тваринницьких ферм; вартість підстилки для тварин (солома, торф, тирса); витрати на будівництво літніх таборів для тварин; платежі за страхування майна і тварин, а також індивідуальне страхування працівників, які обслуговують МТФ та інші, здійснюють на підставі Актів на списання виробничого і господарського інвентарю, малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф. № 126).

Нарахування амортизації основних засобів і необоротних активів, що обслуговують галузь молочного скотарства, відображають у Розрахунках нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. № 03С-5), що складаються в установленому порядку.

Використану електроенергію списують за фактичною вартістю її одержання зі сторони і відображають у Звіті про використання електроенергії (ф. № 127).

Використану воду в галузі молочного скотарства списують за собівартістю м³ води у Звіті про водопостачання.

Використані корми на складах оформляють Накладними внутрішньогосподарського призначення (№ 87); товарно-транспортними накладними від постачальників; лімітно-забірними картками; картками або Книгою складського обліку.

Облік витрат кормів на фермах ведеться у Відомості витрат кормів (ф. № 94-АПК) і Журналі обліку витрати кормів (ф. № 35).

Для обліку виробництва кормів у кормоцеху застосовують накладні внутрішньогосподарського призначення (№ 87) та лімітно-забірні картки.

Дані про непродуктивні витрати (в обліку) (витрати від падежу тварин, за винятком випадків загибелі тварин унаслідок стихійного лиха або винної особи) вносять в Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) форма № ПБАСГ-6.

Номенклатура обліку як основа ефективного управління витратами у галузі молочного скотарства прямою мірою залежить від методів їх обліку.

В.А. Дерій під методами обліку витрат на виробництво характеризує сукупність прийомів і способів, які дають змогу ефективно та якісно виконувати облікові завдання щодо цих витрат. Також він упевнений, що традиційні методи обліку витрат на виробництво найбільш точно відобразив В.Ф. Палій. Він виділив два основних методи: обліку фактичних витрат (ненормативний) і нормативний метод обліку [120, с. 417].

Я.П. Іщенко і Н.Л. Правдюк у своїх працях позначають, що ефективне управління витратами залежить від якісного інформаційного забезпечення функції управління. Одним із важливих чинників отримання об'єктивної, релевантної інформації про витрати виробництва є обґрунтований вибір методу обліку витрат. На застосування того чи іншого методу обліку витрат суттєвий вплив мають особливості технологічного процесу [121, с. 155].

Методи обліку витрат О.О. Довжик розглядає як сукупність засобів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети та вирішення конкретного завдання. Методи обліку витрат на виробництво повинні бути гнучкими, простими у використанні і дозволяти в оперативному порядку отримати необхідну інформацію [122, с. 26].

Я.П. Іщенко під методом обліку витрат розглядає комплекс прийомів їх групування і відображення в розрізі обліку з метою обґрунтованого визначення собівартості продукції, а також забезпечення контролю за їх формуванням і забезпечення користувачів необхідною інформацією про витрати для управління ними. Застосування найпередовіших методів обліку, контролю витрат не дасть

бажаних результатів, якщо в їх скороченні не будуть зацікавлені всі виконавці, що беруть участь у виробничому процесі [123, с. 93].

Отже, фактичні методи обліку витрат із часом перестали задовольняти вимоги потреб менеджменту. Розвиток бухгалтерського обліку спровокував виникнення нових (нормативних) методів обліку витрат.

Практична доцільність застосування новітніх методів обліку витрат для сільськогосподарських підприємств (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Практична цінність застосування новітніх методів обліку витрат для сільськогосподарських підприємств

Метод	
Основа методу	Практична цінність застосування методу
Облік за центрами відповідальності	
Децентралізація структури управління (поділ підприємства на ланки)	Забезпечує оперативний моніторинг витрат та результатів діяльності на всіх рівнях управління підприємством, допомагає оцінити ефективність роботи окремих керівників та підрозділів. Крім того, метод сприяє впровадженню трансфертного ціноутворення та застосуванню різних методів розподілу непрямих витрат, що підвищує точність калькуляційних розрахунків.
Директ-костинг	
Змінні витрати	Розподіл витрат на змінні та постійні залежно від обсягу виробництва є важливим інструментом для оцінки рентабельності різних видів продукції та прийняття відповідних рішень щодо їх виробництва.
Стандарт-кост	
Нормативна собівартість	Застосовується виключно для систематичного обліку періодичних витрат, що дозволяє відстежувати відхилення від запланованих показників.
Таргет-костинг	
Цільова собівартість	Передбачає встановлення цільової собівартості продукції, виходячи з бажаної ціни продажу та очікуваного прибутку. Далі проводиться детальний аналіз виробничого процесу з метою виявлення резервів зниження витрат.
АВС-метод	
Витрати за операціями	Метод передбачає облік витрат за операціями. Дозволяє вибрати найкращий варіант об'єкта, який забезпечить необхідний результат при найменших витратах протягом всього періоду його використання.
Бенчмаркінг	
Порівняння з еталонними підприємствами	Завдяки аналізу діяльності успішних підприємств та впровадженню їхніх технологій, дозволяє ефективно оптимізувати витрати на власному виробництві.
Кайдзен-костинг	
Оптимізація витрат	Дозволяє організувати цілеспрямовану роботу зі зниження собівартості, забезпечити ефективне використання інвестицій у нові продукти та сприяє об'єднанню зусиль усіх учасників виробничого процесу для досягнення спільних цілей.

Кост-кілінг	
Максимальне зниження витрат	Дозволяє швидко оптимізувати витрати без негативного впливу на поточну діяльність та майбутній розвиток підприємства. Застосовується у випадках, коли темпи зростання витрат перевищують темпи зростання доходів протягом кількох періодів поспіль.

Джерело: сформовано на основі [124, 125, 126, 127]

Такий метод, як «директ-костинг» відкриває нові можливості для більш точного обліку та аналізу виробничих витрат, що сприяє вдосконаленню прийняття управлінських рішень. Групування витрат у залежності від обсягу виробництва продукції молочного скотарства наведено на рис. 1.9. При застосуванні даного методу обліку витрат у молочному скотарстві, собівартість продукції визначається лише за змінними витратами, що дозволяє обчислити маржинальний дохід. Однак, відсутність розподілу постійних витрат на окремі види продукції ускладнює оцінку їхньої повної собівартості та рентабельності. [128].

У пункті 1.2 ми описували групування витрат молочного скотарства залежно від обсягу виробництва. Оскільки сільськогосподарські підприємства мають не лише основне виробництво, вони не можуть використовувати один метод обліку витрат, тому виникає необхідність комбінування декількох методів обліку витрат, що обов'язково має знайти відображення в Наказі про облікову політику, який є внутрішнім регламентом регулювання організації облікового процесу підприємства.

Ефективне управління витратами вимагає не лише впровадження нових методів обліку, але й побудови системи, в якій всі працівники працюють спільно для досягнення цієї мети. Системний розгляд та оцінка ефективності різних підходів щодо обліку витрат наведено в монографії Я.П. Іщенко [49].

Виробничі витрати відповідно до способу віднесення їх на об'єкти обліку можна поділити на прямі і непрямі. Для обліку прямих виробничих витрат призначено рахунок 23 «Виробництво», на якому за дебетом субрахунку обліковується наступне:

- незавершене виробництво на початок періоду;

- витрати поточного року;
- незавершене виробництво на кінець періоду.

Основні бухгалтерські проводки, які використовують на підприємствах для обліку прямих витрат основного виробництва у галузі молочного скотарства, наведено на рис 2.6.

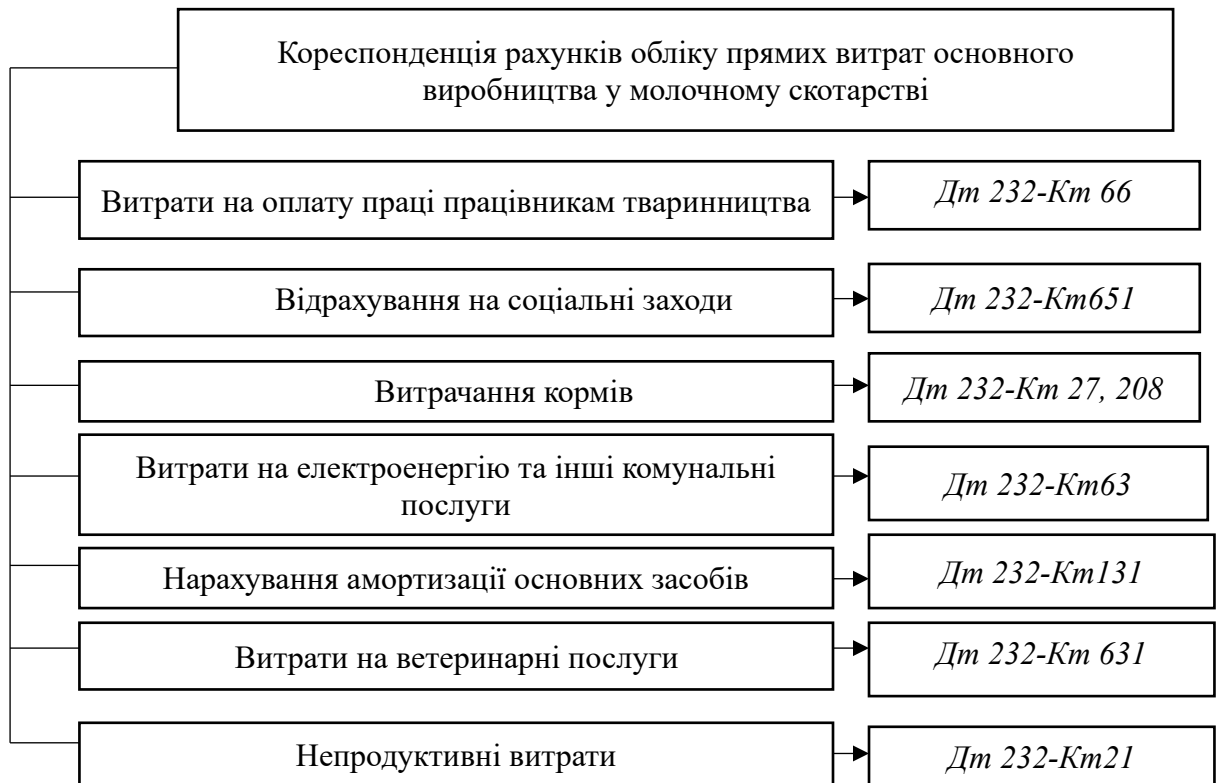


Рисунок 2.6. – Кореспонденція рахунків для обліку прямих витрат основного виробництва у галузі молочного скотарства

Джерело: сформовано автором [39]

За кредитом обліковується сільськогосподарська продукція тваринництва та додаткові біологічні активи за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю (чи собівартістю за прямими витратами).

Інформація щодо витрат основного виробництва, яку отримують за допомогою її узагальнення, на бухгалтерських рахунках використовується для складання періодичної та річної фінансової звітності.

Виробничі витрати складаються з витрат, які неможливо економічно доцільним шляхом прямо віднести на собівартість конкретного виду продукції, повинні розподілятися за певним співвідношенням. Отже, витрати, що пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, називають непрямими (загальновиробничими) витратами, облік яких ведеться по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

За дебетом рахунку 91 обліковується сума визнаних загальновиробничих витрат, за кредитом відображається списання загальновиробничих витрат у результаті їх розподілу на об'єкти обліку витрат основного виробництва та на собівартість реалізації.

До складу загальновиробничих витрат за НП(С)БО 16, зокрема у галузі молочного скотарства, будуть входити такі витрати:

1. витрати на управління виробництвом: оплата праці працівникам апарату управління цехами, дільницями тощо, які безпосередньо зайняті у обслуговуванні молочного скотарства; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць;

2. амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

3. амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

3. витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

4. витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень у галузі скотарства;

6. витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

7. витрати на обслуговування виробничого процесу;

8. інші витрати: внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів із ферм до цехів (складів).

Розподіл загальновиробничих витрат регламентує НП(С)БО 16 «Витрати» та здійснюється пропорційно до обраної бази розподілу, яка не може перевищувати їх фактичного обсягу [39].

Постійні загальновиробничі витрати відносяться до виробничої собівартості продукції з використанням бази розподілу за нормальної потужності.

Задля розподілу, загальновиробничі витрати поділяють на постійні і змінні, відповідно до НП(С)БО 16 (рис. 2.7).

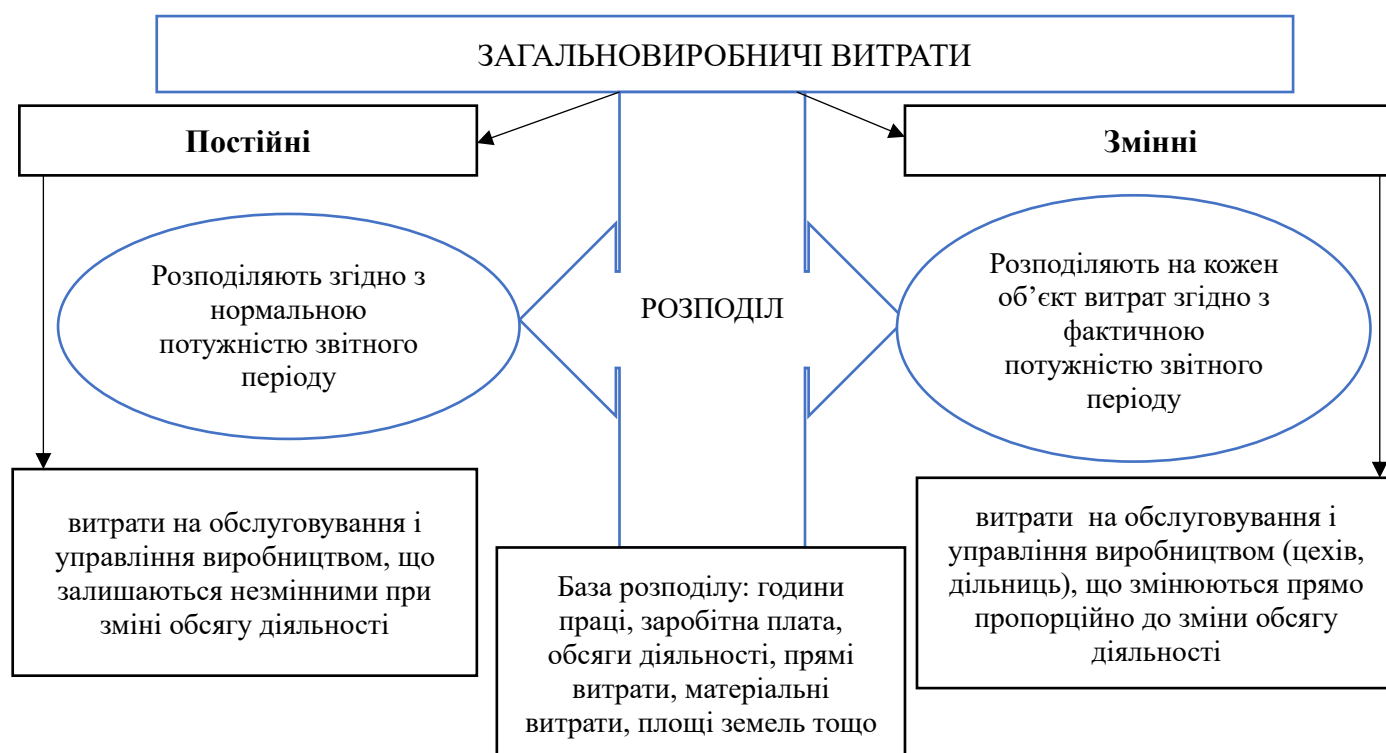


Рисунок 2.7. – Схема розподілу загальновиробничих витрат відповідно до НП(С)БО 16

Джерело: узагальнено автором [39]

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до витрат періоду у статтю «Собівартість реалізованої продукції». За НПСБО 16, собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [39].

У галузі молочного скотарства бази розподілу загальновиробничих витрат можуть відрізнятися від універсальних. Специфічними базами розподілу у галузі молочного скотарства можуть бути:

1. Кількість поголів'я корів (коли витрати безпосередньо залежать від кількості утримуваних тварин).
2. Лактаційний період (якщо витрати значно варіюються залежно від стадії лактації корів).
3. Виробництво молока (якщо витрати значно залежать від продуктивності корів).
4. Трудовитрати (якщо більшість загальновиробничих витрат складає заробітна плата).
5. Площа виробничих приміщень (коли загальновиробничі витрати залежать від розміру виробничих приміщень).
6. Жива вага тварин (якщо витрати знаходяться в прямій залежності від розміру тварин: корми, медикаменти тощо).

Вибір конкретної бази розподілу залежить від того, які витрати мають найбільший вплив на собівартість продукції та які фактори найкраще відображають структуру витрат у галузі молочного скотарства.

Загалом, можна використовувати декілька баз розподілу загальновиробничих витрат для точнішого обліку собівартості продукції. Використання комбінованого підходу дозволяє врахувати різні аспекти витрат і більш обґрунтовано розподілити їх між різними об'єктами обліку витрат.

Постійні нерозподілені витрати виникають за умови скорочення фактичної потужності в порівнянні нормальної. Оскільки НП(С)БО 16 не прив'язує такі витрати до конкретної продукції чи обсягу її реалізації, у будь-якому випадку їх необхідно списати на рахунок 90 в момент їх виникнення [39].

У Інструкції № 291 витрати, накопичені по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», щомісяця списуються на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації», розподіляючись між об'єктами обліку витрат, проте сільськогосподарськими підприємствами не практикується поділ

загальновиробничих витрат на постійні та змінні, як це зазначено НП(С)БО 16 «Витрати». При цьому, у тваринництві розподіл загальновиробничих витрат здійснюється пропорційно до загальної суми прямих витрат без вартості кормів. Витрати розподіляють наприкінці року, а не щомісячно [48].

Для отримання оперативної інформації за об'єктами обліку в молочному скотарстві, доцільно здійснювати розподіл загальновиробничих витрат щомісячно. Із цією метою, для дотримання вимог щодо розподілу загальновиробничих витрат за нормами НП(С)БО 16, слід розробити методичні прийоми визначення нормальної потужності підприємств галузі молочного скотарства.

Відповідно до п. 4 НП(С)БО 16, нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів із урахуванням запланованого обслуговування виробництва [39].

Отже, здійснюючи розподіл загальновиробничих витрат, за основу ми маємо взяти плановий показник очікуваного середнього обсягу діяльності з виробництва продукції (робіт, послуг), відносно якого розподілятимемо фактичні змінні та постійні загальновиробничі витрати.

Оскільки у законодавчих актах, що регулюють облік загальновиробничих витрат, відсутня схема чіткого розрахунку нормальної потужності підприємства, то, на нашу думку, підприємство має право самостійно застосовувати обрану методику розрахунку одиниці виміру (натуральні вимірники обсягу продукції, у яких вона планується й обліковується) залежно від галузі та характеру виробництва, прописаному в наказі про облікову політику та Положенні про організацію управлінського обліку. Таким чином, ми дійшли висновку, що нормальна потужність – це потужність, яка встановлюється в динаміці.

Вибір одиниці виміру виробничої потужності визначається галузевими особливостями виробництва та організаційно – технологічними параметрами виробничого процесу. Для сільськогосподарських підприємств у галузі молочного скотарства одиниця виміру визначатиметься в умовних головах.

Показник умовного поголів'я розраховується як добуток чисельності худоби в натурі (у фізичних головах) та відповідних коефіцієнтів (табл. 2.6) [129].

Таблиця 2.6

Коефіцієнти перерахунку фізичного поголів'я в умовне

№ п/п	Види худоби	Коефіцієнт перерахунку в умовне поголів'я
1.	Корови, бугаї-плідники робочого стада	1,0
2.	Інша велика рогата худоба (без корів та биків-плідників молочного стада, робочих волів)	0.6

Джерело: узагальнено автором на основі [129]

Приклад розрахунку нормальної потужності для підприємства АПНВП Візит наведено в додатку Л.

Кожне підприємство самостійно визначає, які із загальновиробничих витрат відносяться до змінних, які ж – до постійних.

Дані про загальновиробничі змінні та постійні витрати досліджуваних підприємств наведено в табл. 2.7.

На розподілені загальновиробничі витрати складається кореспонденція рахунків Дт 23 Кт 91, а на нерозподілені списується на собівартість реалізації 90, 91.

Розподіл загальновиробничих витрат (змінних і постійних) необхідний для більш точного визначення собівартості продукції. Точність калькуляції собівартості допоможе визначити реальні витрати на виробництво кожної одиниці продукції. Керівництво отримає об'єктивнішу інформацію для прийняття управлінських рішень щодо ціноутворення, оптимізації виробництва та контролю витрат, а також даний розподіл допоможе у плануванні майбутніх витрат та доходів.

Розподіл постійних загальновиробничих витрат за рахунком 23 (розподілені витрати) та рахунком 90 (нерозподілені витрати) в умовах нормальної потужності виробництва вимагає врахування кількох ключових аспектів, зокрема:

- визначення нормальної потужності виробництва (наприклад, середній обсяг виробництва за минулі періоди, планові показники тощо);
- визначення бази розподілу, яка найбільше відображає вплив постійних витрат на основне виробництво (машино-години, людино-години, обсяг виробленої продукції).

Таблиця 2.7

**Дані про загальновиробничі змінні та постійні витрати
досліджуваних підприємств**

Статті витрат	АПНВП «Візит»	ПСП «Нападівське»	СВК «Вівсяницький»
Заробітна плата загальновиробничого персоналу (завідувача ферми, ветеринарів, іншого персоналу)	Постійні	Постійні	Постійні
Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення (корівників, доїльного обладнання, інших будівель та техніки)	Постійні	Постійні	Постійні
Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення	Постійні	Постійні	Постійні
Відрахування на соціальні заходи (ЄСВ) загальновиробничого персоналу	Постійні	Постійні	Постійні
Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	Постійні	Постійні	Постійні
Ветеринарні послуги та медикаменти (витрати на профілактичні послуги: вакцини, ліки)	Змінні	Змінні	Змінні
Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень у галузі скотарства	Змінні	Змінні	Змінні
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	Постійні	Постійні	Постійні
Транспортні витрати (перевезення кормів, молока, тварин)	Змінні	Змінні	Змінні
Витрати на обслуговування виробничого процесу	Змінні	Змінні	Змінні
Інші витрати: внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів із ферм до цехів (складів)	Змінні	Змінні	Змінні

Джерело: узагальнено автором за даними досліджуваних підприємств

Приклад щомісячного розподілу загальновиробничих витрат з урахуванням нормальної потужності та їх поділом на постійні і змінні наведено у додатку Л 1.

Таблиця 2.8

Приклад щомісячного розподілу загальновиробничих витрат з урахуванням нормальної потужності та їх поділом на постійні і змінні

№ п/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (умовні голови)	Включення загальновиробничих витрат до	
				витрат виробництво продукції (рахунок 23 «Виробництво»), грн	на собівартість реалізованої продукції (рахунок 90 «Собівартість реалізації»), грн
1	2	3	4	5	6
1.	База розподілу за нормальною потужністю, умовні голови	3319	-	-	-
2.	База розподілу за фактичною потужністю, умовні голови	3673	-	-	-
3.	Фактичні загальновиробничі витрати з них:	184 516	-	184516	-
3.1	змінні;	85 810	-	85 810	-
3.2	постійні;	98706	-	98706	-
3.3	постійні розподілені;	98 706	-	98706	-
3.4	постійні нерозподілені.	0	-	-	-

Джерело: узагальнено автором за даними підприємств

Дані прикладу щомісячного розподілу загальновиробничих витрат з урахуванням нормальної потужності та їх поділом на постійні і змінні, показують, що фактична потужність перевищує нормальну потужність, тому їх потрібно розподілити (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Розподіл загальновиробничих витрат

	Загальновиробничі витрати	База розподілу	Коефіцієнт розподілу
Основне стадо ВРХ	90412	320148	0,49
Молодняк ВРХ	42439	148432	0,23
Худоба на відгодівлі	51664	182836	0,28
Разом	184516	651416	1

Джерело: узагальнено автором за даними підприємств

Отже, запропонована методика розподілу загальновиробничих витрат основного виробництва галузі молочного скотарства дозволить щомісячно включати такі витрати до показника виробничої собівартості продукції та відповідає вимогам НП(С)БО 16 «Витрати» (п.16) щодо розподілу непрямих виробничих витрат на постійні та змінні.

2.3 Калькулювання собівартості продукції в системі управління витратами

Ефективність виготовлення будь-якого продукту відображається через такий ключовий показник, як вартість виробництва одиниці продукції (собівартість). Собівартість виробництва визначається шляхом проведення калькуляції, яка є одним із ключових етапів у сфері управлінського обліку та управління витратами на виробництво та випуску продукції, адже дозволяє визначити його реальну вартість, зокрема і в галузі молочного скотарства.

При калькулюванні витрати групуються та обчислюються з використанням визначених прийомів і методів. Основні засади, що лежать в основі розрахунків, на яких ґрунтується калькулювання у сфері тваринництва, визначені відповідними нормативними актами: НП(С)БО 16 [39], НП(С)БО 30 [44] та Методрекомендації № 132 [48].

У п.9 Методрекомендацій №132 прописано порядок калькулювання продукції тваринництва. У молочному скотарстві розраховується собівартість центнера молока і однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду

розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови. Собівартість одного кормо-дня визначається шляхом ділення загальних витрат на утримання основного стада на кількість кормо-днів. Для визначення собівартості молочної продукції загальні витрати на утримання корів (без урахування вартості молодняка та побічної продукції) діляться на кількість отриманого молока [48].

Зазвичай у сільськогосподарських підприємствах розрізняють планову, нормативну та фактичну собівартість. Кожне підприємство самостійно розробляє та впроваджує власну систему калькулювання собівартості продукції.

Таблиця 2.10

Система калькулювання собівартості продукції досліджуваних підприємств

№ п/п	Собівартість продукції	Характеристика	Застосування досліджуваними підприємствами
1.	Планова	Включає максимально допустимі витрати, які підприємство планує здійснити на виробництво основної продукції у майбутньому. Технологічні карти є основою для визначення планової собівартості. Аналізуючи технологічні процеси, нормативи витрат праці, матеріалів та інших ресурсів, можна розрахувати планові витрати виробництва та передбачений обсяг виробленої продукції.	АПНВП «Візит», СВК «Вівсяницький», ПСП «Агрофірма Нападівська»
2.	Нормативна	Визначена на основі установлених нормативних значень та відображає рівень витрат, передбачених нормами. Зазвичай у молочному скотарстві її використовують для оцінки іншої побічної продукції, такої, як гній, шкури загиблих тварин	-
3.	Фактична	Фактична (виробнича) собівартість відображає реальний розмір витрат, які виникають під час виробництва основної продукції. У молочному скотарстві фактична собівартість розраховується на основі витрат виробництва по субрахунку 232 «Тваринництво» за мінусом вартості незавершеного виробництва на кінець звітного періоду та вартості оприбуткованої побічної продукції.	АПНВП «Візит», СВК «Вівсяницький», ПСП «Агрофірма Нападівська»

Джерело: узагальнено на основі [48]

У зв'язку з тим, що у молочному скотарстві, за чинною методикою, крім основних виробничих витрат до фактичної собівартості включають ще витрати, загальну суму яких можна визначити лише після закінчення календарного року (сюди входять усі витрати по субрахунку 912 «Загальноновиробничі витрати тваринництва»), підприємства оприбутковують основну продукцію за плановою собівартістю, а при складанні звітних розрахунків вони коригують цей показник до фактичного рівня (виробнича собівартість).

Складання звітної калькуляції у галузі молочного скотарства – це трудомісткий процес, який на початку полягає в обов'язковій перевірці здійснених протягом року витрат по рахунках бухгалтерського обліку, зокрема:

- провести детальний аналіз обліку витрат на вирощування молодняка та відгодівлю худоби, зокрема: точність розрахунків калькуляційних різниць, пов'язаних з допоміжними виробництвами, використанням власноруч вирощених кормів та правильність розподілу загальних витрат;

- перевірити повноту та правильність оприбуткування приплоду тварин, виробництва продукції основного молочного стада ВРХ в розрізі аналітичних рахунків;

- здійснити перевірку та облік тварин на фермах шляхом проведення інвентаризації, а також переконатися у точності та достовірності відображення її результатів в обліку;

- перевірити обґрунтованість списання витрат на утримання літніх таборів та інші витрати, що відносяться до майбутніх періодів, із урахуванням галузі молочного скотарства та молодняка великої рогатої худоби, основного стада, худоби на відгодівлі;

- здійснити перевірку обґрунтованості та законності операцій зі списання вартості загиблого поголів'я.

Сільськогосподарські підприємства самостійно визначають, яким чином будуть здійснювати калькулювання собівартості виробленої продукції.

Етапи здійснення калькулювання у галузі молочного скотарства:

1. Оскільки надоєне молоко може використовуватися для відгодівлі інших груп або видів тварин, калькуляцію необхідно розпочинати з продукції основного стада великої рогатої худоби.

2. Оскільки собівартість приросту входить у собівартість живої маси, то, здійснюючи калькулювання собівартості продукції вирощування молодняку і худоби на відгодівлі, ми не дізнаємося про собівартість живої маси без фактичної собівартості приросту.

Для ефективного управління, корисною є не ретроспективна інформація про собівартості, яку отримують у кінці року, а оперативна інформація про витрати.

Оперативна інформація, щодо визначення собівартості продукції молочного скотарства, дозволяє продуктивніше відстежувати зміни у витратах на виробництво молока, що допомагає виявити неефективні витрати та вчасно реагувати на них. Регулярні дані про собівартість дають змогу керівництву приймати обґрунтовані рішення щодо оптимізації виробничих процесів, планування заготівлі кормів та інших ресурсів. Щомісячний аналіз собівартості дозволить оцінювати рентабельність виробництва молока в динаміці, порівнювати результати за різні періоди та визначати тенденції.

Оскільки у молочному скотарстві існують сезонні коливання в продуктивності та витратах, щомісячний розрахунок собівартості дозволить виявити ці коливання та врахувати їх у плануванні. Точні дані про собівартість допоможуть у складанні бюджету та прогнозуванні фінансових результатів діяльності підприємства.

Для багатьох підприємств регулярне визначення собівартості є вимогою для ведення бухгалтерської звітності та податкового обліку. Відстеження витрат на різних етапах виробництва допоможе виявити можливості для підвищення якості молока шляхом оптимізації процесів та ефективного використання ресурсів.

Отже, щомісячне визначення собівартості продукції молочного скотарства дозволить ефективно управляти виробництвом, оптимізувати витрати та покращить фінансовий результат підприємства.

Бухгалтерський облік здатний забезпечити менеджерів оперативною інформацією про собівартість. Для цього необхідно визначити релевантний діапазон витрат та оцінити питому вагу витрат у структурі собівартості.

Розрахунок собівартості за релевантними витратами, які мають найбільшу питому вагу у структурі витрат у галузі молочного скотарства, забезпечить точнішу фінансову оцінку, підвищить ефективність управління ресурсами і сприятиме стабільному розвитку підприємства (рис. 2.8).

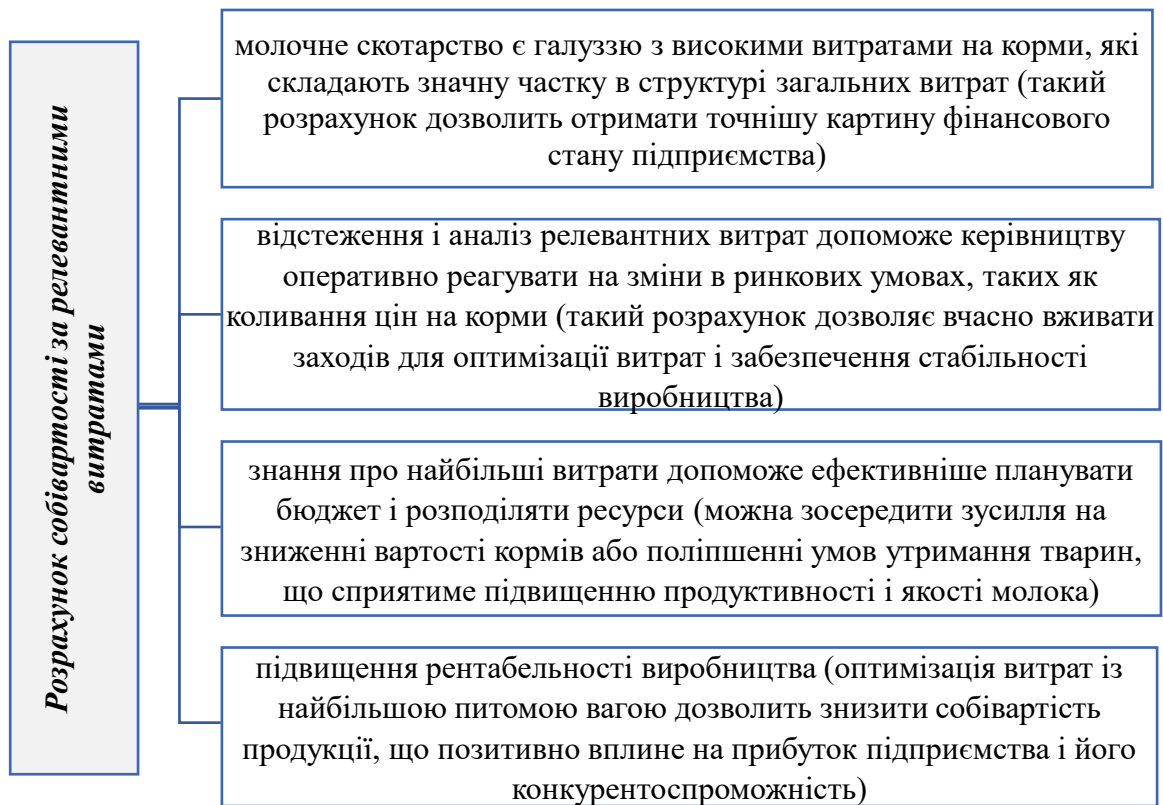


Рисунок 2.8 – Доцільність розрахунку собівартості за релевантними витратами у галузі молочного скотарства

Джерело: авторська розробка

Структура витрат на виробництво продукції тваринництва включає в себе різні категорії витрат, які можна умовно розділити на декілька основних груп (табл. 2.11). Аналіз і оптимізація кожної з цих груп витрат є ключовим завданням для забезпечення рентабельності та ефективності виробництва у галузі молочного скотарства.

Таблиця 2.11

**Структура витрат на виробництво продукції молочного скотарства,
2023 р.**

Види витрат	Підприємства					
	АПНВП «Візит»		СВК «Вівсяницький»		ПСП «Агрофірма Нападівська»	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Прямі матеріальні витрати, у тому числі:	135 619,00	92,8	13403,7	73,7	7451,0	54,1
- вартість кормів;	114 055,00	78,0	12594,8	69,2	6408,0	46,6
- вартість пального і мастильних матеріалів;	5 353,40	3,7	439,8	2,4	150,0	1,1
- вартість решти прямих матеріальних витрат.	16 210,60	11,1	369,1	2,0	893,0	6,5
Прямі витрати на оплату праці	4 580,60	3,1	3103,07	17,1	4804,0	34,9
Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати	5 948,60	4,1	1686,5	9,3	1510,0	11,0
- відрахування на соціальні заходи;	986,9	0,7	682,5	3,8	1057,0	7,7
- амортизація;	2 992,60	2,0	108,6	0,6	453,0	3,3
- оплата послуг сторонніх організацій;	1 461,80	1,0	549,6	3,0	-	-
- решта інших прямих та загальновиробничих витрат.	507,3	0,3	345,8	1,9	-	-
Всього витрат	146 148,2	100	18 193,3	100	13 765,0	100

Джерело: за даними підприємств, що досліджували

Серед усіх витрат найбільшу питому вагу у підприємствах, що досліджували, займають корми, зокрема: 114055,7 тис. грн в АПНВП «Візит», що складає 81,4%; 12594,8 тис. грн в СВК «Вівсяницький», що складає 69,2%; 6408,0 тис. грн в ПСП «Агрофірма Нападівська», що складає 46,6%.

Для оперативного управління витратами пропонуємо розраховувати кормову собівартість молока, яка, на нашу думку, має бути одним із КПЕ виробництва молока у галузі молочного скотарства (рис. 2.9).

Таким чином, саме цими витратами необхідно здійснювати оперативне управління, бо вони мають найбільший вплив на рівень собівартості продукції.

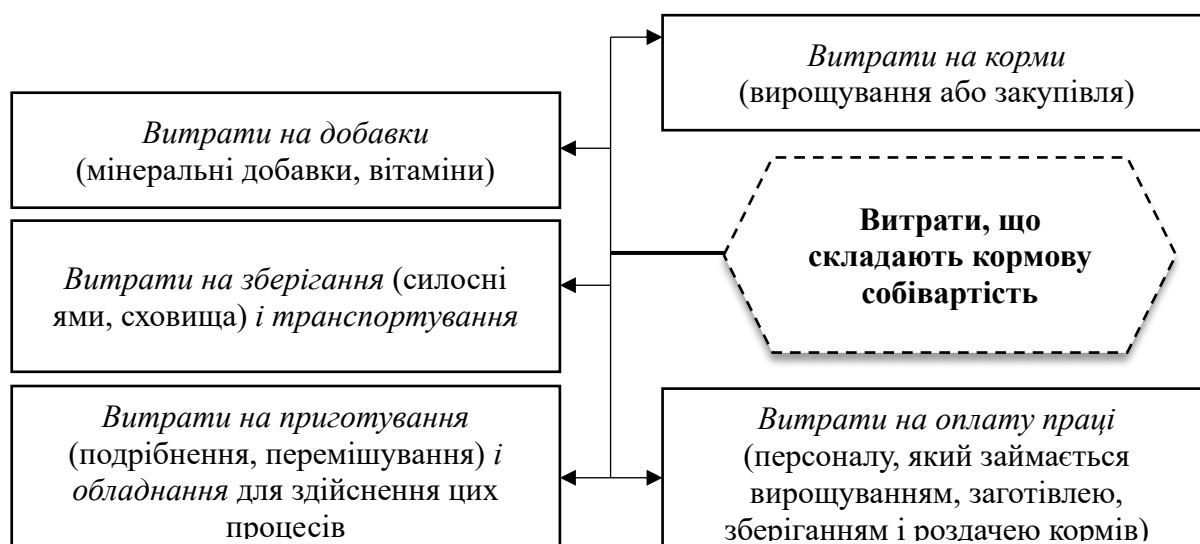


Рисунок 2.9 – Витрати у складі кормової собівартості

Джерело: авторська розробка

Витрати на амортизацію необоротних активів є нерелевантними у операційному циклі, тому для визначення собівартості за витратами, на які мають вплив управлінські рішення в короткостроковому періоді, пропонуємо розраховувати виробничу собівартість молока без урахування амортизації. Це дозволить оцінити релевантні поточні витрати на виробництво продукції молочного скотарства та здійснювати оперативний контроль за їх рівнем.

Щомісячний розрахунок собівартості у галузі молочного скотарства дозволить краще відслідкувати витрати і швидко виявити відхилення від планових показників для здійснення коригувальних заходів. Виявлення сезонних коливань витрат виробництва дозволить оптимізувати роботу і прийняти важливі управлінські рішення, визначити фактори оцінки продуктивності тварин і виробничих процесів.

Аргументом авторів на користь визначення собівартості продукції тваринництва 1 раз на рік є те, що жоден нормативно-правовий акт не дає право скорочувати строк визначення фактичної собівартості та наявність обмеження у визначенні фактичної собівартості продукції тваринництва, яке пов'язане з необхідністю попереднього розрахунку собівартості власно-вирощених кормів. Оскільки цей розрахунок проводиться щорічно, то отримати точну інформацію

про собівартість продукції тваринництва можна лише в кінці року. [130], проте основу раціону тварин галузі молочного скотарства складає силос, сінаж, сіно, солома, комбікорм, меляса і вода. Зауважимо, що в переважній більшості - це корми, вирощені і заготовлені минулого року, за якими визначена фактична собівартість

Якщо ж частина концентрованих кормів готується з зерна урожаю поточного року, то пропонуємо до собівартості продукції молочного скотарства такі компоненти включати за плановою собівартістю, яка визначається підприємством на початок року. Концентровані корми (зернові, комбікорми, білкові добавки тощо) вводять в раціон за фіксованими нормами. Це означає, що їх використання є стабільним і його можна спрогнозувати. Витрати на приготування, змішування кормів на кормокухнях, зокрема: електроенергія, витратні матеріали та вартість затрат праці також можуть бути враховані до щомісячного розрахунку собівартості.

Методика розподілу загальновиробничих витрат для щомісячного визначення собівартості представлена в пункті 2.2 даного дослідження. Приклад розрахунку пропонованих видів собівартості для оперативного управління у молочному скотарстві представлено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

**Варіант розрахунку собівартості для оперативного управління у
молочному скотарстві**

Собівартість 1 кг виробленого молока	Од. виміру	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
	грн/кг	7,7	7,6	7,7	7,4	7,3	7,7	7,2	7,7	7,4	7,6	7,5	7,5
Кормова собівартість		9,7	9,5	10,4	9,5	11,7	10,5	9,7	9,5	12,7	11,5	9,7	10,5
Виробнича собівартість без урахування амортизації		9,9	9,7	10,5	8,5	11,3	8,7	8,4	11,3	7,7	8,0	10,5	12,8
Повна виробнича собівартість													

Джерело: розраховано автором за даними бухгалтерської звітності АПНВП «Візит», 2023 р.

На рис. 2.10 графічно показано динаміку собівартості 1 кг виробленого молока, яка підтверджує питому вагу кормової собівартості та ілюструє її інформаційну цінність для управління витратами.

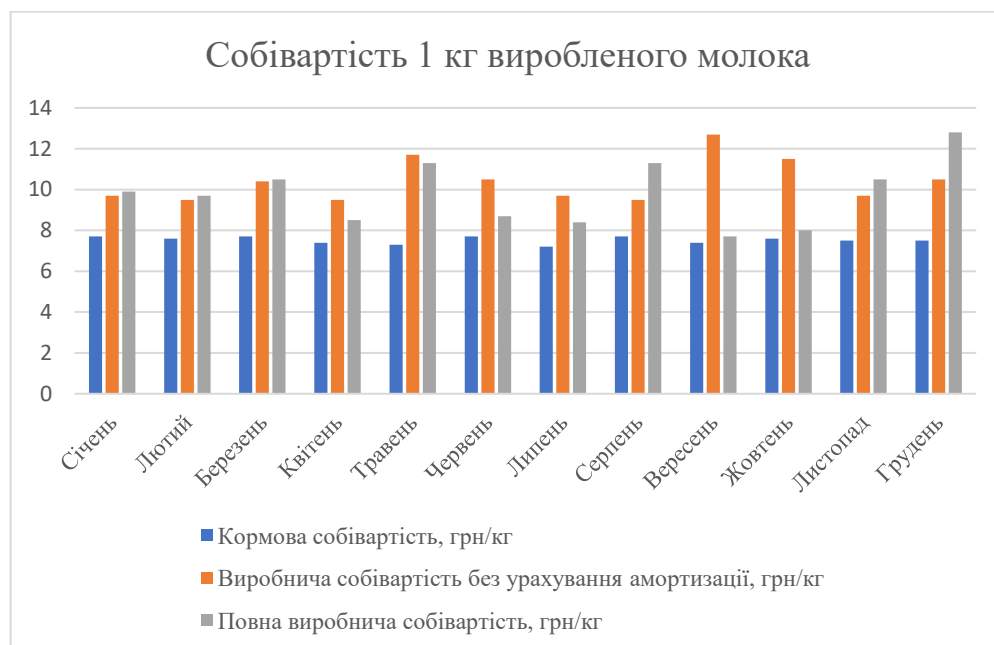


Рисунок 2.10. – Динаміка собівартості 1 кг виробленого молока по АПНВП «Візит», 2023 р.

Джерело: розраховано автором за даними бухгалтерської звітності АПНВП «Візит»

Унаслідок емпіричного дослідження собівартості та поведінки витрат можемо зробити висновок, що для оперативного управління витратами в молочному скотарстві, інформація про кормову собівартість молока є найбільш цінною, так як витрати на корми мають найбільшу питому вагу і є релевантними.

Облікове відображення витрат виробництва є дієвим фактором реального формування фінансових результатів та інших показників фінансового стану підприємства. Унаслідок дослідження нами виявлено негативний вплив некоректного відображення одного з елементів виробничих витрат в обліковій практиці АПНВП «Візит» (табл. 2.13).

У 2023 р. спостерігалось значне зростання інших прямих матеріальних витрат. Більш детальне дослідження дозволило виявити, що у 2023 році витрати

становили – 16 210,60 тис. грн. (11,1 %), що на 7,7% вище за 2022 рік (3761,6 тис. грн. (3,4 %)) і на 9% за 2021 р. – 1954,8 тис. грн. (2,1 %). На нашу думку, це призвело до підвищення повної виробничої собівартості молока.

Таблиця 2.13

**Структура витрат на виробництво продукції молочного скотарства
по АПНВП «Візит», 2021-2023 р.**

Види витрат	Підприємства					
	2021		2022		2023	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Прямі матеріальні витрати, у тому числі:	83731,6	90,9	102694,6	91,5	135 619,00	92,8
- вартість кормів;	79121,9	85,9	93375,8	83,2	114 055,00	78,0
- вартість пального і мастильних матеріалів;	2654,9	2,9	5557,2	5,0	5 353,40	3,7
- вартість решти прямих матеріальних витрат.	1954,8	2,1	3761,6	3,4	16 210,60	11,1
Прямі витрати на оплату праці	2829,5	3,1	4159,4	3,7	4 580,60	3,1
Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати	5539,1	6,0	5340,5	4,8	5 948,60	4,1
- відрахування на соціальні заходи;	615,4	0,7	898,6	0,8	986,9	0,7
- амортизація;	3274,0	3,6	3460,1	3,1	2 992,60	2,0
- оплата послуг сторонніх організацій;	790,8	0,9	981,2	0,9	1 461,80	1,0
- решта інших прямих та загальновиробничих витрат.	858,9	0,9	0,6	0,0	507,3	0,3
Всього витрат	92 100,2	100	112 194,5	100	146 148,2	100

Джерело: розраховано автором за даними бухгалтерської звітності АПНВП «Візит»

Як показали глибші дослідження, підприємство АПНВП «Візит» протягом 2023 року проводило ремонт на фермі основного стада (заміна покрівлі, утеплення стін) та ремонт складу для кормів. Усі витрати в бухгалтерському обліку було віднесено на поточні витрати на утримання основного стада, проте, враховуючи норми НП(С)БО та МСФЗ, якщо ремонтні роботи збільшують термін служби основних засобі або покращують їх характеристики, такі витрати повинні бути віднесені на збільшення вартості основних засобів, а не на поточні витрати.

Неправильне віднесення витрат на ремонт ферми має серйозні наслідки, які впливають на фінансову стабільність підприємства, його конкурентоспроможність та здатність до розвитку (рис. 2.11). Для виправлення ситуації необхідно переглянути облікову політику, щоб забезпечити коректне відображення капітальних витрат. Це дозволить уникнути подібних проблем у майбутньому і забезпечити коректний розрахунок собівартості.

Оскільки витрати на ремонт ферми основного стада були віднесені до поточних витрат, це призвело до завищення виробничої собівартості молока на суму витрат, пов'язаних із ремонтом, що негативно вплинуло на фінансовий результат та показник власного капіталу.

Так як витрати на ремонт не були включені до капітальних витрат, відповідно не переглядалася вартість основних засобів (ферми основного виробництва), що призвело до хибного уявлення про реальну вартість цих активів. Відсутність точних даних про собівартість ускладнює проведення порівняльного аналізу, оскільки підприємству буде важко оцінити динаміку зміни собівартості.

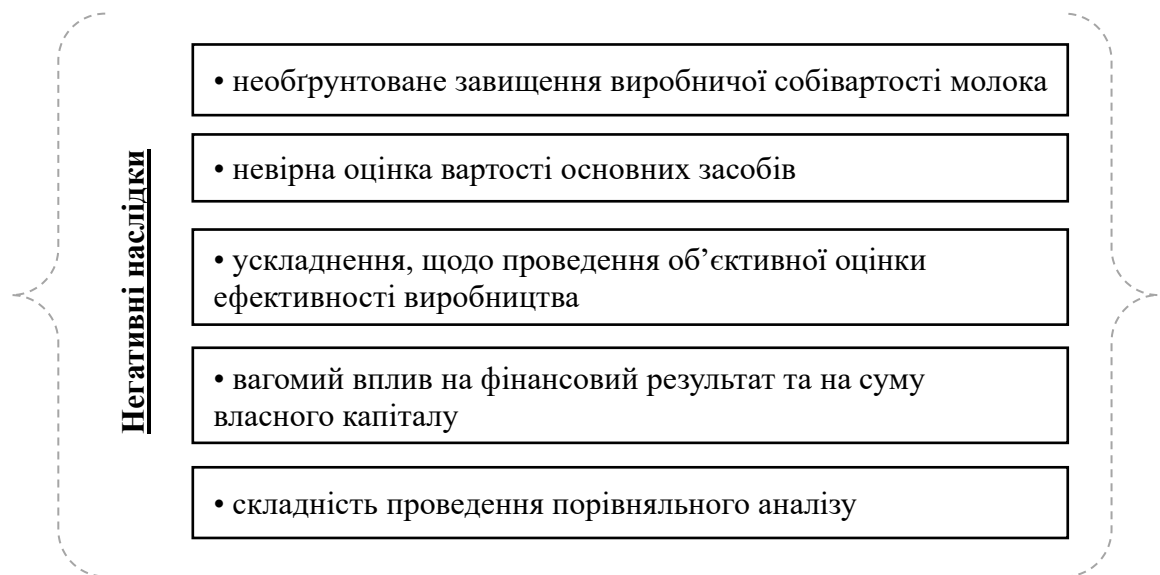


Рисунок 2.11. – Наслідки некоректного облікового відображення витрат на реконструкцію основних засобів

Джерело: авторська розробка

Для вирішення проблем, що спричинили негативні наслідки (рис. 2.12), необхідно вжити заходів, які допоможуть виправити ситуацію та запобігти подібним порушенням.

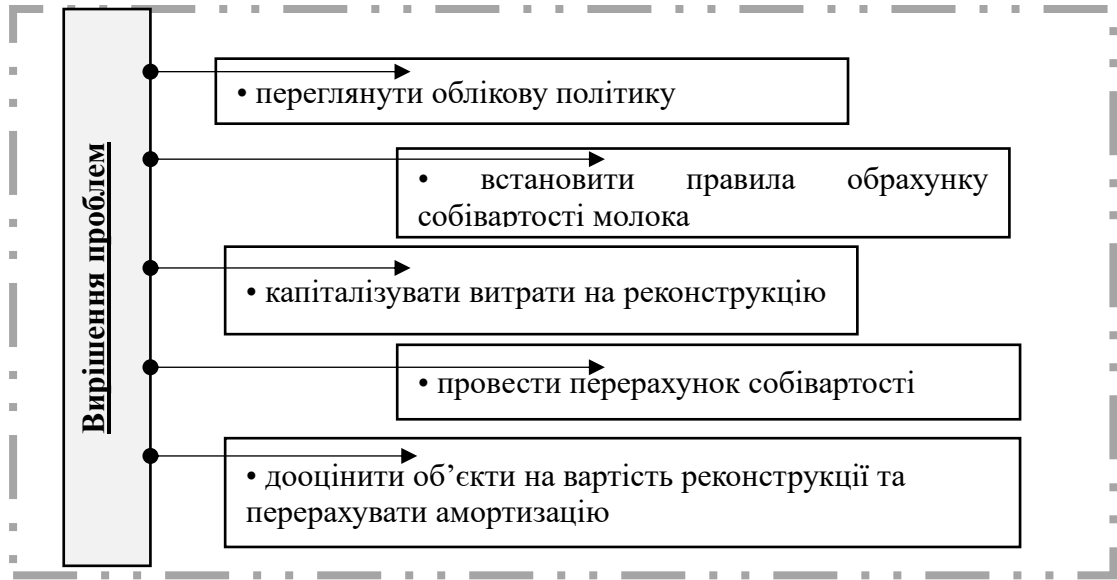


Рисунок 2.12. – Пропоновані кроки для виправлення наслідків облікового відображення витрат на реконструкцію основних засобів

Джерело: авторська розробка

Облікова політика щодо визнання витрат на ремонт та реконструкцію основних засобів повинна відповідати вимогам НП(С)БО 7, НП(С)БО 16 та МСФЗ, повинно бути чітке розмежування між витратами на поточний ремонт, капітальний ремонт та витратами на реконструкцію.

Витрати на реконструкцію основних засобів, що капіталізуються, не повинні безпосередньо впливати на поточну собівартість молока. Вони мають бути розподілені на триваліший період через амортизацію, яка буде включатись у витрати майбутніх періодів.

Після капіталізації витрат на реконструкцію необхідно провести перерахунок собівартості, оскільки раніше ці витрати були неправильно віднесені до поточних витрат. Це вплине на коригування собівартості продукції (молока) у минулих періодах. Як наслідок, собівартість продукції буде знижена, а вартість основних засобів в балансі підприємства – збільшена.

Амортизація основних засобів починається з місяця наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію. Оскільки реконструкція могла бути виконана в кілька етапів, важливо провести поетапне введення в експлуатацію кожного об'єкта, визначити їх вартість і нараховувати амортизацію згідно з прийнятими методами (прямолінійним, зменшення залишку тощо). Таким чином, витрати на реконструкцію поступово будуть списуватися через амортизацію і відображатись у витратах на виробництво продукції в майбутніх періодах.

Пропонуємо належним чином сформувати облікову політику, (формалізувати) відповідно до вимог НП(С)БО та МСФЗ. Вважаємо за доцільне, встановити та впровадити у Наказі про облікову політику для підприємств, що працюють у галузі молочного скотарства, правила відображення витрат, які стосуються основних засобів відповідно до чинного законодавства (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Пропонований поділ витрат на ремонти та поліпшення основних засобів для формування облікової політики

№: п/п	Види / групи витрат, що пов'язані з основними засобами після первісного визнання	Здійснення документообігу	
1.	Витрати на утримання та технічне обслуговування:	визнаються прямими або накладними виробничими витратами	
1.1	- виробничих основних засобів		
1.2	- адміністративних основних засобів		визнаються адміністративними витратами і не включаються до собівартості продукції
1.3	- основні засоби збуту		визнаються витратами на збут і не включаються до собівартості продукції
1.4	- невиробничі основні засоби (основні засоби соціальної сфери)		визнаються іншими операційними витратами і не включаються до собівартості продукції
2.	Витрати на поточні ремонти (планові та позапланові)	не капіталізуються (не збільшують первісну вартість основного засобу), визнаються прямими або накладними витратами	
3.	Капітальні витрати на ремонт	збільшують первісну вартість основних засобів	
4.	Витрати на модернізацію / реконструкцію	капіталізуються (включаються до балансової вартості активу)	

Джерело: авторська розробка

До робіт, пов'язаних із технічним обслуговуванням виробничих основних засобів, відносяться профілактичні огляди, перевірка стану вузлів та механізмів; контроль за рівнем мастила та зношеністю деталей, коректністю роботи обладнання; очищення механізмів від пилу, бруду, залишків матеріалів, які можуть заважати роботі; регулярне змащення частин, які піддаються тертю, для зниження зношення та продовження строку експлуатації; налаштування точності роботи обладнання для відповідності технологічним вимогам; калібрування вимірювальних приладів та систем контролю; вчасна заміна або ремонт деталей, які піддаються швидкому зношуванню або поломці (ремені, підшипники, фільтри тощо); проведення тестів і діагностики на всіх етапах роботи обладнання для виявлення можливих несправностей або недоліків у роботі; вимірювання основних параметрів функціонування (наприклад, температура, тиск, швидкість); виявлення та швидке усунення несправностей, які можуть призвести до простою обладнання або небезпеки для працівників; виконання дрібних ремонтних робіт, які не потребують зупинки виробничого процесу; оновлення програмного забезпечення; планові профілактичні заходи, спрямовані на запобігання великих поломок або зниження ефективності роботи обладнання.

Технічне обслуговування проводиться за графіком, встановленим виробником обладнання або на основі виробничого плану підприємства, щоб уникнути простоїв та забезпечити стабільну і безперебійну роботу виробництва.

Витрати, пов'язані з технічним обслуговуванням виробничих основних засобів, включаються до собівартості продукції.

Згідно з НП(С)БО 7, *витрати на поточний ремонт* – плановий, який передбачає регулярні дії для підтримання обладнання в належному стані, зокрема, періодичні планові ремонти доїльних апаратів або обслуговування вентиляційних систем у корівниках; позаплановий – проводиться у разі несподіваних поломок чи аварій. Витрати на ремонт основних засобів у галузі молочного скотарства спрямовані на підтримку функціонування на належному рівні для їх нормальної експлуатації. Такі витрати мають на меті забезпечення використання активу у визначений спосіб і протягом встановленого строку

корисного використання, але не ведуть до збільшення продуктивності або продовження строку служби об'єкта.

У молочному скотарстві метою таких ремонтів є підтримка основних засобів у працездатному стані, що дозволяє їх використовувати відповідно до призначення. Такий ремонт може включати ремонт доїльного обладнання (заміна дрібних деталей: шлангів, фільтрів тощо) або усунення несправностей, які виникають через знос під час експлуатації. Даний ремонт спрямований на підтримку обладнання, проте не збільшує його продуктивність або строк служби. Ремонт корівників (усунення пошкоджень покрівлі або відновлення стін після зносу). Даний ремонт дозволить продовжувати використання споруд у їхньому стандартному вигляді, не збільшуючи їх функціональність чи строк експлуатації. Обслуговування холодильних установок для зберігання молока (заміна зношених компонентів: прокладок, вентиляторів тощо), щоб підтримати роботу обладнання. Даний ремонт необхідний для нормальної експлуатації, але не підвищує ефективність системи охолодження або строк її корисного використання.

Витрати на поточний ремонт виробничих основних засобів, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, які не збільшують продуктивність об'єкта та термін його експлуатації, включаються, згідно з чинною методикою, до складу собівартості отриманої продукції.

На нашу думку, витрати, пов'язані з капітальним ремонтом, слід розмежовувати за ознакою очікуваних майбутніх економічних вигід.

Якщо ремонт має характер поліпшення (модернізації) основного засобу, що збільшує його корисність або строк служби, такі витрати визнаються капітальними і збільшують первісну вартість основного засобу. Капітальні витрати на поліпшення, відповідно до НП(С)БО 7, капіталізуються, тобто додаються до балансової вартості основних засобів і амортизуються протягом строку їх корисної експлуатації. Для визначення, чи підлягають витрати на ремонт капіталізації, сума витрат не є основним критерієм. Головними факторами виступатиме підвищення продуктивності об'єкта, продовження його

строку корисної експлуатації, значне зменшення експлуатаційних витрат. Отже, навіть якщо витрати на капітальний ремонт є незначними з точки зору суми, але вони приводять до значного покращення характеристик об'єкта, такі витрати слід капіталізувати.

Згідно з НП(С)БО 7, *витрати на модернізацію, реконструкцію* або інші поліпшення основних засобів визнаються капітальними витратами, такі витрати не відносять до витрат періоду, а збільшують первісну (балансову) вартість основного засобу та підлягають амортизації протягом строку корисної експлуатації модернізованого активу. Витрати на поліпшення основних засобів підлягають капіталізації, за наявності одного з таких критеріїв [114]:

1. підвищення економічних вигод, тобто зростання продуктивності (наприклад, збільшення обсягів виробництва);

2. зменшення експлуатаційних витрат внаслідок впровадження нових технологій або більш ефективного обладнання (наприклад, зменшення витрат на енергоносії після модернізації холодильного обладнання).

3. подовження строку корисної експлуатації активу (наприклад, реконструкція корівника або заміна основних конструктивних елементів будівлі).

Реконструкція корівника із заміною покрівлі, утепленням стін та встановленням сучасних систем вентиляції та опалення, яка проведена в АПНВП «Візит» подовжує строк експлуатації споруди та знижує витрати на електроенергію. Отже, такі витрати слід вважати витратами на поліпшення і відносити на збільшення вартості корівника.

Якщо ж капітальні ремонти основних засобів виконуються з метою відновлення справності об'єкта та повного або близького до повного відновлення ресурсу, їх вартість відноситься до витрат поточного періоду залежно від функціонального призначення. Такий ремонт може включати заміну або відновлення важливих складових частин об'єкта (вузлів, агрегатів, систем).

Узагальнивши вищенаведену інформацію (табл. 2.14), пропонуємо для АПНВП «Візит» здійснити перерахунок пропонованих видів собівартості для оперативного управління у молочному скотарстві (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

**Перерахунок розрахунку собівартості для оперативного управління у
молочному скотарстві**

Собівартість 1 кг виробленого молока	Од.	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
Кормова собівартість	грн/кг	7,7	7,6	7,7	7,4	7,3	7,7	7,2	7,7	7,4	7,6	7,5	7,5
Виробнича собівартість без урахування амортизації	грн/кг	9,7	9,5	10,4	9,5	9,7	9,5	9,7	9,5	9,7	9,5	9,7	9,5
Повна виробнича собівартість		7,3	7,6	7,3	8,0	8,1	7,8	8,2	8,3	7,8	7,3	7,6	8,1

Джерело: розраховано автором за даними бухгалтерської звітності АПНВП «Візит», 2023 р.

На рис. 2.13 графічно показано динаміку перерахунку собівартості 1 кг виробленого молока, яка підтверджує питому вагу кормової собівартості та відображає її інформаційну цінність для управління витратами.



Рисунок 2.13. – Динаміка перерахунку собівартості 1 кг виробленого молока по АНВП «Візит», 2023 р.

Джерело: розраховано автором за даними бухгалтерської звітності АПНВП «Візит»

Фактична собівартість 1 кг молока за 2023 р. АПНВП «Візит» за даними бухгалтерського обліку становила 9,9 грн., після коригування облікових даних даний показник скоротився до 7,8 грн.

Отже, після приведення облікової політики підприємства АПНВП «Візит» до вимог національних та міжнародних облікових стандартів, витрати на проведений капітальний ремонт будуть капіталізовані. При цьому у Балансі (Звіті про фінансовий стан) на суму поліпшень зросте вартість основних засобів, а виправлення помилок у звітності дозволить відкоригувати (збільшити) фінансовий результат. Зазначені зміни облікової політики дозволять забезпечити більш достовірне відображення не лише витрат виробництва, а й вартості основних засобів та суми власного капіталу.

Висновки до розділу 2

Дослідження оцінки сучасного стану облікового забезпечення управління витратами основного виробництва у молочному скотарстві є підґрунтям для розробки та впровадження ефективних систем управління витратами, що дозволять оптимізувати виробничі процеси та мінімізувати витрати основного виробництва, виявити резерви для зниження собівартості продукції та підвищити прибутковість бізнесу. На основі проведених досліджень можна зробити наступні висновки:

1. Ми виявили, що комплексне використання фінансового та управлінського обліку суттєво покращує процес прийняття управлінських рішень на всіх рівнях організації. Цей процес ми назвали сурядною функцією. Зв'язок між об'єктами обліку витрат і об'єктами управління дозволяє створити ефективну систему інформаційного забезпечення, яка буде надавати керівництву необхідні дані для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

2. Проведено дослідження системи управління в молочному скотарстві та розроблено підхід до побудови номенклатури об'єктів обліку витрат, який тісно пов'язаний з об'єктами та суб'єктами управління. Такий підхід забезпечує точне

відображення витрат на кожному етапі виробництва і дозволяє ефективно управляти бізнес-процесами.

3. У цілях удосконалення організації облікового забезпечення управління в молочному скотарстві, розроблено форму внутрішнього облікового регламенту – Положення про організацію управлінського обліку на підприємстві. У положенні передбачено необхідні норми для врегулювання управлінського обліку витрат, порядок розподілу непрямих витрат виробництва, порядок калькулювання собівартості продукції за різними видами (кормова собівартість, собівартість за релевантними витратами, собівартість за повними витратами); форми порядок заповнення та подання внутрішньої управлінської звітності. В якості додатків до Положення розроблено графік документообігу та робочий план рахунків. Реалізація запропонованих підходів до організації управлінського обліку дозволить створити ефективну систему обліку, яка відповідатиме потребам та запитам управління.

4. Задля підвищення ефективності роботи підприємств через структурування бізнес-процесів, встановлення відповідальності кожного структурного підрозділу за досягнення КПЕ, розроблених для кожного з них, запропоновано систему оплати праці виробничого персоналу, яка заснована на розробленій референтній моделі встановлення особистої відповідальності працівників та системи оцінки їхньої ефективності. Це дозволить підвищити мотивацію працівників, безпосередньо пов'язати їхню заробітну плату з результатами роботи та забезпечити досягнення стратегічних цілей компанії шляхом збільшення обсягів виробництва та покращення якості продукції.

5. Запропоновано методику розрахунку чистого економічного ефекту кожного виробничого бізнес-процесу, який дозволить об'єктивно оцінити їх результати, виявити процеси, які потребують оптимізації або реінжинірингу.

6. Для забезпечення своєчасного контролю за витратами та ціноутворенням розроблено рекомендації щодо щомісячного калькулювання собівартості продукції молочного скотарства. Пропозиції стосуються методичних прийомів визначення нормальної потужності виробництва, розподілу загальновиробничих

витрат, визначення показників собівартості для різних потреб управління. Зазначені елементи методичного інструментарію сприятимуть забезпеченню інформаційних потреб оперативного управління процесами виробництва в молочному скотарстві.

7. Дослідження показало, що некоректний облік витрат на ремонт основних засобів галузі молочного скотарства негативно впливає на фінансові результати підприємства через завищення собівартості продукції. Для усунення цієї проблеми запропоновано капіталізувати витрати на ремонти, що покращують характеристики (збільшують термін корисного використання або/та збільшують продуктивність).

Зазначені пропозиції спрямовані на удосконалення облікового забезпечення управління витратами основного виробництва у молочному скотарстві відповідно до загальноприйнятих норм та мають на меті підвищення ефективності молочного скотарства.

Основні наукові результати розділу опубліковано в працях, які наведено в списку використаних джерел [92,93,94,95,96] та додатку Р.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ВИТРАТ У МОЛОЧНОМУ СКОТАРСТВІ

3.1. Удосконалення організації та методики обліку витрат основного виробництва молочного скотарства

Сучасне нормативно-правове забезпечення та бізнесове середовище спонукає значні зміни в організації та управлінні виробничими процесами підприємств, а також, обумовлює необхідність вдосконалення системи бухгалтерського обліку витрат основного виробництва, зокрема у галузі молочного скотарства.

Суперечливим є питання щодо обліку нетелей, оскільки за критеріями визнання активи є необоротними, якщо їх строк корисного використання більший 12 місяців з дати балансу. Після підтвердження тільності нетелей щодо них приймається рішення про їх використання для відтворення основного стада. Отже, підприємство планує утримувати та використовувати таких тварин більше 12 місяців, що є підставою переведення їх в групу ДБА тваринництва.

Наша пропозиція не суперечить п. 3.2. Методрекомендацій №1315, де зазначається, що до незрілих довгострокових біологічних активів відносяться біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію [52]. Керуючись тим, що нетелі не перебувають на вирощуванні та відгодівлі та їхнє призначення полягає у відтворенні стада, їх варто віднести до незрілих довгострокових біологічних активів тваринництва. Оскільки підприємство планує їх утримувати більше 12 місяців, що додатково підтверджує їхню приналежність до довгострокових активів, вважаємо за доцільне обліковувати дану групу тварин у складі необоротних активів. Досягнення нетелями продуктивного віку передбачає їхнє статеве дозрівання та здатність до запліднення. До цього моменту вони не виробляють молока і не

приносять приплоду, тобто не забезпечують підприємство сільськогосподарською продукцією.

У пункті 3.5 Методрекомедацій №1315 зазначено, що об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових біологічних активів можуть бути різні види багаторічних насаджень [52]. Ми пропонуємо додати сюди ще групи тварин, призначених для відтворення основного стада або до досягнення продуктивного віку (нетелі, ремонтні свиноматки тощо).

Згідно з п. 5.16. Методрекомедацій №1315 незрілі довгострокові біологічні активи до досягнення продуктивного віку можуть оцінюватися за сумою витрат, понесених на їх закладку та вирощування. При переведенні їх у відповідну групу зрілих довгострокових біологічних активів їхня вартість переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на витрати на продаж, якщо її можна достовірно визначити [52]. Якщо справедливую вартість неможливо визначити, вони можуть оцінюватися та обліковуватися в порядку, визначеному в НП(С)БО 7 [114]. Відповідно, оцінка нетелей має здійснюватися в складі незрілих ДБА за справедливою вартістю, зменшеною на витрати на продаж (якщо її можна достовірно визначити), або за первісною вартістю в порядку визначеному в НП(С)БО 7.

Таким чином, облік нетелей слід вести на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», проте від цієї групи тварин протягом періоду тільності не отримують готову продукцію, оскільки основний приріст їх маси відбувається за рахунок плоду.

Тож група нетелей з одного боку є ДБА, з іншого – не здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи. Отже, вважаємо, що нетелі відповідають критеріям визнання незрілих ДБА.

Планом рахунків бухгалтерського обліку не передбачено можливості відображення незрілих довгострокових біологічних активів тваринництва.

У I розділі нами була розглянута класифікація біологічних активів (табл. 1.8), де зазначено, що за здатністю приносити економічні вигоди вони поділяються на зрілі та незрілі. Облік незрілих біологічних активів регулюється

Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291 та Методрекомендацій №1315, в яких не виділено тваринництва для даної категорії біологічних активів. Зокрема, рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» має наступні субрахунки [112]:

- 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».

На субрахунку 165 «Незрілі довгострокові активи, які оцінюються за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та рух незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»), які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж. На субрахунку 166 «Незрілі довгострокові активи, які оцінюються за первісною вартістю» ведеться облік незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»), справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого вони оцінюються, виходячи із суми витрат, зазнаних на їх вирощування [112].

Пропонуємо для обліку нетелей виокремити в складі рахунку 16 «ДБА» ще два субрахунки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Порівняльна характеристика субрахунків для обліку незрілих
довгострокових біологічних активів**

Було	Стало
- 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»	- 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи <i>рослинництва</i> , які оцінюються за справедливою вартістю» *
- 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю»	- 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи <i>рослинництва</i> , які оцінюються за первісною вартістю» *
-	- 167 «Незрілі довгострокові біологічні активи <i>тваринництва</i> , які оцінюються за справедливою вартістю» *
-	- 168 «Незрілі довгострокові біологічні активи <i>тваринництва</i> , які оцінюються за первісною вартістю» *

*Джерело: [112], авторська розробка **

На рахунках 167 «Незрілі довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінюються за справедливою вартістю» та 168 «Незрілі довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінюються за первісною вартістю» буде відображатися інформація про наявність та рух таких груп тварин, як нетелі, ремонтні свиноматки тощо, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж або справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого вони оцінюються, виходячи із суми витрат, зазначених на їх вирощування.

Для формування вартості нетелей у складі ДБА пропонуємо в структурі синтетичного рахунку 15 «Капітальні інвестиції», субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» відкрити субрахунок третього порядку 155.1 «Формування стада ремонтного молодняку». Порядок обліку нетелей за пропонованою методикою відображено в табл. 3.2.

Підставою для оприбуткування нетелей у складі незрілих ДБА тваринництва є Акт № ___ приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (форма № ДБАСГ-2).

Таблиця 3.2

Облік нетелей в складі незрілих ДБА тваринництва

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Переведено молодняк ВРХ до групи нетелей	155.1	213,214
	167, 168	155.1
Відображено витрати на утримання групи нетелей (догляд за незрілими ДБА тваринництва)	155.1	66, 65, 208, 131, 91 ...
Віднесено на вартість незрілих довгострокових біологічних активів суму понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями	167, 168	155.1
Переведено нетелей в групу основного стада	163, 164	167, 168

Джерело: авторська розробка

Акт № ___ приймання довгострокових біологічних активів тваринництва складає зоотехнік, завідувач фермою або бригадир у день формування основного стада. В акті вказують облікові групи - з якої і в яку переведені тварини, ідентифікаційний номер (інвентарний номер, кличку), стать, масть та інші особливості, час народження, кількість голів, вагу, балансову вартість, прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою закріплені прийняті тварини. Правильність здійснення цих господарських операцій підтверджує своїм підписом особа, яка прийняла тварин під свою матеріальну відповідальність. Належно оформлені Акти приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (форма № ДБАСГ-2) підписують керівник структурного підрозділу, завідувач фермою підприємства та використовують для обліку тварин в Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) і для зоотехнічного обліку. У кінці місяця Акти разом із Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13) передають в бухгалтерію підприємства, де їх використовують для відображення операцій по руху тварин у реєстрах бухгалтерського обліку.

Пропонуємо повторно складати даний документ у момент переведення нетелей до складу стада корів, тобто при їх визнанні зрілими довгостроковими біологічними активами тваринництва.

Бухгалтер на підставі отриманого акту оприбутковує нетелей за їхньою обліковою вартістю (в разі оцінки за первісною вартістю), або за справедливою вартістю. При цьому складається кореспонденція рахунків Дт 167,168 (відповідно) – Кт 155.1.

У подальшому витрати по догляду за незрілими ДБА тваринництва (придбання та зберігання кормів, необхідних для забезпечення росту і розвитку молодняка; вакцинація, лікування захворювань; заробітна плата працівників, які безпосередньо займаються доглядом нетелей; опалення, освітлення приміщень, де утримують нетелей тощо) до їх переведення до основного стада накопичуються за дебетом субрахунка 155.1 за встановленими статтями витрат. Такі витрати слід списувати на збільшення вартості ДБА тваринництва перед переведенням нетелей до стада корів після отримання від них приплоду. При цьому слід складати кореспонденцію рахунків Дт 167, 168 – Кт 155.1 і одночасно Дт 163, 164 – Кт 167, 168.

Якщо ДБА тваринництва обліковуються за первісною вартістю, на них відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» нараховується амортизація. Однак, вважаємо, у зв'язку з тим, що незрілі ДБА тваринництва ще не приносять доходу, то амортизація на них нараховуватися не повинна.

Отже, класифікація нетелей як незрілих довгострокових біологічних активів тваринництва є обґрунтованою з точки зору їхньої економічної сутності та сприяє більш точному відображенню фінансового стану підприємства.

Для об'єктивної оцінки ефективності діяльності підприємств та виявлення потенціалу для підвищення прибутковості нами запропоновано ввести практику регулярного розрахунку чистого економічного ефекту кожного виробничого бізнес-процесу. Цей підхід дозволить детально проаналізувати, які саме процеси приносять найбільшу користь, а які, навпаки, тягнуть за собою значні витрати. Ключові показники ефективності дозволяють кількісно оцінити вплив кожного процесу на кінцевий фінансовий результат, виявити процеси, які потребують оптимізації або реінжинірингу та отримати інформацію для розробки ефективних стратегій розвитку підприємства.

У п.2.2. даного дослідження нами було запропоновано систему оцінки ефективності роботи персоналу задля встановлення особистої відповідальності, підвищення ефективності роботи і, як наслідок, продуктивності молочного скотарства. Розрахунок чистого економічного ефекту для виробничих бізнес-процесів пропонуємо здійснювати за запропонованим алгоритмом для виробничого бізнесу «Управління здоров'ям та біобезпека». Насамперед необхідно визначити ключові параметрами для розрахунку, в якому для виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека» буде наступне: кількість випадків захворювання корів маститом, зниження продуктивності молока, витрати на лікування, кількість корів у стаді, ціна молока, середня продуктивність корів тощо.

Найвні джерела інформації про втрати від зниження показників ключових захворювань описують їх вплив на економічні показники молочного господарства. Узагальнивши інформацію щодо втрат через основні захворювання [132,133,134]: мастит (загальні втрати від одного випадку маститу можуть складати від 325 до 457 доларів США), ламініт (втрати молока через ламініт можуть досягати 940 фунтів на корову на рік), кетоз (втрати можуть досягати до 232 доларів США), інші перехідні захворювання, їх можна розділити на прямі та непрямі. Прямі втрати включають витрати на ветеринарні послуги, медикаменти та втрати молока через неможливість його продажу. Непрямі втрати включають зниження продуктивності тварин, підвищення ризику вибраковування корів та погіршення репродуктивної функції.

Оскільки дана інформація напряду стосується виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека», а захворювання тварин у молочному скотарстві значно впливає на продуктивність молочного стада через зниження кількості та якості молока, підвищення витрат на лікування та можливе вибраковування тварин, пропонуємо для розрахунку власних втрат та вигод, пов'язаних із ефективністю процесів управління здоров'ям тварин у галузі молочного скотарства, скористатися наступною методикою (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Визначення втрат і вигод від досягнення КПЕ бізнес-процесу
«Управління здоров'ям та біобезпека»**

Визначення показників втрат від ефективного управління здоров'ям у молочному скотарстві		
<i>Зниження продуктивності</i>	зменшення надоїв молока	необхідно визначити, скільки літрів молока втрачається через захворювання корів
	зменшення вмісту жиру і білка в молоці	виміряти вплив захворювань на якість молока
<i>Прямі витрати на лікування</i>	вартість ліків і ветеринарних послуг	врахувати всі витрати на лікування тварин, зокрема ліки, процедури, візити ветеринара
	витрати на догляд і утримання хворих тварин	додаткові витрати на догляд за хворими тваринами (окремі приміщення, додаткове харчування тощо)
<i>Втрата тварин</i>	загибель тварин	оцінити вартість тварин, які загинули через захворювання
	вибраковування тварин	врахувати витрати на утилізацію трупів та втрати від вибраковування тварин, які не підлягають лікуванню
Визначення вигод від ефективного управління здоров'ям		
<i>Підвищення продуктивності</i>	збільшення надоїв молока	розрахувати приріст кількості молока завдяки здоровим тваринам
	покращення якості молока	врахувати приріст доходу від покращення вмісту жиру і білка в молоці
<i>Зниження витрат на лікування</i>	зменшення витрат на ліки і ветеринарні послуги	оцінити економію завдяки зниженню кількості захворювань
	зменшення вибраковування тварин	врахувати економію від зменшення кількості тварин, які потрібно вибракувати

Джерело: авторська розробка

На нашу думку, розрахунок чистого економічного ефекту допоможе підприємству за допомогою КПЕ оцінити втрати та вигоди щодо тих виробничих бізнес-процесів, які підприємства виберуть самостійно.

Пропонуємо для розрахунку чистого економічного ефекту кожного виробничого бізнес-процесу використовувати формулу (3.1):



Чистий економічний ефект виробничого бізнес-процесу (3.1)

Джерело: авторська розробка

Використовуючи дані АПНВП «Візит» сформуємо вихідні дані для розрахунку ефективності виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека» (табл. 3.4). Протягом 2023 року на підприємстві через захворювання знизилися надої молока на 5000 л. та зросла вартість лікування тварин на 8000 тис. грн. Окрім того, було вибракувано 2 гол. продуктивних тварин, які не підлягали лікуванню. Порівняно з минулим роком кількість захворювань тварин зменшилась, відповідно зменшилися витрати на лікування і ветеринарні послуги на 40000 тис/грн. Втрати поголів'я корів у минулому році були більшими на 1 голову. За цей же період продуктивність здорових тварин зросла на 3000 тис. л.

Таблиця 3.4

Вихідні дані для розрахунку ефективності виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека» на прикладі АПНВП «Візит», 2023 р.

Показники	Вигоди	Показники	Втрати
Збільшення надоїв молока, літрів на рік (за базисною жирністю 3,4%)	3000	Зниження надоїв молока через захворювання, літрів на рік (за базисною жирністю 3,4%)	5000
Собівартість 1 літра молока	9,51	Собівартість 1 літра молока	9,51
Зменшення витрат на лікування, грн на рік	40000	Вартість лікування, грн на рік	8000
Зменшення втрат тварин порівняно з минулим роком, гол. на рік	1	Втрата тварин, гол. на рік, кожна вартістю 80000	2

Джерело: вихідні дані по підприємству

Розрахунок ефективності даного виробничого бізнес-процесу представлено в табл. 3.5

Таблиця 3.5

Розрахунок ефективності виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека» на прикладі АПНВП «Візит», грн

<i>Втрати</i>	<i>Розрахункові дані</i>
Втрати через зниження надоїв (5000 * 9.51)	47550
Прямі витрати на лікування	8000
Втрата тварин (2 * 80000)	160000
Всього втрат	215550
<i>Вигоди</i>	<i>Розрахункові дані</i>
Вигоди від збільшення надоїв (3000 * 9,51)	28530
Економія на лікуванні	40000
Зменшення втрат тварин (1 * 80000)	80000
Всього вигод	148530
<u>Чистий економічний ефект виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека» (148530 - 215550)</u>	- 67020 (негативний результат)

Джерело: на основі даних підприємства

Цей приклад (табл. 3.5) показує, як можна оцінити за допомогою КПЕ втрати та вигоди за бізнес-процесом «Управління здоров'ям та біобезпека» у молочному скотарстві.

Оскільки, захворювання тварин у молочному скотарстві значно впливає на продуктивність молочного стада через зниження кількості та якості молока, підвищення витрат на лікування та можливе вибраковування тварин, пропонуємо алгоритм розрахунку впливу ефективності процесів на фінансовий результат на прикладі конкретного захворювання – маститу (формули 3.2, 3.3, 3.4).

Для початку, необхідно сформулювати ключові параметри розрахунку, які включатимуть: % корів, що захворіли на мастит за певний період; % зниження виробництва молока у корів, які захворіли на мастит; витрати на лікування однієї корови від маститу; загальну кількість корів у стаді; середню ціну продажу

молока за літр; середню кількість молока, що виробляється однією коровою в день.

На основі ключових параметрів, визначимо:

1. Загальні втрати від зниження продуктивності молока, L (формула 3.2):

$$L=N \times I \times M \times R \times P, \quad (3.2)$$

де N – кількість корів у стаді, голів;

I – частота захворювання маститом, %;

M – середня продуктивність 1 корови за день, л;

R – зниження продуктивності корів, які захворіли на мастит, %;

P – середня ціна реалізації молока, грн/л.

2. Загальні витрати на лікування, T (формула 3.3):

$$T=N \times I \times C, \quad (3.3)$$

де N – кількість корів у стаді, голів;

I – частота захворювання маститом, %;

C – витрати на лікування однієї корови від маститу, грн.

3. Сукупні втрати, S (формула 3.4).

$$S=L+T, \quad (3.4)$$

де L – загальні втрати від зниження продуктивності молока;

T – загальні витрати на лікування.

Приклад розрахунку втрат від захворювання корів на мастит представлено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Параметри для розрахунку втрат від захворювання корів на мастит

Ключові параметри для розрахунку	Показник	Характеристика
Частота захворювання маститом, %	I	20% або 0.20
Зниження продуктивності корів, які захворіли на мастит, %	R	30% або 0.30

Продовження таблиці 3.6

Витрати на лікування однієї корови від маститу, грн	C	50 грн
Кількість корів у стаді, голів	N	100 корів
Середня ціна реалізації молока, грн/л.	P	25 грн за літр
Середня продуктивність 1 корови за день, л	M	20 літрів на день

Джерело: авторська розробка

Розрахунок втрат від захворювання корів на мастит виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям і біобезпека» представлено в таблиці 3.7

Таблиця 3.7

Розрахунок втрат від захворювання корів на мастит

<i>Втрати</i>	<i>Розрахункові дані</i>
Розрахуємо загальні втрати від зниження продуктивності молока ($100 \times 0.20 \times 20 \times 0.30 \times 25$)	3000 грн/день
Розрахуємо загальні втрати на лікування ($100 \times 0.20 \times 50$)	1000 грн
<i>Розрахуємо сукупні втрати (3000+1000)</i>	<i>4000 грн</i>

Джерело: за даними досліджуваного підприємства

Отже, загальний вплив на фінансовий результат склав 4000 грн (табл. 3.7).

Таким чином, якщо не вживати заходів для зниження частоти захворювання маститом та ефективного лікування, загальні втрати можуть скласти значну суму. Ефективні процеси здоров'я тварин, такі як регулярний ветеринарний контроль, правильне харчування та утримання, можуть значно зменшити ці втрати.

Перевагами ефективних процесів здоров'я тварин є: зменшення захворювань за допомогою регулярних перевірок та профілактичних заходів, які знизять частоту маститу; організація швидкого та ефективного лікування, що допоможе скоротити витрати та втрати продуктивності; покращення загального стану здоров'я стада, адже здорові корови продуктивніші та дають якісніше

молоко. Інвестуючи в здоров'я тварин, виробники можуть значно підвищити рентабельність свого бізнесу.

Розглянемо вплив на ключові показники ефективності, що відображаються на фінансовому результаті підприємства (рис. 3.1).



Рисунок 3.1. – Вплив рівня захворювання маститом корів на ключові показники ефективності виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека»

Джерело: авторська розробка

Для мінімізації втрат, пов'язаних із захворюваннями, важливо запроваджувати ефективні програми управління здоров'ям, що включають регулярний моніторинг стану здоров'я тварин, своєчасне лікування захворювань та профілактичні заходи. Це дозволить не лише знизити витрати на лікування, але й підвищити загальну продуктивність і рентабельність виробництва.

Пропонуємо варіант внутрішнього розпорядчого регламенту «Положення про матеріальне заохочення» для оцінки результатів роботи кожного працівника основного виробництва, це можуть бути КПЕ різних виробничих бізнес-процесів. Наприклад, для оператора машинного доїння пропонуємо

застосовувати наступні КПЕ (встановити основні три): кількість випадків захворювання корів маститом за рік; зниження кількості поголів'я та якість молока.

Розрахунок річної суми матеріального заохочення за досягнення КПЕ пропонуємо здійснювати за наступною формулою 3.5:

$$MZ = (K1 \times BZ) + (K2 \times BZ) + (K3 \times BZ), \quad (3.5)$$

де – MZ - матеріальне заохочення досягнення КПЕ виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека»;

BZ – середньомісячна заробітна плата;

K1 – коефіцієнт за досягнення КПЕ 1 (від 0 до 0,5 в залежності від результатів);

K2 – коефіцієнт за досягнення КПЕ 2 (від 0 до 0,5 в залежності від результатів);

K3 – коефіцієнт за досягнення КПЕ 3 (від 0 до 0,5 в залежності від результатів).

Кожне підприємство залежно від організації технологічних процесів має розробити систему коефіцієнтів для матеріального заохочення (Додаток М1).

Використовуючи коефіцієнти та запропоновану формулу розрахунку матеріального заохочення, визначатиметься його сума. Нарахування матеріального заохочення пропонуємо відображати у розробленій нами формі Відомості (Додаток М2).

Виплату матеріального заохочення проводити на підставі щорічного Наказу керівника підприємства (Додаток М3).

Запропонована методика матеріального заохочення працівників за досягнення ключових показників ефективності виробничих бізнес-процесів впроваджена в ПОСП «Агрофірма Нападівська».

Оскільки у результаті дослідження нами в розділі 2 п.2.3 було виявлено негативний вплив некоректного відображення одного з елементів виробничих витрат в обліковій практиці досліджуваного підприємства, що вплинуло на реальне формування фінансових результатів та інших показників фінансового

стану підприємства, пропонуємо в Наказі про облікову політику для підприємств, що працюють у галузі молочного скотарства прописати, яким чином буде здійснюватися визнання витрат на ремонти та реконструкції основних засобів, тому для цього важливо визначити наступне:

- групи витрат, пов'язаних із основними засобами та порядок їх визнання (довгострокові чи короткострокові витрати);
- правильність обліку витрат для точного розрахунку собівартості продукції;
- порядок документування операцій, пов'язаних із ремонтами (поточний ремонт чи реконструкція).

Детальна формалізація облікової політики допоможе систематизувати процеси, пов'язані з управлінням витратами, і забезпечить прозорість обліку.

3.2 Формування внутрішньої звітності про витрати основного виробництва для забезпечення інформаційних потреб управління

Молочне скотарство – особлива галузь тваринництва, яка вимагає специфічного підходу щодо формування внутрішньої звітності, щоб своєчасно реагувати на біологічні цикли тварин, сезонність виробництва та фактори, що впливають на витрати.

М.В. Корягін, П.О. Куцик зазначають, що «...внутрішня управлінська звітність – це інформаційний продукт, що є набором відповідних облікових показників, який виступає основним засобом інформаційної підтримки прийняття менеджментом підприємства управлінських рішень» [135].

Ми погоджуємося з думкою науковців, які зазначають, що «... управлінська (внутрішня) звітність є продуктом обліково аналітичної системи підприємства, яка включає в себе систему оперативних, поточних та узагальнюючих звітів, укладених за обліковими даними всіх структурних підрозділів підприємства, та аналітичних пояснень до них, що задовольняють потреби управління» [136].

Оскільки наше дослідження полягає у оптимізації витрат основного виробництва шляхом ефективного управління ними у галузі молочного скотарства, вважаємо, що внутрішня звітність про витрати основного виробництва – це упорядкований та регулярний збір, обробка, опрацювання та подання інформації про витрати, пов'язані з виробничими процесами, для потреб внутрішніх користувачів.

«Внутрішню звітність як одне із важливих джерел інформаційного забезпечення внутрішнього контролю підприємства, яка надає менеджерам необхідні дані для управління, виявлення відхилень та недоліків фінансово-господарської діяльності і формує важелі зворотного впливу на підконтрольні об'єкти...» розглядає у своїх дослідженнях Р.М. Воронко [137, с. 86].

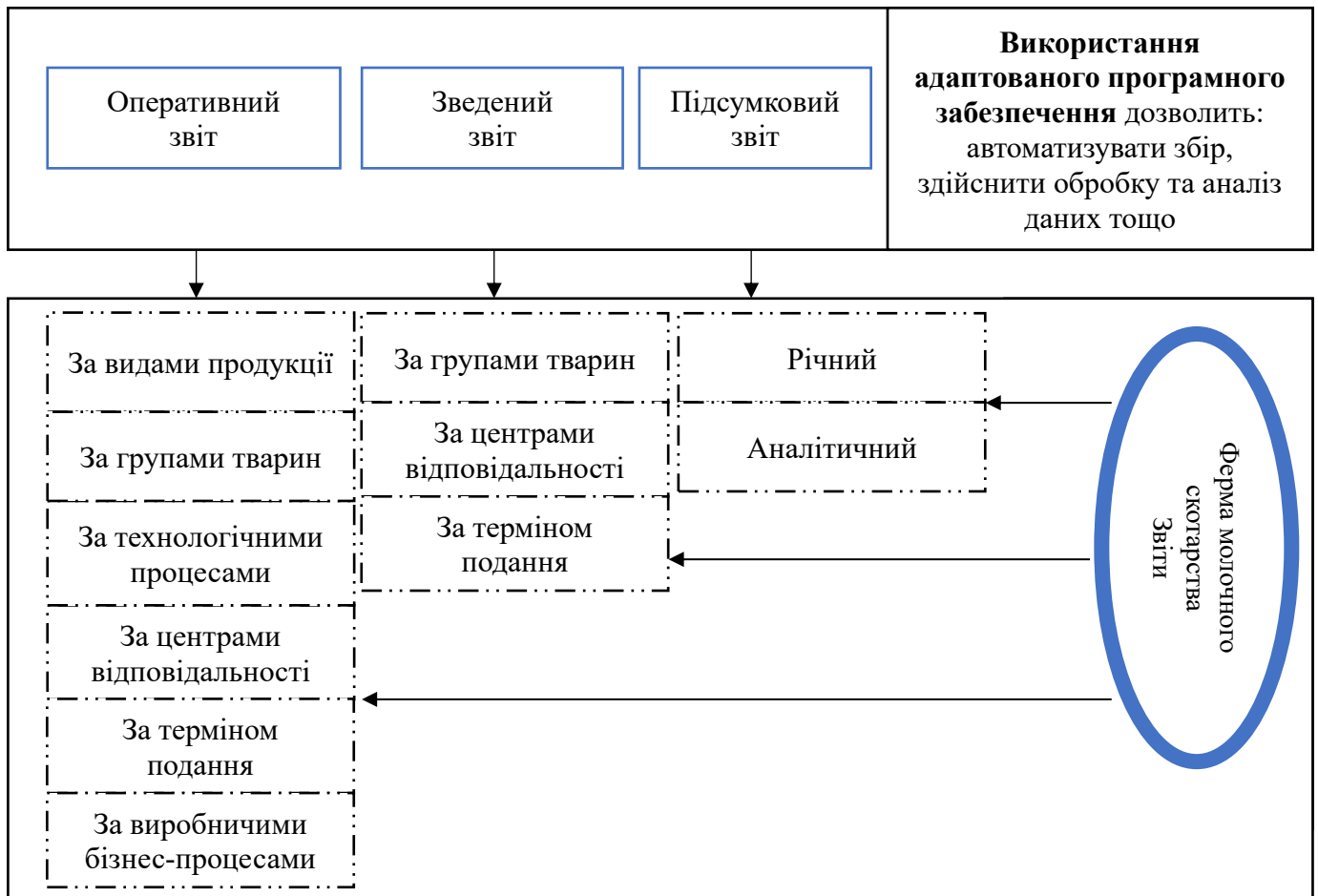


Рисунок 3.2. – Спеціалізована внутрішня звітність у галузі молочного скотарства

Джерело: авторська розробка

Внутрішня звітність підприємства – це завершальний етап обробки даних управлінського обліку, яка є ключовим інструментом для прийняття управлінських рішень, які відображатимуть результати всіх виробничих бізнес-процесів. Варто підкреслити, що саме управлінський облік забезпечує збір і обробку даних, необхідних для складання внутрішньої звітності.

Для ефективного управління основним виробництвом галузі молочного скотарства необхідно використовувати спеціалізовані внутрішні звіти, які враховуватимуть специфіку цього виду виробництва. Запропонована система внутрішньої звітності на рис. 3.2.

Оперативні внутрішні звіти є невід’ємною частиною ефективного управління підприємством. Вони забезпечують своєчасну інформацію про стан виробничих процесів, що дозволяє оперативно реагувати на зміни та приймати обґрунтовані рішення. Оперативні звіти складають переважно за короткі проміжки часу: щодня, щотижня, щомісяця.

Оперативний звіт за видами продукції дозволить відстежити кількість та якість молока, що виробляється, а саме: жирність, вміст білка тощо для підтримки стабільної якості продукції та відповідності її стандартам; кількість отриманого приросту молодняка тварин та тварин на відгодівлі, кількість отриманого приплоду. Аналіз даних про різні види продукції допоможе визначити найбільш прибуткові напрямки виробництва та оптимізувати використання ресурсів.

Наступний – за групами тварин, дозволить не лише оцінити продуктивність кожної групи тварин, виявити лідерів та відстаючих, а і прослідкувати за здоров’ям тварин у різних стадах, своєчасно виявляти захворювання та вживати необхідних заходів.

Оперативний звіт за технологічними процесами дозволить виявити вузькі місця та контролювати витрати в доїнні, годівлі, ветеринарному обслуговуванні тощо, які використовуються в технологічних процесах та оптимізувати їх.

На нашу думку, не менш важливо у галузі молочного скотарства управлінський внутрішній облік та формування внутрішньої звітності

організовувати за центрами відповідальності: оператори машинного доїння, ферми, ветеринарна служба тощо.

Зведені звіти є важливим інструментом для аналізу діяльності молочної ферми за певний період. Вони дозволяють оцінити загальну ефективність виробництва, виявити тенденції та розробити стратегію подальшого розвитку. Розглянемо детальніше кожен пункт: Зведений внутрішній звіт необхідно складати на певну дату (місяць, квартал). Даний звіт дозволить оцінити продуктивність різних груп тварин та приймати рішення щодо оптимізації стада (наприклад, відбракування низькопродуктивних тварин). У ньому будуть відображатися показники, аналогічні показникам оперативних звітів, тільки зведені по всіх підрозділах, центрах відповідальності, групах тварин тощо.

Форми внутрішньогосподарської звітності, рекомендовані для підприємств галузі молочного скотарства, відображені в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Рекомендовані форми внутрішньогосподарської звітності для підприємств галузі молочного скотарства

№ п/п	Форма	Опис	Періодичність складання	Користувачі інформації
1.	Відомість розподілу загально виробничих витрат галузі тваринництва	Відображає розподіл загально виробничих витрат молочного скотарства за групами тварин	Щомісячно	Менеджер, бухгалтер, економіст
2.	Звіт про виробничу собівартість продукції основного стада ВРХ	Відображає витрати, вихід продукції та виробничу собівартість продукції (молоко, приплід)	Щомісячно	Менеджер, бухгалтер, технолог, економіст
3.	Звіт про виробничу собівартість приросту та живої маси по групі тварин	Відображає витрати, вихід продукції та виробничу собівартість продукції (приріст, жива вага)	Щомісячно	Менеджер, бухгалтер, технолог, економіст
4.	Звіт про кормову собівартість продукції тваринництва	Відображає витрати, вихід продукції та кормову собівартість продукції тваринництва	Щомісячно	Менеджер, бухгалтер, технолог, економіст

Внутрішня звітність про витрати (втрати) та доходи за виробничими бізнес-процесами				
1.	Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Вирощування та розведення»	Відображає втрати і вигоди відповідного центру фінансової відповідальності (підрозділу) в розрізі видів і напрямів.	Щомісячно	Менеджер, бухгалтер, економіст
2.	Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Годівля»	Відображає втрати і вигоди відповідного центру фінансової відповідальності (підрозділу) у розрізі видів і напрямів.	Щомісячно	Менеджер, бухгалтер, економіст
3.	Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Комфортні умови існування»	Відображає втрати і вигоди відповідного центру фінансової відповідальності (підрозділу) у розрізі видів і напрямів.	Щомісячно	Менеджер, бухгалтер, економіст
4.	Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Доїння та зберігання молока»	Відображає втрати і вигоди відповідного центру фінансової відповідальності (підрозділу) у розрізі видів і напрямів.	Щомісячно	Менеджер, бухгалтер, економіст
5.	Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека»	Відображає втрати і вигоди відповідного центру фінансової відповідальності (підрозділу) у розрізі видів і напрямів.	Щомісячно	Менеджер, бухгалтер, економіст
6.	Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Відтворення стада»	Відображає втрати і вигоди відповідного центру фінансової відповідальності (підрозділу) у розрізі видів і напрямів.	Щомісячно	Менеджер, бухгалтер, економіст
7.	Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Вирощування ремонтного молодняка»	Відображає втрати і вигоди відповідного центру фінансової відповідальності (підрозділу) у розрізі видів і напрямів.	Щомісячно	Менеджер, бухгалтер, економіст

Джерело: авторська розробка

Облік розподілу загальновиробничих витрат у галузі тваринництва здійснюється за об'єктами в розрізі статей витрат. Номенклатуру статей витрат підприємства визначають самостійно, залежно від специфіки галузі. Форма «Відомості розподілу загальновиробничих витрат галузі тваринництва» представлена в Додатку Н 1. Дана форма складається щомісячно і наростаючим підсумком із початку року та узагальнюється по підприємству в цілому.

Як зазначалося вище, правильний вибір бази розподілу загальновиробничих витрат забезпечує точнішу калькуляцію собівартості продукції і, як наслідок, ефективніше управління витратами. База розподілу повинна мати причинно-наслідковий зв'язок з виникненням загальновиробничих витрат. Базу розподілу та методику розрахунку слід переглядати регулярно, оскільки умови виробництва можуть змінюватися. Кожне підприємство самостійно обирає базу розподілу. Ми у своєму дослідженні за базу розподілу пропонуємо обирати умовні голови, опираючись на те, що використання ресурсів напряду залежить від поголів'я тварин.

Відомість розподілу загальновиробничих витрат рекомендується складати регулярно (щомісячно) для забезпечення можливості щомісячного розрахунку собівартості продукції молочного скотарства.

Формування виробничої собівартості продукції основного стада та щомісячну калькуляцію пропонуємо відображати в Звіті про виробничу собівартість продукції основного стада ВРХ (додаток Н 2). Даний звіт надає можливість сформувати інформаційні потоки за кожною фермою основного стада ВРХ (центром відповідальності) про витрати (за статтями витрат) за місяць та накопичувальним підсумком з початку року; вихід продукції в розрізі її видів (молоко, приплід, побічна продукція) у кількісному і сумовому виразі; фактичну собівартість одиниці продукції.

Пропонуємо формувати звіт за трьома розділами. У I розділі «Витрати виробництва» відображаються витрати за статтями, що віднесені на основне стадо ВРХ, за місяць та накопичувальним підсумком з початку року. У II розділі «Вихід продукції та/або додаткових біологічних активів» відображається в

кількісно-сумовому вираженні отримання молока, приплоду та побічної продукції по фермі за місяць та накопичувальним підсумком із початку року. III розділ звіту «Собівартість одиниці продукції» призначений для калькулювання собівартості отриманої продукції. Для визначення суми витрат на основне стадо, яка була віднесена на приплід, у звіті необхідно розрахувати вартість 1 кормодня утримання однієї корови.

Формування запропонованої форми внутрішньої звітності дозволить:

- отримати оперативну інформацію про витрати, вихід продукції та собівартість, яка дасть можливість здійснювати ефективне оперативне управління виробничим процесом (зміна раціону годування, впровадження нових технологій, оптимізації витрат, заміни малопродуктивних тварин тощо);
- ідентифікувати найбільш витратні статті та зосередити увагу на оптимізації цих витрат;
- оцінити показники різних ферм (центрів відповідальності);
- проаналізувати вплив факторів (ціни на корми, зміна раціону, застосування нових технологій) на собівартість продукції;
- порівняти фактичні дані з плановими показниками.

Для інформаційного забезпечення оперативного управління витратами на біологічні перетворення молодняка тварин та тварин на відгодівлі пропонуємо форму внутрішнього звіту «Звіт про виробничу собівартість приросту та живої маси по групі тварин» (додаток Н 3). Інформація звіту дозволить детально проаналізувати витрати на вирощування та відгодівлю тварин, визначити собівартість приросту живої маси, живої ваги та побічної продукції. Дана форма допоможе оцінити ефективність технологій вирощування, виявити резерви для зниження витрат та оптимізувати виробництво.

Пропонуємо застосовувати розроблений Звіт про кормову собівартість продукції тваринництва. Регулярний аналіз цього Звіту дозволить отримати оперативну інформацію про собівартість для управлінських цілей, оптимізувати витрати, підвищити прибутковість підприємств. Нами було проаналізовано в II розділі структуру витрат на виробництво продукції молочного скотарства, де

корми серед усіх витрат займають найбільшу питому вагу, тому на основі такої інформації ми можемо здійснювати управління цими основними вартісно-утворюючими витратами.

Пропонуємо формувати звіт за трьома розділами. У I розділі «Витрати, що включаються в кормову собівартість» відобразити статті витрат – корми (за їхніми видами: концентровані, грубі, соковиті тощо; кормові добавки) за місяць та накопичувальним підсумком із початку року. У II розділі «Вихід продукції та/або додаткових біологічних активів» відображається в кількісно-сумовому вираженні отримання молока, приплоду, живої ваги та побічної продукції по фермі за місяць та накопичувальним підсумком із початку року. III розділ звіту «Кормова собівартість одиниці продукції» призначений для калькулювання собівартості отриманої продукції.

Дана форма звіту допоможе визначити, наскільки ефективно використовуються корми, виявити неефективні витрати та знайти шляхи їх оптимізації (приймати обґрунтовані рішення щодо зміни раціонів, придбання нового обладнання, зміни технологій виробництва тощо).

У дисертаційному дослідженні розроблено систему виробничих бізнес-процесів для потреб організації управлінського процесу галузі молочного скотарства. Для отримання детальної інформації про втрати і доходи кожного виокремленого виробничого бізнес-процесу пропонуємо форму внутрішньої звітності «Відомість обліку витрат і доходів за виробничими бізнес-процесами» (додаток О). Вона дозволить оцінити ефективність роботи підрозділу, виявити резерви для зниження витрат та збільшення доходів, а також прийняти обґрунтовані управлінські рішення. За кожним центром відповідальності повинні бути чітко визначені межі відповідальності. Дана відомість сприятиме підвищенню відповідальності керівників центрів відповідальності за результати їх діяльності. Відомість слід складати регулярно (щомісяця, щокварталу) для контролю за динамікою втрат і доходів, її необхідно інтегрувати з іншими системами обліку підприємства.

Нами запропоновано 7 форм внутрішньої звітності відносно виробничих бізнес-процесів, представлених у даному дослідженні:

- Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Вирощування та розведення».
- Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Годівля».
- Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Комфортні умови існування».
- Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Доїння та зберігання молока».
- Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека».
- Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Відтворення стада».
- Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Вирощування ремонтного молодняка».

За допомогою оперативної, регулярної інформації про виробничі бізнес-процеси для всіх рівнів управління менеджмент матиме змогу виявити слабкі місця та приймати оперативні управлінські рішення щодо усунення проблем, а також зможе забезпечити високу якість продукції, що відповідає вимогам сучасних споживачів [131].

У Додатку О представлено приклад одного з таких внутрішніх звітів на прикладі Відомості обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека». У даній формі конкретно по цьому виробничому бізнес-процесі виокремлено показники втрат та вигод від ефективного управління здоров'ям у молочному скотарстві. На основі цих показників можна здійснити розрахунок чистого економічного ефекту виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека». Отже, такий розрахунок дасть можливість підприємству оцінити втрати та вигоди по тих виробничих бізнес-процесах, які вони виокремлять самостійно.

3.3. Формування системи обліку витрат органічного молочного скотарства

Євроінтеграція України відкриває нові перспективи для розвитку органічного сільського господарства. Органічне тваринництво – не просто виробництво продуктів харчування, це інвестиція в здоров'я населення, розвиток економіки та збереження довкілля, що дозволить Україні посилити свої позиції на європейському ринку та сприятиме зростанню та стабільності країни.

Україна за своїм територіальним розміщенням має великий потенціал та сприятливі чинники для успішного розвитку органічного виробництва, адже в її арсеналі велика кількість родючих земель та сприятливі кліматичні умови.

Стан органічного виробництва в Україні на 31.12.2022 р. представлено на рис. 3.3.



Рис.3.3. – Карта України станом на 31.12.2022 р.

Джерело: згідно даних [18]

Відповідно до Закону України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції», органічне виробництво – сертифікована діяльність, пов'язана з виробництвом

сільськогосподарської продукції (у тому числі всі стадії технологічного процесу, а саме: первинне виробництво (включаючи збирання), підготовка, обробка, змішування та пов'язані з ним процедури: наповнення, пакування, переробка, відновлення та інші зміни стану продукції), що провадиться з дотриманням вимог законодавства у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції [59].

Органічне законодавство суттєво впливає на розвиток органічного виробництва в Україні, зокрема, у 2023 році запрацювали два Реєстри у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції [138]:

- Державний реєстр органів сертифікації у сфері органічного виробництва та обігу органічної продукції;
- Державний реєстр операторів, що здійснюють виробництво продукції відповідно до вимог законодавства у сфері органічного виробництва.

За даними Державної служби України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів (надалі – Держпродспоживслужба) можна ознайомитися із Переліком органів іноземної сертифікації.

У 2023 році «Органік Стандарт» став першим в Україні органом сертифікації, який відповідає всім державним вимогам щодо органічного виробництва. Це підтверджується відповідним атестатом та внесенням до офіційного реєстру [139].

За даними об'єднання «Органічна ініціатива» в співпраці з органом сертифікації «Органік Стандарт», на рисунку 3.4 представлено результати опитування органічного бізнесу України з приводу провадження органічного бізнесу в Україні (січень-лютий 2023) [140].

Аналіз даних свідчить про значну нестачу фінансових ресурсів, для ефективного ведення органічного бізнесу. У зв'язку з воєнними діями на нашій території, значних руйнувань зазнала інфраструктура багатьох регіонів та втрачена логістика на 35%, погіршилася загальна безпекова ситуація (на 34%). Значно вплинуло на органічний бізнес зменшення доступу до паливних ресурсів (на 20%), обмеження доступу до земельних ресурсів (на 14%), доступу до інших

матеріальних ресурсів (на 13%), плинність кадрів, через виїзд за кордон та неможливість працювати на певній території (на 12%) та інші фактори.

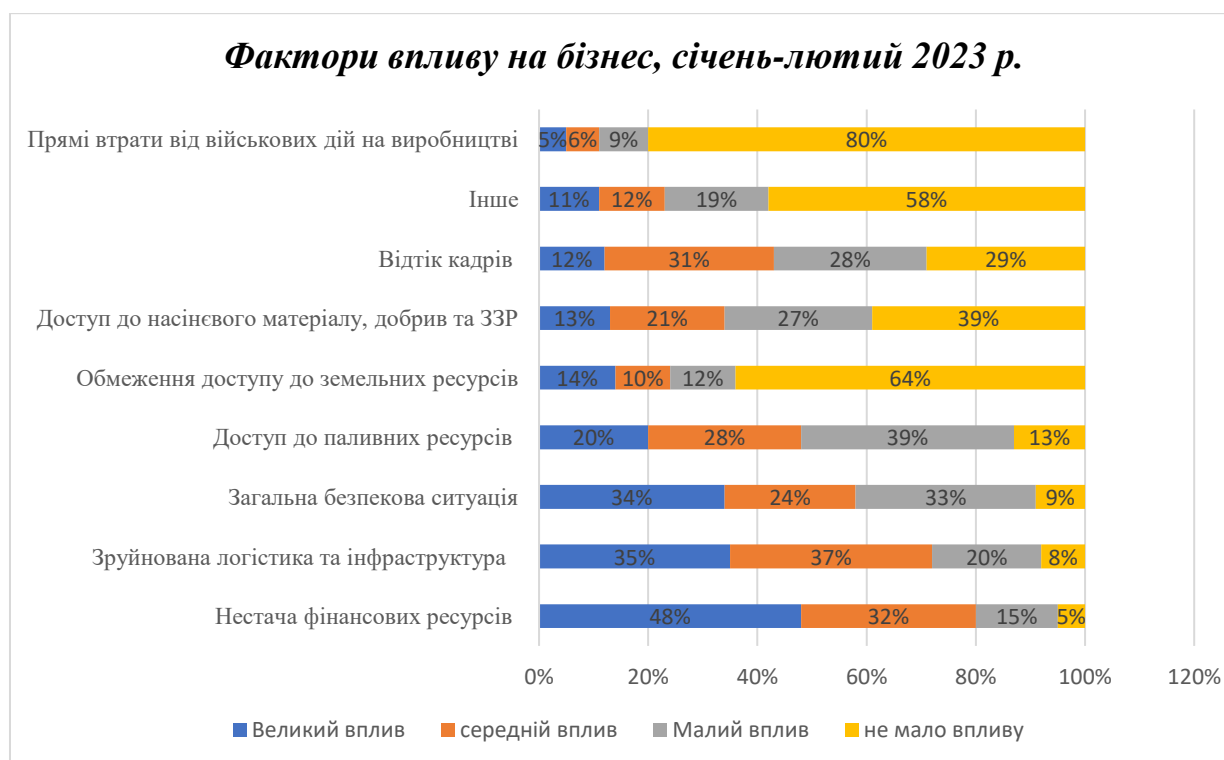


Рисунок 3.4. – Основні фактори, що вплинули на органічне бізнес-середовище

Джерело: сформовано автором за даними [139, 140]

Дані опитування, проведеного «Органічною ініціативою» та «Органік Стандартом», дозволяють отримати більш детальне уявлення про потреби органічного бізнесу в Україні в умовах війни на 2023-2024 рр. (рис. 3.5).

Аналізуючи рис. 3.5, спостерігаємо, що на шляху до покращення бізнесу в органічній сфері, є потреба в:

1. збільшенні оборотних коштів на поточні витрати підприємства – 72%;
2. оплаті вартості сертифікації – 61%;
3. налагодженні каналів збуту продукції – 53%;
4. ремонті або придбанні нових засобів виробництва – 50%;
5. інших матеріальних ресурсах – 31% тощо.



Рисунок 3.5. – Ключові потреби органічних виробників в Україні в умовах воєнного часу

Джерело: сформовано автором за даними [139,140]

Виокремимо дані щорічного довідника в галузі органічного сільського господарства (рис. 3.6), що містить інформацію з усього світу «Світ органічного сільського господарства 2023» станом на 31.12.2021р.

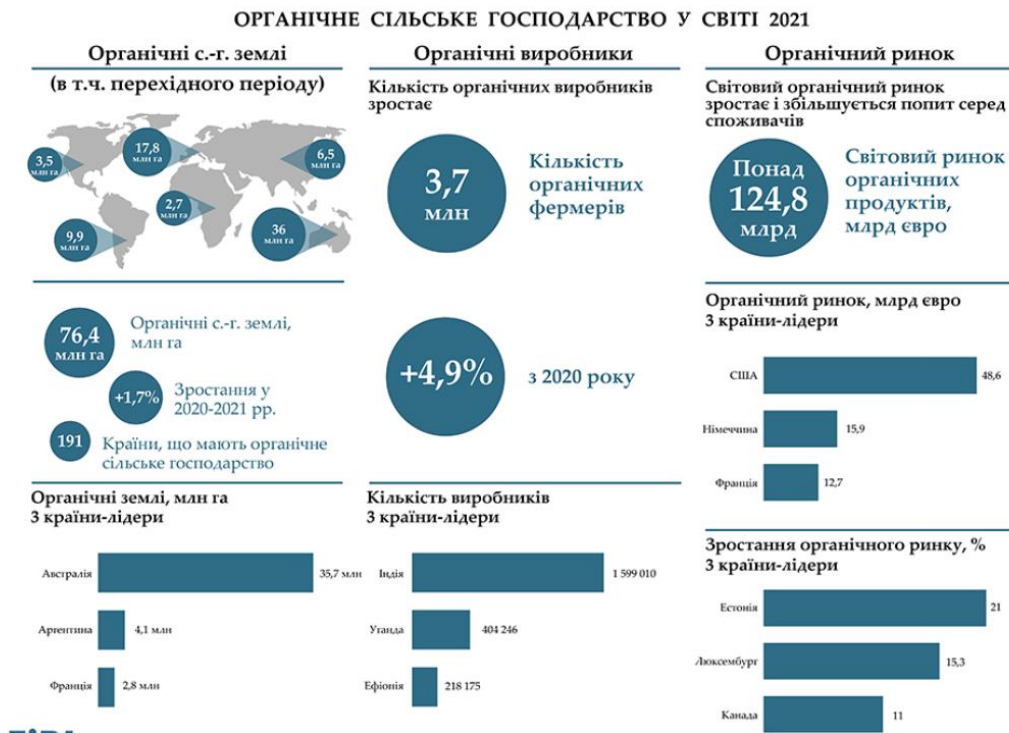


Рисунок 3.6. – Стан органічного сільського господарства у світі, 2021

Джерело: Дослідження FIBL 2023 року [141]

Можна зробити висновок (рис. 3.6), що кількість операторів органічного виробництва з кожним роком зростає (у 2021 році порівняно з 2020р. зрі майже у 5%). Зростає світовий органічний ринок і збільшується попит серед споживачів (на 124,8 млрд євро), де лідирують три країни США (48, 6 млрд євро), Німеччина (15,9 млрд євро) та Франція (12,7 млрд євро). Органічним сільським господарством займається 191 країна світу. Органічні сільськогосподарські землі зросли на 1.7% [141].

Дослідження показують, що підприємства молочного скотарства, на практиці, часто відхиляються від чинних інструктивних положень щодо складу статей витрат, адже їх деталізація дозволить розширити систему аналітичного обліку з урахуванням особливостей кожного суб'єкта господарювання.

Запропонована нами у 1 розділі даного дослідження система статей обліку витрат виробництва органічної продукції молочного скотарства дозволить забезпечити інформаційні потреби менеджменту щодо використання матеріальних ресурсів та ефективно реалізувати контрольну функцію менеджменту.

Відсутність чіткої методики обліку, адаптованої до специфіки органічного виробництва, обмежує можливості для отримання об'єктивної інформації на рівні як окремого підприємства, так і галузі в цілому.

Ю. Мороз та Ю. Цаль-Цалко зауважують, що в діючих нормативних документах присутні лише підходи до оперативного обліку при виробництві органічної продукції тваринного походження, де виробник веде та зберігає журнал обліку виробництва продукції (сировини) тваринного походження, у якому міститься інформація про [60]:

- тварин, які прибули в господарство (походження і дата прибуття, перехідний період, ідентифікаційний номер та ветеринарні дані);
- тварин, які вибули з господарства (вік, кількість голів, ідентифікаційний номер, призначення та у разі забою вага);
- будь-яких загиблих тварин та причини їх загибелі;

– тип кормів, у тому числі добавки до кормів, співвідношення різних інгредієнтів раціону і періоди доступу до зон вільного вигулу, використання пасовищ, зокрема під час паралельного виробництва та у перехідний період;

– профілактику та лікування хвороб і ветеринарний догляд із зазначенням дати лікування, діагнозу, найменування ветеринарного препарату та його дозування, діючі речовини, методи лікування і рекомендації лікаря ветеринарної медицини щодо ветеринарного догляду.

Галузевий облік знаходиться в значній залежності від організаційно-технологічних особливостей.

Ведення обліку на сільськогосподарських підприємствах в галузі молочного скотарства залежить від організаційно - технологічних особливостей суб'єкта господарювання, пов'язаних з органічним виробництвом (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Вплив організаційно – технологічних особливостей біологічних перетворень у органічному молочному скотарстві на побудову системи обліку витрат

Технологічні особливості	Характеристика впливу технологічних особливостей
<i>Виробничі типи органічних скотарських підприємств (окремі структурні підрозділи з органічним виробництвом)</i>	Документування Об'єкти обліку
<i>Необхідність поєднання продукції скотарства із виробництвом продукції рослинництва</i>	Документування Об'єкти обліку Об'єкти калькулювання Методика калькулювання Формування робочого плану рахунків Статті обліку витрат
<i>Типи спеціалізації</i>	Документування Об'єкти обліку Об'єкти калькулювання
<i>Спосіб утримання тварин</i>	Методика обліку прямих та непрямих витрат та порядок розподілу загальновиробничих витрат
<i>Ведення органічного виробництва або паралельного виробництва органічної та неорганічної продукції</i>	Документування Об'єкти обліку Об'єкти калькулювання Методика калькулювання Формування робочого плану рахунків Статті обліку витрат

Джерело: авторська розробка

Органічне виробництво може бути поширеним на всю господарську діяльність підприємства або, при паралельному виробництві, на окремі структурні підрозділи (ферми).

Отже, система обліку виробництва в органічному скотарстві – це комплекс транзакцій з документування, групування, узагальнення та відображення в звітності інформації з врахуванням особливостей органічного виробництва та специфіки галузі молочного скотарства.

Система бухгалтерського обліку в органічному секторі повинна бути спрямована на забезпечення інформаційних потреб управління, прозорості виробничих процесів, підвищення рівня довіри споживачів та оптимізацію функціонування ринку органічної продукції та сировини.

Для організації обліку витрат органічного виробництва в галузі молочного скотарства необхідно:

- виокремити об'єкти обліку витрат органічного молочного скотарства;
- створити пакет спеціалізованих первинних документів для реєстрації операцій в галузі органічного скотарства, які відповідатимуть вимогам управління;
- створити робочий план рахунків з виокремленням аналітичних рахунків, деталізувавши його відповідно до виробництва органічного скотарства;
- здійснювати облік за статтями витрат, що сформовані з врахуванням вимог до органічного молочного скотарства.

Первинні документи є основою для здійснення бухгалтерського обліку, вони відіграють провідну роль у діяльності кожного підприємства. Оскільки, на цей час відсутні типові і спеціалізовані форми для реєстрації господарських операцій з обліку витрат основного виробництва у галузі органічного молочного скотарства, суб'єкти господарювання, відповідно до своєї специфіки виробництва, повинні самостійно розробити пакет необхідних первинних документів. При розробці такого пакета документів необхідно керуватися стандартами у сфері органічного виробництва, організаційно-технологічними особливостями біологічних перетворень у органічному молочному скотарстві та

відповідати вимогам чинного законодавства щодо виробництва, обігу та маркування органічної продукції.

Форми первинних документів виконуватимуть контрольну та інформаційну функції управління, тому процес їх формування має бути спланованим до найменших деталей (рис. 3.7).

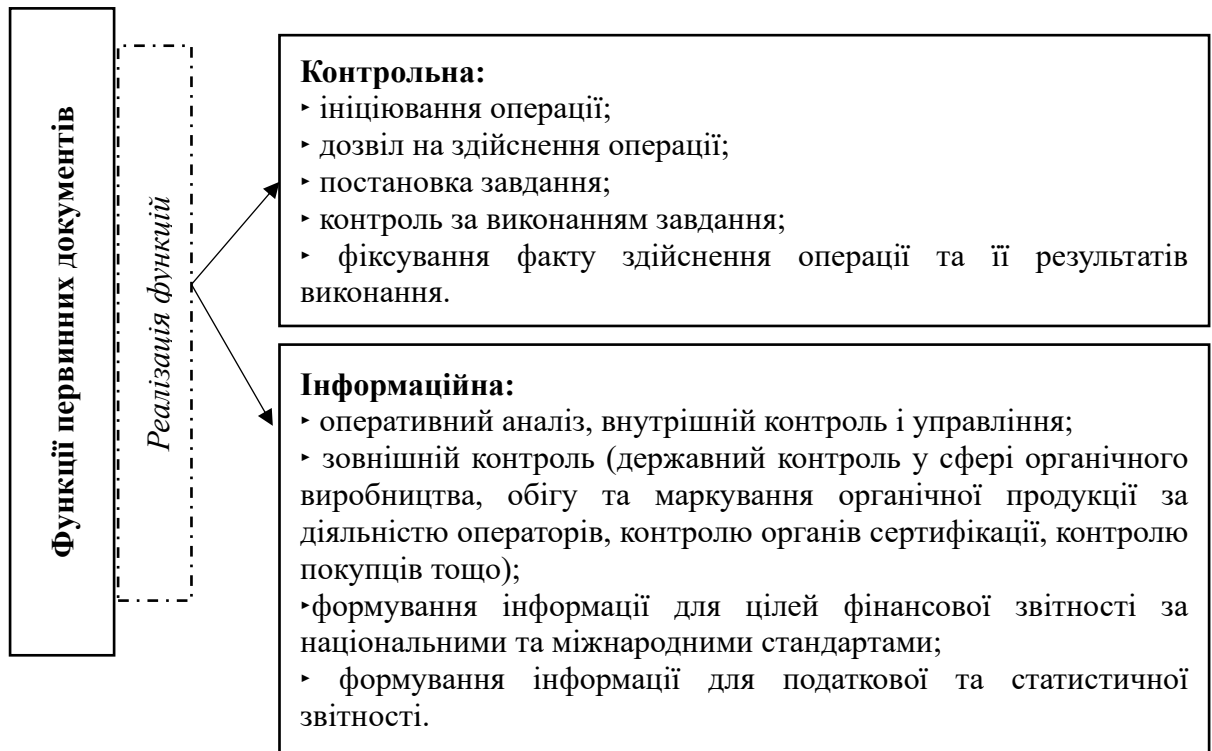


Рисунок 3.7. – Функції первинних документів в управлінні витратами виробництва органічної продукції

Джерело: узагальнено автором на основі [142]

Більшість авторів виокремлюють в класифікації первинних документів три групи: документи з обліку виробничих запасів; документи з обліку витрат праці; документи з оприбуткування готової продукції рослинництва [143].

Проте, вимоги та заборони щодо провадження органічного виробництва обумовлюють необхідність створення спеціалізованих форм для організації суворого контролю за витрачанням кормів та засобів захисту тварин.

Ми виділили в окрему групу первинні документи з обліку витрат саме цих матеріальних цінностей (рис. 3.8).



Рисунок 3.8. – Класифікація первинних документів з обліку витрат органічного тваринництва

Джерело: авторська розробка

Для забезпечення відповідності вимогам органічного виробництва у галузі молочного скотарства інформація первинних документів повинна бути доповнена даними про належність використаних кормів, добавок, засобів захисту тварин та інших речовин до таких, які дозволені, або дозволені в гранично допустимих кількостях.

Пропонуємо форми основних первинних документів:

1. Відомість витрат кормів в умовах органічного виробництва;

«Відомість витрат кормів в умовах органічного виробництва» повинна містити всю необхідну інформацію для аналізу витрат кормів та контролю за їх

використанням (додаток П) та відповідати вимогам чинного законодавства України щодо органічного виробництва та ведення обліку [144].

Відповідно до Регламенту європейського парламенту і ради (ЄС) № 2018/848 від 30 травня 2018 року про органічне виробництво і маркування органічних продуктів та про скасування Регламенту Ради (ЄС) № 834/2007 (Далі – Регламент) принаймні 60% кормів має бути вироблено в межах господарства або в співпраці з іншими органічними господарствами регіону. З 2024 року цей показник зріс до 70% [144].

Відомість витрат кормів в умовах органічного виробництва складає завідувач ферми, зоотехнік або бригадир на підставі розрахунку потреби кормів (раціонів), які складаються з урахуванням вимог органічного виробництва та наявності сертифікованих органічних кормів (корми власного виробництва, покупні корми). Місячні норми годування тварин, розроблені зоотехніком, підлягають обов'язковому затвердженню керівництва господарства.

У Відомості найменування та кількість використаних кормів, заповнюються щоденно протягом місяця фактично відпущені (згодовані) корми з розрахунку наявності поголів'я тварин та вносять дані про корми власного виробництва (70%) та покупні корми (до 30%). Інформація про корми власного виробництва у Відомості деталізується за відношенням до умов їх виробництва (корми органічні та перехідного періоду) у розрізі видів кормів (дєрть, зелена маса, кормова суміш тощо). Окремо для контролю за структурою витрачених кормів виділено покупні корми.

Відповідальні особи документують режим годівлі та вносять дані про використання пасовищ. Корми вносять у Відомість, включно з видом використаного пасовищного корму (кормова суміш тощо), а також фіксують деталі пасовищного періоду.

Відомість виписується на кожну ферму за групами тварин у органічному виробництві (в двох екземплярах) та ведеться за кожним видом (групою) тварин. Перший примірник відомості про видачу кормів є підставою для відпуску кормів зі складу і передається відповідальному за видачу. Другий примірник,

підписаний особою, яка видала корм, є первинним документом для бухгалтерського обліку витрат на корм.

Для кожної тварини встановлюється певна добова норма корму, яку визначають за спеціальними таблицями і залежно від групи тварин та кількості їх на фермі.

Відпуск кормів органічного тваринництва проводиться на підставі лімітно-забірної картки, яка використовується для щоденного обліку кормів, виданих на годівлю тварин, яку підписує відповідальна особа, що обслуговує тварин.

2. Акт про використання речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволені до застосування в органічному тваринництві (рис. 3.9).

ЗАТВЕРДЖУЮ

 ПП підпис керівника
 «__» _____ 20__ р.
 Сільськогосподарське підприємство

 Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

 Структурний підрозділ

Акт №__
 про використання речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволені до
 застосування в органічному тваринництві

Місяць/рік	Ферми за групами тварин у органічному виробництві	Засоби захисту тварин	Код синтетичного обліку		Одиниця виміру	Ціна
			Дебет	Кредит		

Рисунок 3.9. – Акт про використання речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволені до застосування в органічному тваринництві

Джерело: авторська розробка

У затвердженому переліку речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва та які дозволені до використання у гранично допустимих кількостях зазначена інформація про неорганічні кормові матеріали рослинного походження, кормові матеріали тваринного і мінерального походження та деякі речовини, які використовуються для годування тварин [145]:

1. Кормові матеріали мінерального походження (натрій, калій, кальцій, фосфор, магній).

2. Інші кормові матеріали (ферментаційні (побічні) продукти мікроорганізмів).

Також, є перелік кормових добавок, які використовуються для годування тварин [145]:

1. Поживні кормові добавки (вітаміни, провітаміни; суміші мікроелементів).

2. Зоотехнічні та сенсорні кормові добавки.

3. Технологічні кормові добавки (консерванти; антиоксиданти; емульгатори, стабілізатори, згущувачі; силосні добавки).

Пропонуємо форму Акту про використання речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволені до застосування в органічному тваринництві (рис. 3.8), який спрямований на контроль застосування речовин (інгредієнтів, компонентів) через встановлення чіткої фіксації речовин дозволених в органічному тваринництві. Даний Акт гарантуватиме, що органічна продукція відповідає високим стандартам безпеки та якості.

Для ефективного управління витратами в органічному тваринництві необхідно розробити детальний перелік статей витрат конкретно для кожного підприємства та затвердити його відповідним наказом (положення про облікову політику). Цей документ також має включати методику розрахунку собівартості продукції, що враховуватиме специфіку органічного виробництва. Для зручності використання рекомендується розробити окремий робочий план рахунків, який

буде детально відображати всі особливості обліку в органічному тваринництві (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

**Робочий план рахунків (фрагмент) підприємства-оператора
органічного виробництва щодо витрат виробництва в галузі молочного
скотарства**

Назва рахунку	Код рахунку (субрахунку)	Аналітика
<i>Витрати виробництва в тваринництві</i>		
Органічне тваринництво.	232.1	Ферми за групами тварин; види і групи тварин, статті витрат
Тваринництво перехідного періоду	232.2	Ферми за групами тварин; види і групи тварин, статті витрат
Неорганічне тваринництво	232.3	Ферми за групами тварин; види і групи тварин, статті витрат
Загальновиробничі витрати органічного виробництва.	912.1	Ферми за групами тварин; види і групи тварин, статті витрат
Загальновиробничі витрати перехідного періоду.	912.2	Ферми за групами тварин; види і групи тварин, статті витрат
Загальновиробничі витрати неорганічного виробництва	912.3	Ферми за групами тварин; види і групи тварин, статті витрат

Джерело: авторська розробка

Отже, формування ефективної системи обліку витрат в органічному молочному скотарстві є складним завданням, яке вимагає комплексного підходу. Важливо враховувати специфіку органічного виробництва галузі молочного скотарства на всіх етапах обліку, що дозволить забезпечити дотримання всіх вимог органічного виробництва, чітко визначити собівартість продукції та оптимізувати витрати.

Висновки до розділу 3

Провівши дослідження напрямів розвитку обліку витрат у молочному скотарстві, було отримано наступні результати:

1. Для більш ефективного управління стадом ВРХ та точного обліку витрат пропонується новий підхід до обліку нетелей. Зокрема, пропонується класифікувати нетелей як окрему категорію довгострокових активів. Такий

підхід відображає їхню економічну сутність як майбутнього джерела продукції та дозволяє точніше оцінити фінансовий стан господарства.

2. Для досягнення кращих показників діяльності підприємств запропоновано систематично оцінювати економічну ефективність кожного виробничого бізнес-процесу за допомогою розрахунку чистого економічного ефекту. Розроблено алгоритм розрахунку для бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека». Методика розрахунку може бути адаптована до інших виробничих бізнес-процесів та дозволить розробити їх ефективну стратегію, допоможе сформулювати стратегію розвитку підприємства на основі даних про ефективність кожного виробничого бізнес-процесу, дасть змогу виявити «вузькі місця» в роботі підприємства.

3. Існуюча бухгалтерська звітність не дозволяє провести детальний аналіз витрат молочного виробництва, що є необхідним для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Для вирішення даної проблеми пропонуємо нові форми внутрішньої управлінської звітності (Відомість розподілу загальновиробничих витрат галузі тваринництва, Звіт про кормову собівартість продукції тваринництва, Звіт про виробничу собівартість продукції основного стада ВРХ, Звіт про виробничу собівартість приросту та живої маси по групі тварин) і форми внутрішньої звітності для відображення втрат та вигод за виробничими бізнес-процесами, рекомендовані для підприємств галузі молочного скотарства. Це сприятиме прийняттю більш обґрунтованих управлінських рішень щодо оптимізації виробничих процесів та зниження собівартості продукції.

4. Для органічного молочного скотарства запропоновано спеціалізовані форми первинного обліку витрат, що потребують особливого контролю відповідно до вимог українського та європейського законодавства. Розроблені нові документи для обліку витрат (Відомість витрат кормів в умовах органічного виробництва; Акт про використання речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволені до застосування в органічному тваринництві. Розроблені документи є важливим інструментом для забезпечення функцій управління органічним молочним виробництвом та сприятимуть підвищенню його

конкуренентоспроможності на внутрішньому та зовнішньому ринках. Розроблені документи є важливим інструментом для забезпечення функцій управління органічним молочним виробництвом, дотримання вимог вітчизняного законодавства та Регламенту європейського парламенту і ради Європейського союзу (ЄС).

5. Запропоновано робочий план рахунків (фрагмент) для підприємств-операторів органічного виробництва щодо витрат виробництва в галузі молочного скотарства, що дозволить точно відстежувати всі витрати на виробництво органічної молочної продукції. Відокремлення в обліку інформації про органічне виробництво, виробництво перехідного періоду та неорганічне виробництво дозволить забезпечити дотримання всіх стандартів органічного виробництва та успішну сертифікацію продукції молочного скотарства, вимог органічного виробництва та інших нормативних актів, проаналізувати фінансові показники кожного виду виробництва окремо, що спростить прийняття рішень щодо інвестицій, маркетингу та стратегічного розвитку, підвищить довіру споживачів до продукції підприємства та сприятиме її просуванню на ринку.

Основні наукові результати розділу опубліковано в працях, які наведено в списку використаних джерел [92,93,94,95,96] та додатку Р.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні проведено всебічний аналіз обліку витрат у молочному скотарстві, включаючи теоретичне обґрунтування, оцінку сучасного стану та пропозиції щодо вдосконалення. Результати проведеного дослідження підтверджують важливість поставленої мети та дозволяють зробити ряд висновків:

1. Аналіз сучасного стану молочного скотарства в Україні виявив низку проблем, серед яких скорочення поголів'я, низька продуктивність тварин, недостатня якість продукції тощо та засвідчив необхідність диверсифікації виробництва до пошуку нових ніш на ринку. Водночас, дослідження показали, що органічне молочне тваринництво є перспективним напрямом розвитку, який дозволить подолати існуючі бар'єри та забезпечити стабільний розвиток галузі молочного скотарства.

2. Запропоновані в дослідженні теоретичні засади та практичні рекомендації з обліку витрат у молочному скотарстві можуть бути використані для удосконалення обліку на підприємствах молочного скотарства, як традиційних, так і органічних. Сформульовані авторські визначення категорій «витрати» та «основне сільськогосподарське виробництво», забезпечать більш чітке розуміння обліку витрат в галузі молочного скотарства. Виокремлення та класифікація технологічних витрат галузі молочного скотарства за ознакою їхнього відношення до біологічних перетворень, дозволить деталізувати облік витрат на різних етапах виробничого циклу. Створена адаптована до специфіки молочного скотарства система обліку витрат, забезпечить більш точний розподіл витрат та аналіз ефективності виробництва. Розроблена номенклатура статей обліку витрат, включаючи специфічні статті для органічного скотарства, дозволить детально проаналізувати структуру витрат та прийняти обґрунтовані управлінські рішення.

3. Проведене дослідження впливу організаційно-технологічних особливостей виробництва в галузі молочного скотарства на побудову системи

бухгалтерського обліку витрат дозволило досягнути значних результатів. Виробничий процес у молочному скотарстві було розділено на окремі виробничі бізнес-процеси з метою конкретизації кожного етапу виробництва та ідентифікації ключових факторів, що впливають на формування витрат. З метою оцінювання ефективності роботи кожного виробничого бізнес-процесу та всього виробництва в цілому, виявлення вузьких місць у виробництві, сформовано систему КПЕ для підприємств молочного скотарства та розроблено заходи щодо їхнього усунення. Продемонстровано тісний зв'язок між організаційно-технологічними особливостями виробництва та системою бухгалтерського обліку витрат. Виділення окремих виробничих бізнес-процесів дозволяє більш точно розподіляти витрати за місцями виникнення та об'єктами обліку. Запропоновані в дослідженні підходи до побудови системи бухгалтерського обліку витрат дозволять підприємствам молочного скотарства більш ефективно управляти своїми витратами, оптимізувати виробничі процеси та підвищити прибутковість.

4. Проведене дослідження організаційно-методичного забезпечення обліку витрат у галузі молочного скотарства виявило тісний взаємозв'язок між об'єктами обліку витрат та об'єктами і суб'єктами менеджменту в молочному скотарстві, що дозволяє забезпечити своєчасне отримання достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Виокремлення сурядної функції управління дозволяє отримати більш повну і об'єктивну картину фінансово-господарської діяльності підприємства. Доведено, що вона досягається за рахунок використання інформації як фінансового, так і управлінського обліку. Розроблене Положення про організацію управлінського обліку, разом з додатками, забезпечить чітку регламентацію процесу управлінського обліку на підприємстві і сприятиме підвищенню ефективності управління витратами.

5. Критична оцінка діючої методики облікового забезпечення управління витратами в галузі молочного скотарства дозволила виявити її слабкі сторони та обмеження, які перешкоджають ефективному управлінню витратами.

Запропоновано систему оплати праці виробничого персоналу, засновану на досягненні КПЕ, що дозволяє безпосередньо пов'язати заробітну плату працівників з їхнім внеском у кінцевий результат і стимулювати їх до підвищення ефективності роботи. Розроблена референтна модель встановлення особистої відповідальності працівників та система оцінки їхньої ефективності сприяє підвищенню рівня відповідальності кожного працівника за виконання своїх обов'язків і досягнення загальних цілей підприємства. Дослідження показало, що тісний зв'язок між системою обліку витрат і системою управління персоналом дозволяє забезпечити більш ефективне управління витратами та підвищити загальну ефективність виробництва.

6. На основі проведеного дослідження для інформаційного забезпечення оперативного управління було розроблено та обґрунтовано методику калькулювання собівартості продукції молочного скотарства, яка передбачає використання різних підходів: калькулювання релевантних витрат, калькулювання витрат з найбільшою питомою вагою (кормова собівартість) та калькулювання повних виробничих витрат. Запропонований підхід дозволяє отримати оперативну, детальну і багатогранну інформацію про структуру витрат та забезпечить можливість оперативного управління ними. Для отримання оперативної інформації про собівартість продукції, розроблено практичні рекомендації щодо методики щомісячного калькулювання собівартості продукції молочного скотарства. З цією метою запропоновано методичні прийоми розподілу загально-виробничих витрат та визначення нормальної потужності підприємств галузі. Розроблені методичні прийоми розподілу загальновиробничих витрат, які враховуватимуть специфіку виробництва молочної продукції та дозволять більш точно визначити собівартість окремих видів продукції. Важливим критерієм для розрахунку нормативів витрат та планування виробництва є розроблена методика визначення нормальної потужності підприємств галузі.

7. Для вдосконалення методики обліку витрат, оцінки вартості стада ВРХ та забезпечення достовірності відображення біологічних активів в

бухгалтерському обліку запропоновано нову методику відображення нетелей у складі незрілих довгострокових біологічних активів тваринництва. Впровадження методики розрахунку чистого економічного ефекту кожного виробничого бізнес-процесу дозволить оцінити ефективність роботи на кожному етапі виробництва та виявити резерви для підвищення прибутковості. Загалом, впровадження результатів дослідження дозволять удосконалити систему обліку витрат у молочному скотарстві, забезпечивши обґрунтоване відображення інформації на всіх стадіях облікового та виробничого процесів.

8. Розроблені форми внутрішньої звітності для підприємств галузі молочного скотарства (Відомість розподілу загальновиробничих витрат, Звіт про кормову собівартість, Звіт про виробничу собівартість продукції основного стада ВРХ та Звіт про виробничу собівартість приросту та живої маси), адаптовані під специфічні інформаційні запити управління витратами в молочному скотарстві, для забезпечення оперативного отримання необхідної інформації. Вони, дозволять удосконалити систему внутрішнього контролю та управління витратами. Для ідентифікації вузьких місць у виробництві та пошуку шляхів щодо їх усунення впроваджені форми внутрішньої звітності для відображення втрат та вигод за виробничими бізнес-процесами.

9. Адаптація системи обліку до вимог органічного виробництва через розроблені форми первинних документів, що враховуватимуть специфічні вимоги вітчизняного законодавства та стандартів ЄС щодо органічного виробництва, забезпечать достовірність та повноту обліку витрат. Застосування розроблених первинних документів, забезпечить отримання інформації для контролю та управління витратами. Розроблений робочий план рахунків для підприємств-операторів органічного виробництва щодо витрат виробництва в галузі молочного скотарства дозволить отримати інформацію за виокремленими об'єктами обліку витрат та об'єктами управління. Запропоновані зміни в системі обліку витрат в органічному скотарстві сприяють підвищенню прозорості та доступності інформації про витрати, що є важливим для контролю за дотриманням стандартів органічного виробництва та залучення інвесторів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Керанчук Т. Л. Молочна галузь України: перспективи і проблеми розвитку. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. № 3 (08). С. 133–136.
2. Джеджула В. В., Єпіфанова І. Ю., Дзюбка М. Ю. Напрями підвищення ефективності діяльності підприємств молочної галузі. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 11. С. 12–14.
3. Антощенкова В. В. Сучасний стан молочного скотарства в Україні. *Український журнал прикладної економіки та техніки*. 2020. Т. 5, № 2. С. 25–32. DOI: <https://doi.org/10.36887/2415-8453-2020-2-3>.
4. Шиян Н. І. Розвиток скотарства в Україні. *Міжнародний науково-виробничий Журнал «Економіка АПК»*. 2016. № 9. С. 38-43.
5. Ніценко В. С., Данько Ю. І. Розвиток виробництва молока в Україні та економічна стійкість молокопродуктового підкомплексу. *Український журнал прикладної економіки та техніки*. 2019. Т. 4, № 4. С. 8-15. DOI: <https://doi.org/10.36887/2415-8453-2019-4-1>
6. Петриченко О. А. Аналіз тенденцій розвитку галузі молочного скотарства в ланці молокопродуктового ланцюга. *Міжнародний науково-виробничий Журнал «Економіка АПК»*. 2018. № 5. С. 33-40.
7. Асоціація виробників молока: веб-сайт. URL: <https://avm-ua.org/uk> (дата звернення: 12.07.2024).
8. Підсумки молочного року: через війну галузь втратила 1 млн. т сировини. *MilkUA.info*. URL: milkua.info/uk/post/pidsumki-molocnogo-roku-cerez-vijnu-galuz-vtratila-1-mln-t-sirovini (дата звернення: 14.05.2024).
9. Офіційний вебсайт Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 20.08.2023).
10. Державне підприємство «Агентство по ідентифікації та реєстрації тварин». URL: <https://www.agro-id.gov.ua/kontakti/> (дата звернення: 23.07.2023).

11. Скорочення поголів'я ВРХ в Україні: ситуація та перспективи. *Данкор онлайн*. URL: <https://dancor.sumy.ua/news/business/518530> (дата звернення: 07.10.2023).
12. Свиноус І. В., Шуст О. А., Ібатуллін М. І., Сіра Ю. В., Артимонова І. В. Організаційно-економічні засади функціонування молочного скотарства в умовах воєнного стану в Україні. *Продовольчі ресурси*. 2023. Т. 11, № 20. С. 265-273. DOI: <https://doi.org/10.31073/foodresources2023-20-26>
13. Карта племінного молочного і молочно-м'ясного скотарства. *Куркуль онлайн-асистент фермера*. URL: <https://kurkul.com/spetsproekty/1006-karta-pleminnogo-molochnogo-i-molochno-myasnogo-skotarstva> (дата звернення: 18.08.2023).
14. Україна скоротила експорт молочних продуктів в жовтні. *MilkUA.info*. URL: <http://www.milkua.info/uk/post/ukraina-skorotila-eksport-molocnih-produktiv-v-zovtni> (дата звернення: 05.11.2023).
15. Спілка молочних підприємств України. URL: <https://uadairy.com/> (дата звернення: 05.11.2023).
16. Онлайн-платформа Statista Inc. URL: <https://www.statista.com/> (дата звернення: 12.09.2023).
17. Онлайн-платформа International Finance Corporation (IFC). URL: <https://www.ifc.org/en/home> (дата звернення: 18.07.2023).
18. Органічна карта України 2022. *Organicinfo*. URL: <https://organicinfo.ua/infographics/organic-map-of-ukraine-2022/> (дата звернення: 01.10.2023).
19. Радько В. І. Економічна ефективність виробництва молока сільськогосподарськими підприємствами України. *Економіка і управління бізнесом*. 2013. Вип. 181 (6). С. 186-191.
20. Присяжнюк Н. М., Слободенюк О. І., Свиноус. Н. І. Інноваційні підходи виробництва органічного молока в Україні в контексті продовольчого забезпечення населення України. *Причорноморські економічні студії*. 2022. Вип. 76. С. 117-122. DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.76-16>

21. Regulation (EU) 2018/848 of the European Parliament and of the Council of 30 May 2018 on organic production and labelling of organic products and repealing Council Regulation (EC) № 834/2007. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2018/848/oj> (дата звернення: 01.10.2023).

22. Дитяче харчування, сир та молоко: до 2023 року ринок органічної молочки в світі зросте на 50%. *Landlord*. URL: <https://landlord.ua/news/dytiache-kharchuvannia-syr-ta-moloko-do-2023-roku-rynok-orhanichnoi-molochky-v-sviti-zroste-na-50/> (дата звернення: 28.03.2024).

23. Бутинець Ф. Ф., Чижевська П. В., Герасимчук Н. В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит». Житомир : ПП «Рута», 2000. 448 с.

24. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : МІМ; Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

25. Правдюк Н. Л. Інформаційна роль фінансового обліку для сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 11-12. С. 185–188.

26. Здирко Н. Г., Іщенко Я. П. Організаційні основи побудови системи обліку витрат виробництва фермерських господарств. *Економіка та суспільство*. 2023. № 50. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-50-86. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2468/2387> (дата звернення: 18.05.2023).

27. Подолянчук О. А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна економіка*. 2018. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6461> (дата звернення: 09.10.2024).

28. Любар О. О., Григораш М. В. Організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. DOI: 10.32702/2307-2105-2018.12.86. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2018/88.pdf (дата звернення: 18.05.2023).

29. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832 с.

30. Маркіна І. А., Вороніна В. Л., Рудич А. І. Теоретичні основи управління витратами підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2020. № 4 (115). С. 140–147.

31. Яновський Д. Л. Оптимізація витрат як елемент механізму забезпечення фінансової стійкості підприємства. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету*. 2021. № 3 (17). С. 87-95. DOI: 10.5281/zenodo.5751083

32. Маркіна І. А., Лень В. В., Шапка В. О. Управління витратами як фактор підвищення економічної безпеки підприємства. *Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2019. № 3. С. 83-88. DOI: <https://doi.org/10.36887/2524-0455-2019-3-12>

33. Мулик Т. О. Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції тваринництва. *Modern Economics*. 2020. № 22. С. 50-58. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V22\(2020\)-08](https://doi.org/10.31521/modecon.V22(2020)-08)

34. Максименко І. Я., Юношева А. О. Облікове відображення витрат періоду як передумова ефективного управління підприємством. *Економіка та держава*. 2018. № 8. С. 57-59.

35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page> (дата звернення: 23.05.2023).

36. Чорна М. В., Смірнова П. В., Бугріменко Р. М. Управління витратами: навч. посіб. Харків : ХДУХТ, 2017. 166 с.

37. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2013. 688 с.

38. Причепя І. В., Руда Л. П.. Економіка та організація виробництва. Самостійна та індивідуальна робота студентів : навчальний посібник. Вінниця : ВНТУ, 2017. 186 с.

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 06.05.2023).

40. Велика українська енциклопедія. URL: <https://vue.gov.ua/> (дата звернення: 16.05.2023).

41. Основне виробництво. *Вікіпедія*. URL: <https://uk.wikipedia.org/> (дата звернення: 18.12.2023).

42. Федоренко В. Г., Ніколенко Ю. В., Діденко О. М., Денисенко М. П., Руженський М. М. Основи економічної теорії : підручник. Київ : Алерта, 2007. 519 с.

43. ДСТУ 2960-94. Організація промислового виробництва. Основні поняття. Терміни та визначення. [Чинний від 1996-01-01]. Вид. офіц. Київ: Держспоживстандарт України, 2006. 181 с.

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 06.05.2023).

45. Витрати виробництва. *Вікіпедія*. URL: <https://uk.wikipedia.org/> (дата звернення: 15.12.2023).

46. Витрати виробництва. *Енциклопедія сучасної України*. URL: <https://esu.com.ua/article-34224> (дата звернення: 18.10.2023).

47. Філінков О. М. Про співвідношення змісту категорій «витрати виробництва», «затрати», «собівартість». *Економічна теорія*. 2011. № 4. С. 12-17.

48. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 06.05.2023).

49. Іщенко Я. П. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві: монографія. Вінниця : ПП ТД Едельвейс і К, 2011. 276 с.

50. Іщенко Я. П. Біологічні перетворення в рибництві як об'єкт бухгалтерського обліку. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 2 (6). С. 81-89.

51. Іщенко Я. П., Іщенко М. Ю. Сутність витрат на біологічні перетворення та особливості методики їх обліку. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного (економічні науки)*. 2013. Т. 4, № 2 (22). С. 111-117.

52. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcwwr/ (дата звернення: 28.06.2024).

53. Андрющенко Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект. *Економічна теорія та історія економічної думки*. 2007. № 5. С. 3-7.

54. Вдовенко Н. М., Блюмін Д. А., Домбровська Н. І. Облік у рибництві: біологічні активи. 2007. URL: http://www.rusnauka.com /8._NPE_2007/Economics/21005.doc.htm (дата звернення: 10.11.2023).

55. Вовчук Т. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2009. 270 с.

56. Бондур Т. О. Бухгалтерське відображення процесів відтворення біологічних активів в рослинництві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2009. 21 с.

57. Іщенко Я. П., Мельник О. С. Правове забезпечення обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в Україні. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 8 (48). С. 120-130.

58. Економіка виробництва молока. *Агробізнес Сьогодні*. URL: <http://agro-business.com.ua/tvarynnytstvo-ta-veterynariya/item/8099-ekonomika-vyrobnytstva-moloka.html> (дата звернення: 25.03.2024).

59. Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції: Закон України від 10.07.2018 р. № 2496-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/249619> (дата звернення 17.10.2023).

60. Мороз Ю. Ю., Цаль-Цалко Ю. С. Облікове забезпечення господарської діяльності товаровиробників органічної продукції. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/1234567_89/8415/1/Organik_2017_289297.pdf (дата звернення 17.10.2023).

61. Ільчук М. М., Зрібняк Л. Я., Мельник С.І. та ін. Організація і планування сільськогосподарського виробництва / За ред. М.М. Ільчука, Л.Я. Зрібняка. Вінниця: Нова Книга, 2008. 456 с.

62. Про затвердження Порядку присвоєння відповідного статусу суб'єктам племінної справи у тваринництві та Технологічних вимог до проведення селекційно-племінної роботи в галузі бджільництва: Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 19.06.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0809-15#Text> (дата звернення 17.10.2023).

63. Бакка М. Т., Стрельченко В. П., Божок П.Т. Основи ведення сільського господарства та охорона земель: навч. посіб. Житомир : ЖШ, 2000. 366 с.

64. Скляр О. Г. Основи проектування тваринницьких підприємств: підручник. Київ : Видавничий дім «Кондор», 2018. 380 с.

65. Про племінну справу у тваринництві: Закон України від 15.12.1993 р. № 3691-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3691-12#Text> (дата звернення 17.10.2023).

66. Сахно Л. С. Організаційно-економічні засади забезпечення ефективності використання ресурсного потенціалу племінних підприємств молочного скотарства. *Агросвіт*. 2011. № 17-18. С. 64-68.

67. Рейтинг молочних порід України. *Куркуль онлайн-асистент фермера*. URL: <https://kurkul.com/spetsproekty/322-reyting-molochnih-porid-ukrayini> (дата звернення: 20.03.2024).

68. Гулсен Я. Сигналы коров: практическое руководство по менеджменту в молочном скотоводстве. Нидерланды: Roodbont Publishers. 2010. 96 с., Способи безпривязного утримання молочної худоби та системи керування стадом:

методичні рекомендації / С. Ю. Рубан та ін. Харків : Ін-т тваринництва УААН, 2004. 34 с.

69. Технологія виробництва продукції тваринництва / за ред. О. Т. Бусенка. Київ : Вища освіта, 2005. 496 с.

70. Сучасні технології виробництва молока (особливості експлуатації, технологічні рішення, ескізні проекти) / за ред. С. Ю. Рубан та ін. Харків : СТИЛЬ ИЗДАТ, 2017. 168 с.

71. Костенко В. І. Скотарство і технологія виробництва молока та яловичини. Київ : Урожай, 1995. 470 с.

72. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.

73. Голов С. Ф. Управлінський облік. : навч. посіб. Київ : Лібра, 2002. 704 с.

74. Чернобай Л. І., Мудра Т. М., Калиновська Н. Л. Діагностика процесу управління витратами на засадах функціонального підходу: теоретичні аспекти та практичне застосування. *Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету «Наука й економіка»*. 2011. № 3 (23). С. 87-91.

75. Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. Управління затратами. Харків : Фактор, 2007. 272 с.

76. Крушельницька О. В. Управління витратами : навч. посіб. для студ. екон. спец. Житомир : ЖДТУ, 2005. 196 с.

77. Партин Г. О. Оцінка концепцій управління витратами суб'єктів господарювання. *Регіональна економіка*. 2008. № 2. С. 44-50.

78. Погребняк А. Ю., Фен Ц. Управління процесом формування витрат підприємства з метою підвищення стабільності діяльності. *Сучасні проблеми економіки і підприємництва*. 2020. Вип. 26. С. 133-136.

79. Свиноус І. В., Гаврик О. Ю., Хомовий С. М. Методичні засади формування системи управління витратами на сільськогосподарських підприємствах. *Економіка та держава*. 2016. № 9. С. 9-12.

80. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства: навч. посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
81. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат (пер. з нім.). Київ : Таксон, 2000. 521 с.
82. Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах. *Вісник Національного університету Львівська політехніка*. 2007. № 14 (594). С. 357-360.
83. Христенко Л. М., Мозговий Р. О. Побудова системи управління витратами промислового підприємства. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2011. № 3 (157). С. 247–253.
84. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2002. 131 с.
85. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства: підручник. Вид. 2-ге, перероб. та доп. Київ : КНЕУ, 2001. 528 с.
86. Скоропад І. С., Балюк Б. Р. Механізм управління витратами підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.10. С. 229-232.
87. Мулик Т., Донюк А. Облік витрат в молочному скотарстві як інструмент ефективного управління. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences*. 2024. № 336(6). С. 295-301. DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-336-47>.
88. Борисюк І. О., Семеняка Я. В. Формування системи управління витратами підприємства. *Modern economics*. 2017. № 6. С. 15-23.
89. Козаченко Г. В., Погорелов Ю. С., Хлап'юнов Л. Ю., Макухін Г. А. Управління затратами підприємства : монографія. Київ : Лібра, 2007. 320 с.
90. Остапенко Т. М. Економічна сутність управління витратами. *Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка*. 2013. № 2. С. 85-91.
91. Чиж В. І. Методологія облікових процедур в управлінні витратами : монографія. Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2004. 296 с.
92. Іщенко Я. П., Вишинська А. Ю. Сучасний стан молочного скотарства в Україні. *Ефективна економіка*. 2023. № 7. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307->

2105.2023.7.51. URL: <https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/1886/1904>
(дата звернення: 18.11.2024).

93. Іщенко Я. П., Вишинська А. Ю. Сутність і класифікація витрат основного виробництва у молочному скотарстві. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2023. № 2 (64). С. 73-89. DOI: 10.37128/2411-4413-2023-2-5.

94. Іщенко Я. П., Вишинська А. Ю. Організаційні особливості побудови обліку витрат органічного молочного скотарства. *Ефективна економіка*. 2023. № 11. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.52>. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/2511/2547> (дата звернення: 18.11.2024).

95. Іщенко Я. П., Вишинська А. Ю. Облікова інформація в системі управління витратами молочного скотарства. *Управління змінами та інновації*. 2023. № 8. С. 11-16. DOI: <https://doi.org/10.32782/СМІ/2023-8-2>.

96. Вишинська А. Ю. Організація управлінського обліку витрат у практиці підприємств галузі молочного скотарства. *Наукові перспективи*. 2024. № 6 (48). DOI: 10.52058/2708-7530-2024-6(48)-351-362. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/np/article/view/12768/12830> (дата звернення: 18.11.2024).

97. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: Підручник / Климко Г.Н., Нестеренко В.П., Каніщенко Л.О. та ін.; За ред. Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ : Вища школа – Знання, 1997. 743 с.

98. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник 3-тє вид. доповнене і перероблене. Київ : Алерта, 2008. 926 с.

99. Чернишова Л. І., Дженкова А. С. Особливості формування системи управління витратами на вітчизняних підприємствах. *Інноваційна економіка*. 2014. № 3. С. 61-68.

100. Трухан О. Л. Розвиток теорії витрат: еволюція і сучасні тенденції. *Вісник ЖДТУ*. 2003. № 4. С. 380-388.

101. Родіна О. В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії «витрати». *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 9. С. 1181-1186.
102. Гаркавенко С. С. Маркетинг : підручник. Київ : Лібра, 2002. 712 с.
103. Нападовська Л. В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173-181.
104. Костюченко В. М., Малиновська А. М., Мамонова А. В. Генезис управлінського обліку в умовах перманентних змін. *Економіка та суспільство*. 2018. № 18. С. 933-942.
105. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2018. 534 с.
106. Іванков В. М. Генезис управлінського обліку та перспективи його подальшого розвитку. *Незалежний аудитор*. 2017. № 20. С. 41-50.
107. Фоміна О. В. Розвиток функцій управлінського. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 6 (3). С. 117-120.
108. Лазеба Є. С. Основні функції управління підприємством та їх взаємозв'язок. *Агросвіт*. 2012. № 14. С. 81-85.
109. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник. Київ : Книга, 2004. 544 с.
110. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 11.08.2023).
111. Карпенко О. В., Любимов М. О. Проблеми розробки методичної бази системи управлінської звітності. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2012. № 1 (153). С. 12-21.
112. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 11.08.2023).

113. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів, 8-ме вид., доп. і перероб / під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.

114. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 11.08.2023).

115. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ: КНЕУ, 2004. 411 с.

116. Волошан І. Г. Система первинного обліку господарської діяльності підприємства: семантичний аналіз визначення. *Управління розвитком*. 2011. № 5 (102). С. 171-172.

117. Павлова Г. Є., Приходько І. П., Атамас О. П. Документування та порядок облікового відображення витрат виробництва молочного скотарства. *Ефективна економіка*. 2024. № 8. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.8.14>. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/4426/4461> (дата звернення: 11.10.2024).

118. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення: 11.10.2024).

119. Уланчук В., Оляднічук Н. Удосконалення первинного обліку в аграрних підприємствах – вимога сьогодення. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 1. С. 120-124.

120. Дерій В. А. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво: оцінка стану і потенціал застосування. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2010. Вип. 7 (1) (25). С. 415-424.

121. Правдюк Н. Л., Іщенко Я. П. Розвиток методів обліку витрат відповідно до вимог управління виробництвом. *Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету*. 2010. Т. 1. Вип. 42. С. 154-159.

122. Довжик О. О. Порівняння методів калькулювання та обліку витрат в сільськогосподарському виробництві. *Технологічний аудит та резерви виробництва*. 2012. № 2. С. 26-31.

123. . Іщенко Я. П. Розвиток методів обліку витрат відповідно до сучасних вимог управління. *Агроінком*. 2008. № 11-12. С. 92-96.

124. Тлущкевич Н. В. Застосування методики обліку змінних витрат в сільському господарстві. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10 (2). С. 271-276.

125. Сук Л. Склад та класифікація витрат на підприємствах. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2007. № 20. С. 46-49ю

126. Бабич М. С., Гулько П. Л. Калькулювання собівартості продукції: сучасні українські реалії та світовий досвід. *Науковий вісник Волинського державного університету ім. Лесі Українки*. 2000. № 12. С. 253-261.

127. Дубініна М., Мачильська Л. Інституційне забезпечення управління витратами виробництва продукції тваринництва. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2013. Вип. 34 (1). С. 138-143.

128. Яловега Л. В. Проблематика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції молочного скотарства. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.11.75. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2019/77.pdf (дата звернення: 09.12.2023).

129. Методичні рекомендації щодо проведення розрахунків витрат кормів худобі та птиці у господарствах усіх категорій: Наказ Державного комітету статистики України від 24.01.2008 р. № 18 URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0018202-08> (дата звернення: 09.12.2023).

130. Собівартість сільгосппродукції: особливості розрахунку. *Factor*. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/december/issue-100/article-23827.html> (дата звернення: 09.12.2023).

131. Здирко Н., Філіпова О. Формування системи внутрішньої управлінської звітності у молочному скотарстві. *Herald of Khmelnytskyi National*

University. Economic Sciences. 2024. № 336(6). С. 302-306.
DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-336-48>.

132. Financial Losses from Transition Period Diseases. *PennState*.
URL: <https://www.psu.edu/news/research/story/spicing-diet-transition-dairy-cows-may-be-good-their-health/> (дата звернення: 11.08.2023).

133. Heikkilä A. M., Nousiainen J. I., Pyörälä S. Costs of clinical mastitis with special reference to premature culling. *Journal of Dairy Science*. 2012 Vol. 95, № 1. P. 139-150.

134. Integrated BVD control plans for beef operations (Proceedings). *Dvm360*.
URL: <https://www.dvm360.com/view/integrated-bvd-control-plans-beef-operations-proceedings> (дата звернення: 11.08.2023).

135. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2016. 276 с.

136. Яременко Л., Макаруч І., Гавриленко А., Івлєв І. Внутрішня звітність та її використання для аналізу і контролю. *Агросвіт*. 2024. № 3. С. 68-74.
DOI: 10.32702/2306-6792.2024.3.68

137. Воронко Р. М. Управлінська звітність в системі внутрішнього контролю. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Вип. 3. С. 85-95.

138. Офіційний вебсайт Міністерства аграрної політики та продовольства України. URL: <https://minagro.gov.ua/> (дата звернення 22.02.2024).

139. Підсумки 2023 року в органічному секторі. *Organicinfo*.
URL: <https://organicinfo.ua/news/results-of-2023/> (дата звернення 22.02.2024).

140. Органічна ініціатива. URL: <https://organicinitiative.org.ua/news/rezultaty-opytuvannia-br-orhanichnoho-biznesu-ukrainy-br-sichen-liutyu-2023/> (дата звернення 22.02.2024).

141. Organic World. URL: www.organic-world.net-statistics.fibl.org/ (дата звернення 18.05.2024).

142. Іщенко Я. П., Коваль Н. І. Особливості документування витрат органічного сільськогосподарського виробництва *Економіка, фінанси,*

менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2021. № 3 (57). С. 121-137.
DOI: 10.37128/2411-4413-2021-3-8

143. Подолянчук О. А., Маркевич Л. С. Первинний облік виробництва органічної продукції рослинництва. *Ефективна економіка*. 2021. № 3.
DOI: 10.32702/2307-2105-2021.3.72. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/3_2021/74.pdf (дата звернення: 11.11.2024).

144. Regulation (EU) 2018/848 of the European Parliament and of the Council of 30 May 2018 on organic production and labelling of organic products and repealing Council Regulation (EC) № 834/2007. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2018/848/oj> (дата звернення: 01.10.2023).

145. Про затвердження Переліку речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва та які дозволені до використання у гранично допустимих кількостях: Наказ Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України від 09.06.2020 р. №1073. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0763-20#Text> (дата звернення: 01.10.2023).

Додаток А

Визначення змісту поняття «витрати»

Автор, Джерело	Визначення
НП(С)БО 1 [35]	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).
НП(С)БО 16 «Витрати» [39]	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
Франсуа Кене [97]	Капітал – не гроші, а ті засоби виробництва, які можна придбати за гроші, тобто, він фактично звертає нашу увагу на те, що створення і використання капіталу завжди пов'язане з певними витратами.
Рікардо Д. [97, с.224]	Витрати – вартість окремої одиниці продукції на середньому підприємстві або середні витрати на всіх підприємствах, що належать до галузі. Тобто, вартість товару залежить не тільки від кількості праці, витраченої на його виробництво безпосередньо робітником, а й від вартості праці, яка була вкладена в створення інструментів та обладнання, що використовуються у виробництві.
Маркс Карл [97, с.224]	Витрати виробництва не охоплюють усіх можливих витрат. Він зосереджувався на так званих «капіталістичних витратах», тобто на коштах, які безпосередньо пов'язані з інвестиціями капіталіста у виробництво.
Климко Г.Н., Нестеренко В.П. [97, с.224]	Пропонують всебічний підхід до аналізу витрат, розрізняючи витрати підприємства і витрати суспільства. Витрати суспільства, на їхню думку, складаються з витрат підприємства та додатково витраченої праці. З цією метою частина коштів, отриманих від реалізації, виділяється на заміщення вартості засобів виробництва і робочої сили, які були спожиті в процесі виробництва

Бутинець Ф.Ф. [29, с.529]	Визначає витрати, як загальноекономічну категорію, де витрати – це грошові кошти, які можна одержати в результаті використання ресурсів, а з точки зору бухгалтерського обліку витрати ототожнюються з безпосереднім використанням ресурсів.
Ткаченко Н.М. [98, с. 520]	Витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, що втілюють в собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому) з відповідними на неї нарахуваннями та ін.
Чернишова Л.І., Дженкова А.С. [99, с. 61]	Витрати – це важлива та складна економічна категорія, яка займає особливо вагомe місце в управлінні підприємством загалом. Тобто, витрати мають вирішальний вплив на фінансові результати функціонування підприємств, застосовуються для визначення цінової політики, показують рівень технології та організації виробництва, використовуються для оцінки ефективності господарювання шляхом порівняння витрат та результатів діяльності.
Грещак М.Г., Коцюба О.С. [84]	Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети/
Павелко О.В. [100]	Категорію витрати розглядає як придбання засобів виробництва та з позиції використання в процесі виробництва.
Родіна О.В. [101, с. 1182]	Витрати – це усі ресурси і фактори виробництва, що потребують обліку, виражені у грошовій формі, а також використані в процесі господарської діяльності для отримання фінансового результату і потрібні для його аналізу, прийняття управлінського рішення, а також є внутрішнім ціноутворюючим чинником
Гаркавенко С.С. [102, с. 291]	Витрати виступають інструментом цінової політики підприємства, тому що попит визначає верхній рівень ціни, а її мінімальну величину – витрати.

Джерело: узагальнено автором на основі [35; 39; 84; 97; 97, с.224; 29, с.529; 98, с. 520; 99, с. 61; 100, с. 1182; 102, с. 291]

Додаток Б

Характеристика витрат за різними ознаками

Ознака класифікації	Види витрат за відповідними класифікаційними ознаками	Характеристика елементів витрат
За способом обчислення на окремі різновиди продукції	прямі витрати	безпосередньо пов'язані з виготовленням певного різновиду продукції і можуть бути обчислені на її одиницю у багато-продуктовому виробництві прямо (якщо підприємство спеціалізується на одному виді продукту, то всі витрати є прямими);
	непрямі витрати	витрати не можна безпосередньо обчислити для окремих різновидів продукції, бо вони пов'язані не з виготовленням конкретних виробів, а з процесом виробництва в цілому: зарплата обслуговуючого й управлінського персоналу, утримання та експлуатація будівель, споруд, машин тощо;
За об'єктом формування	сукупні витрати	включають усі витрати на операційну діяльність за певний період;
	витрати на одиницю продукції	обчислюються як середні, якщо продукція виготовляється постійно або партіями(в одиничному виробництві витрати на виріб є індивідуальними);
За методикою обчислення	середні витрати	середня величина витрат на одиницю продукції за певний період виробництва;
	граничні (маржинальні) витрати	характеризують приріст сукупних витрат унаслідок приросту обсягу виробництва на гранично малу величину (одиницю приросту обсягу виробництва);
За економічним змістом	однорідні елементи	мають єдину економічну сутність і є первинними під час планування та обліку;
За можливістю впливу на величину витрат	регульовані витрати	піддаються контролю і впливу з боку відповідального за їх рівень;
	нерегульовані витрати	не піддаються контролю і впливу з боку відповідального за їх рівень;

<u>За відношенням до обсягу виробництва</u>	змінні витрати	витрати, величина яких змінюється внаслідок зміни обсягу виробництва (витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати, оплату праці працівникам, зайнятим виготовленням продукції);
	постійні витрати	витрати, величина яких не залежить від обсягу виробництва;
<u>З огляду на очевидність і формальну визначеність</u>	явні витрати	реальні витрати, що здійснюються згідно з чинною системою бухгалтерського обліку і відображаються у відповідній плановій та обліковій документації підприємства;
	неявні витрати	характеризують нереалізований дохід від альтернативного використання обмежених ресурсів;
<u>Залежно від реакції витрат на певний варіант прийняття рішень</u>	Релевантні	витрати, які залежать від альтернативних варіантів управлінських рішень і враховуються в обчисленнях їх порівняльної ефективності;
	нерелевантні витрати	не залежать від альтернативних варіантів управлінських рішень і не враховуються у порівняльних обчисленнях;
<u>За зв'язком із виробничим процесом</u>	виробничі витрати	виникають у зв'язку з виконанням виробничого процесу, його обслуговуванням і управлінням (прямі матеріальні витрати, заробітна плата виробничого персоналу, загальновиробничі витрати);
	невиробничі витрати	обумовлені виконанням функцій, безпосередньо не пов'язаних із виробництвом продукції (витрати на управління підприємством у цілому, загальногосподарське обслуговування, збут продукції);
<u>Залежно від того, яким чином враховуються витрати</u>	витрати, віднесені на собівартість продукції	сукупність усіх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції;
	витрати періоду	це та частина операційних витрат, яка не включена у собівартість продукції і при визначенні прибутку підприємства за певний період віднімається від виручки як і собівартість реалізованої продукції

Джерело: узагальнено автором на основі [36]

Додаток В

Модель – схема організаційно – економічного механізму ефективності функціонування племінних підприємств у рамках стратегії інтенсифікації молочного скотарства



Джерело: сформовано автором на основі [66]

Додаток Г

Рейтинг молочних порід в Україні

№ п/п	Молочна порода ВРХ	Коротка довідка	Сучасний стан	Наявність активної частини популяції
1.	Українська чорно-ряба молочна порода	Тварини цієї породи є найбільш поширеними у молочних підприємствах практично усіх областей України. Потенціал молочної продуктивності корів становить 8–9 тис. кг молока за лактацію з вмістом жиру 3,72–3,96 %, білка 3,2–3,3 %. Продуктивне довголіття – понад 4 лактації.	Частка тварин цієї породи у загальному поголів'ї сягає понад 40%. В умовах українських господарств, за дотримання оптимальних умов годівлі надої молока тварин сягають понад 7-8 тис. кг молока за лактацію і більше.	Чисельність племінних корів становить понад 69 тис. голів, які утримуються в більше 250 племінних господарствах України.
2.	Перша вітчизняна молочна порода	Потенціал молочної продуктивності худоби в межах 7–9 тис. кг молока за лактацію з вмістом жиру 3,7–4,0%, білка – 3,3–3,4%. Продуктивне довголіття тварин становить – 4,5–5,5 лактацій.	Тварини цієї породи становлять близько 35% молочної худоби України. Притаманний спеціалізований молочний напрямок. Рівень надоїв корів може сягати європейських показників понад 8 тисяч кг молока за лактацію.	Чисельність племінних корів складає приблизно 29 тис. голів. Розводять тварин цієї породи в більше ніж 100 племінних господарствах України.
3.	Голштинська порода	Для її створення використовувались корови голландської породи, на той час найбільш продуктивної в Європі. Селекція цієї породи була спрямована виключно на підвищення молочної продуктивності.	На даний час у чистопородному вигляді зустрічається у племінних господарствах. Хоча за умови подальшого покриття худоби чорно-і червоно-рябих порід голштинами претендує на провідне місце у рейтингу молочних порід України.	В Україні налічується 40 племінних стад, у яких утримується більше 18 тисяч корів.
4.	Українська молочна червона	Розводять у господарствах південної частини України. Потенціал молочної продуктивності корів становить 7–8 тис. кг молока за лактацію з вмістом 3,8–4,0 % жиру і 3,2–3,3 % білка. Продуктивне довголіття – 4–7 лактацій.	Тварини здатні давати достатній рівень молочної продуктивності (до 7-8 тисяч кг молока за лактацію) в умовах посушливих українських степів. У галузі селекції для осіменіння поголів'я використовують голштинську породу.	Чисельність племінних корів складає більше 9 тис. голів, яких розводять більше ніж в 30 господарствах.

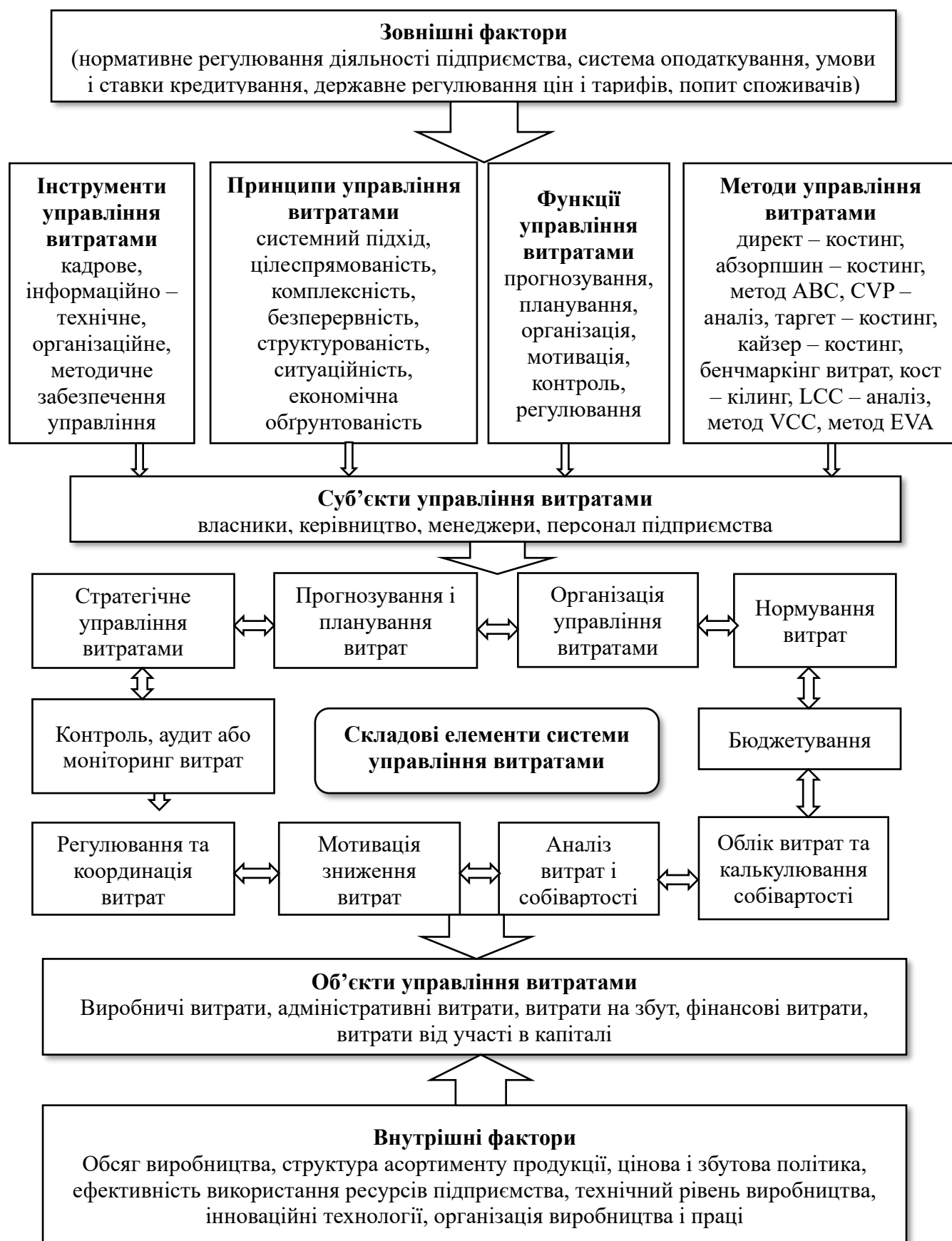
Продовження Додатка Г

5.	Симентальська	Тварини поєднують у собі задовільні молочні і відгодівельні якості. Характеризуються добрим здоров'ям. Тварини здатні адаптуватись у будь-якій кліматичній зоні і зустрічаються у багатьох країнах світу.	У чистопородному вигляді в Україні залишилась незначна кількість поголів'я. Більшість тварин зазнали прилиття крові голштина. На даний час прихильники цієї породи проводять схрещування наявної худоби з симентальською породою німецької та швейцарської селекції.	В Україні налічується 25 стад племінних тварин симентальської породи, в яких утримується близько 5,0 тисяч голів корів.
6.	Червона степова	Створена шляхом складного схрещування місцевої худоби з червоною остфрисляндською, а пізніше ангелерською, вільстермаршською породами.	Порода належить до локальних і зникаючих в Україні. Головним завданням є її збереження шляхом внутрішньопородного розведення.	В Україні налічується 8 племінних стад, у яких утримується більше тисячі корів.
7.	Українська бура молочна	Українська бура молочна порода зосереджена у господарствах північного-сходу України, зокрема в Сумській області. Конкурентними перевагами породи є підвищений вміст білка (3,4-3,5%) та казеїну в молоці, що надає їм перевагу при виробництві сиру та іншої молочної продукції. Продуктивний потенціал корів становить 6-7 тис. кг молока за лактацію з вмістом жиру 3,9-4,0 %, білка 3,5 %.	При створенні оптимальних умов годівлі і утримання тварини здатні давати продуктивність на рівні 7,0-7,5 тисяч кг молока за лактацію, а підвищені вміст жиру і білка в молоці приемним бонусом при здачі продукту на молокозавод.	Чисельність племінних корів на сьогодні складає лише трохи більше 200 голів, які утримуються в двох племінних господарствах.
8.	Джерсейська	Широко використовувалися в Україні для підвищення вмісту жиру в молоці у корів лебединської породи.	На даний час в Україні бугаїв-плідників цієї породи широко використовують для покращення вітчизняних порід. В Україні є декілька стад чистопородних джерсеїв.	Племінних стад на даний час в Україні немає.
9.	Лебединська	Притаманні низка унікальних господарсько-корисних ознак, серед яких закріплена століттями адаптованість до місцевих господарських та кормових умов, витривалість та стійкість проти захворювань, довготривале використання, селекційна пластичність, універсальна продуктивність	Чистопородне поголів'я зустрічається лише у господарствах населення Сумщини та племінних підприємствах. Належить до локальних і зникаючих.	Тварини зосереджені в трьох племінних господарствах Сумської області і Чернігівської областей.

Джерело: узагальнено автором на основі [67]

Додаток Д

Система управління витратами підприємства



Джерело: узагальнено автором на основі [88]

Додаток Е

Трактування науковцями змісту функцій управління

Автор	Функції управління	Характеристика
Л. В. Нападовська [103, с. 178-179]	інформаційна	забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для більш ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень;
	контрольна	контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів й окремих виконавців, а також підприємства в цілому; досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього й поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства;
	Прогнозна	інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;
	Аналітична	інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів і моделювання;
	комунікаційна	управлінська інформація є засобом прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними й структурними підрозділами, внутрішнім і зовнішнім середовищем
В. М. Костюченко, А. М. Малиновська, А. В. Мамонова [104, с. 937]	інформаційна	полягає у забезпеченні управління своєчасною і релевантною інформацією, пов'язаною з часом і не обмеженою підприємством;
	прогностична	сприяє забезпеченню менеджерів інформацією для планування, розроблення стратегії і тактики її реалізації на основі оцінки причин і наслідків між ресурсами і результатами діяльності
	комунікаційна	полягає у забезпеченні внутрішньої і зовнішньої комунікації між рівнями управління, діючими та потенційними інвесторами, клієнтами, постачальниками, бізнес-партнерами
	Аналітична	полягає у забезпеченні ув'язки стратегії підприємства з його бізнес-моделлю
	контрольна	сприяє досягненню стратегічних цілей, спрямованих на збереження і приріст вартості підприємства
	репутаційна	забезпечує відповідальність фахівців з управлінського обліку за рішення, у прийнятті яких вони беруть участь перед бізнес-партнерами та суспільством

Продовження Додатка Е

С. Ф. Голов [105, с. 19]	використання результатів	охоплює підзвітність, критерії результату, порівняння з еталоном;
	вартість процесів і технологій	включає використання ресурсів і створення вартості, взаємозв'язок процесів управління, розроблення та оцінка технології;
	потенціал, необхідний для ефективності функції	необхідність навиків критично мислити, включаючи творчі можливості, невинне вдосконалення, ключова компетентність
	особлива функція управління	орієнтація на команду та цілі, орієнтація на бізнес-процеси, орієнтація на вартість, спрямованість на продуктивність ресурсів
В. М. Іванков [106, с.46]	Планування	складається із підготовки і представлення прогнозної інформації
	Аналітична	полягає у інтерпретації фактичної інформації внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства у аналітичну
	контрольна	виявлення відхилень фактичної інформації від планової та оцінку причин з передбаченням можливих тенденцій розвитку
О. В. Фоміна [107, с. 119]	Облікова	забезпечення інформацією всіх рівнів управління, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень
	Аналітична	Формування інформації, яка служить засобом внутрішнього зв'язку між рівнями управління
	планово – контрольна	контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів і всього підприємства;
	організаційно – комунікаційна	перспективне планування та координація розвитку підприємства в майбутньому на основі оцінки результатів діяльності

Джерело: сформовано автором на основі [103, с. 178-179; 104, с. 937; 105, с. 19; 106, с.46; 107, с. 119]

ДОДАТОК Є

Результати анкетування сільськогосподарських підприємств щодо документального оформлення обліку витрат в молочному скотарстві

Форми первинних документів	АПНВП «Візит»	ПСП «Нападівське»	СВК «Вівсяницький»
Табель обліку робочого часу (ф. № П-5)	+	+	+
Розрахунок нарахування заробітної плати працівникам тваринництва (ф. № 69)	–	–	–
Наряд на відрядну роботу (ф. № -5)	–	–	–
Журнал обліку надою молока (ф. № 112)	+	+	+
Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПБАСГ-3)	+	+	+
Відомість зважування тварин (ф. № ПБАСГ -10)	+	+	+
Відомість витрат кормів (ф. № 94-АПК)	+	+	+
Журнал обліку кормів (ф. № 35 а)	–	–	–
Журнал обліку витрати кормів (ф. № 35)	–	–	–
Лімітно-забірні картки	+	+	+
Акти на списання виробничого та господарського інвентарю (ф. № ВЗСГ-5)	+	+	+
Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПБАСГ – 3)	+	+	+
Звіт про рух тварин і птиці на фермі (ф. № ПБАСГ-13)	+	+	+
Журнал-ордер № 5 В с-г.	–	–	–
Самостійно розроблені форми первинних документів	–	–	–

Джерело: узагальнено за даними досліджуваних підприємств

ДОДАТОК Ж*Проект***НАКАЗ №1**

с. Вівсяники

02 грудня 2023 року

Про організацію управлінського обліку Сільськогосподарського виробничого кооперативу «Вівсяницький» (далі – Кооператив)

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 10.08.2022 р., внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Зважаючи на те, що організація та методика управлінського обліку не регламентується нормативно-правовими актами, –

НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Положення про організацію управлінського обліку Сільськогосподарського виробничого кооперативу «Вівсяницький» (додається) та ввести його в дію з 01 грудня 2023 року.
2. Начальнику відділу кадрів ознайомити (під особистий підпис) зі змістом Положення всіх посадових осіб та працівників, які мають відношення до його виконання.
3. Загальний контроль за виконанням цього Наказу залишаю за собою.
4. Безпосередній контроль за виконанням вимог Положення про організацію управлінського обліку покладається на головного бухгалтера підприємства.

Директор _____ ПІБ

З наказом ознайомлений:

Головний бухгалтер _____ ПІБ

Начальник відділу кадрів _____ ПІБ

ЗАТВЕРДЖУЮ

Наказом Директора

**Сільськогосподарський виробничий
кооператив «Вівсяницький»**

від 01 грудня 2023 року

№1

_____ ПІБ

Положення про організацію управлінського обліку Сільськогосподарського виробничого кооперативу «Вівсяницький»

1. Організація управлінського обліку.

1.1. Створення організаційної основи управлінського обліку Кооперативу відноситься до компетенції директора кооперативу і передбачає встановлення відповідних обов'язків працівників бухгалтерії. Управлінський облік повинен ґрунтуватися на таких принципах: повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиний грошовий вимірник.

1.2. Основні користувачі інформації управлінського обліку – менеджери різних ланок управління.

1.3. Документування господарських операцій здійснювати у типових, спеціалізованих та, за необхідності, у самостійно розроблених первинних документах. Створені Кооперативом первинні документи повинні містити обов'язкові реквізити, визначені у пункті 2 статті 9 Закону № 996. Скласти та

подавати первинні документи до бухгалтерії за прийнятим графіком документообігу (додаток З).

1.4. Для відображення управлінського обліку витрат основного виробництва використовувати робочий план рахунків (додаток Ж 1).

1.5. Організація інвентаризації. Інвентаризацію тварин проводити:

- при зміні матеріально-відповідальної особи;
- при встановленні фактів нестач тварин;
- при переведенні тварин з однієї вікової групи в іншу;
- при переведенні з ферми на ферму.

1.6. Метою складання управлінської звітності є задоволення інформаційних потреб управління шляхом надання показників у натуральних та грошових вимірниках, які дозволяють оцінювати, контролювати, планувати, прогнозувати діяльність структурних підрозділів підприємства, та приймати на основі такої інформації обґрунтовані управлінські рішення. Формувати управлінську звітність за встановленими формами (додаток В) з періодичністю зазначеною на відповідній формі.

1.7. Поточний контроль за дотриманням облікової політики управлінського обліку та порядком ведення управлінського обліку покладається на головного бухгалтера підприємства.

2. Методична складова облікової політики управлінського обліку.

2.1. Об'єкти обліку витрат основного виробництва.

2.2. Об'єктами обліку ДБА вважати тварин основного стада ВРХ та нетелей.

2.2. Об'єктами обліку ПБА вважати тварин:

- телята до 2-х місяців;
- телички 2 – 6 місяців;
- телички 6 місяців – 1 рік;
- телички парувального віку 12-18 міс;
- нетелі;

- корови;
- ВРХ на відгодівлі;
- телята на відгодівлі.

2.3. Оцінку ПБА здійснювати за вимогами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 та Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318.

2.4. Оцінку ДБА здійснювати за нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.

2.5. Здійснювати зважування та дооцінку за групами тварин у момент переведення тварин з однієї вікової групи в іншу.

2.6. Групувати витрати основного виробництва за статтями витрат (додаток Ж 2).

2.7. Формувати управлінську звітність за визначеними формами.

3. Внесення змін до даного Положення у зв'язку зі зміною управлінських рішень чи вступом у дію нових Н(П)СБО здійснюється шляхом викладення Положення у новій редакції та затвердження Наказом по підприємству.

Погоджено

Головний бухгалтер

Юрист

ДОДАТОК Ж 1

Робочий план рахунків (фрагмент «Рахунки обліку витрат виробництва»)

Назва та код рахунку другого порядку	Назва та код рахунку третього порядку	Аналітика	Опис витрат
23 «Виробництво»			
232 Тваринництво	2321.1 «Молодняк великої рогатої худоби»	Ферми за групами тварин (телята до 2-х місяців, телички 2-6 місяців, телички 6 місяців – 1 рік; телички парувального віку 12-18 міс, нетелі), види і групи тварин, статті витрат	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників ферм з молодняком великої рогатої худоби, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати, амортизація необоротних активів, виробничих будівель і споруд (будівель ферм, обладнання ферм), інструментів, доїльних апаратів трубопроводів.
	2321.2 «Основне стадо великої рогатої худоби»	Ферми за групами тварин; види і групи тварин, статті витрат	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників ферм де знаходиться основне стадо великої рогатої худоби, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати, амортизація необоротних активів, виробничих будівель і споруд (будівель ферм, обладнання ферм), інструментів, доїльних апаратів трубопроводів.
	2321.3 «Худоба на відгодівлі» 2321.31 корови на відгодівлі; 2321.32 телята на відгодівлі;	Ферми за групами тварин; види і групи тварин, статті витрат	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників ферм де худоба на вирощуванні та відгодівлі, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати, амортизація необоротних активів, виробничих будівель і споруд (будівель ферм, обладнання ферм), інструментів, доїльних апаратів трубопроводів.
	2321.4 «Комбікормовий кормоцех»	Ферма	Витрати комбікормів, мікробіологічних добавок, засобів захисту тварин.

Продовження Додатка Ж 1

91 Загальновиробничі витрати		
911 Загально – виробничі витрати молодняку великої рогатої худоби	Ферми за групами тварин (телята до 2-х місяців, телички 2-6 місяців, телички 6 місяців – 1 рік; телички парувального віку 12-18 міс.; нетелі); види і групи тварин, статті витрат	Витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом молодняку ВРХ, але які неможливо відразу віднести на конкретний вид продукції. Підлягають подальшому розподілу на об'єкти обліку витрат
912 Загально – виробничі витрати основного стада великої рогатої худоби	Ферми за групами тварин; види і групи тварин, статті витрат	Витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом основного стада ВРХ, але які неможливо відразу віднести на конкретний вид продукції. Підлягають подальшому розподілу на об'єкти обліку витрат
913 Загально – виробничі витрати худоби на відгодівлі 913.1 Загально – виробничі витрати корів на відгодівлі; 913.2 Загально – виробничі витрати телят на відгодівлі.	Ферми за групами тварин; види і групи тварин, статті витрат	Витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом худоби на відгодівлі, але які неможливо відразу віднести на конкретний вид продукції. Підлягають подальшому розподілу на об'єкти обліку витрат
914 Загально – виробничі витрати комбікормового кормоцеху	Ферми	Витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом кормоцеху, але які неможливо відразу віднести на конкретний вид продукції. Підлягають подальшому розподілу на об'єкти обліку витрат

Джерело: сформовано автором

ДОДАТОК Ж 2

Статті витрат молочного скотарства

№ п.п	Стаття витрат	Зміст статті витрат
1.	Витрати на оплату праці	Нарахування основної і додаткової оплати праці працівникам, які безпосередньо зайняті у обслуговуванні молочного скотарства.
2.	Відрахування на соціальні заходи	Сума єдиного соціального внеску, що нараховується на заробітну плату працівників, які зайняті у галузі молочного скотарства
3.	Корми	Вартість витрачених кормів для годівлі худоби: - в оцінці за купівельною вартістю у разі придбання кормів; - в оцінці за фактичною собівартістю у разі їх власного виробництва.
4.	Паливо та мастильні матеріали	Вартість ПММ, витраченого сільськогосподарськими машинами для потреб МТФ.
5.	Засоби захисту тварин	Вартість біопрепаратів, медикаментів та засобів дезінфекції, що використовуються у молочному скотарстві.
6.	Роботи та послуги	Вартість послуг автомобільного, тракторного та гужового транспорту для потреб МТФ власного і залученого.
7.	Витрати на ремонт необоротних активів	Вартість поточних ремонтів основних засобів та інших необоротних активів, що обслуговують галузь молочного скотарства: - виконаних господарським способом; - виконаних підрядним способом.
8.	Інші витрати на утримання основних засобів	Нарахування амортизації основних засобів і необоротних активів, що обслуговують галузь молочного скотарства
9.	Інші витрати	Витрати, що пов'язані з утриманням молочного скотарства і не включені ні до однієї з вищенаведених статей, зокрема: - вартість спецодягу, що виданий працівникам тваринницьких ферм; - вартість підстилки для тварин (солома, торф, тирса); - витрати на будівництво літніх таборів для тварин; - платежі за страхування майна і тварин, а також індивідуальне страхування працівників, які обслуговують МТФ та інші.
10.	Непродуктивні витрати (в обліку)	Витрати від падежу тварин, за винятком випадків загибелі тварин у наслідок стихійного лиха або винної особи
11.	Загальновиробничі витрати	Розподіл загальновиробничих витрат тваринництва між об'єктами обліку пропорційно сумі прямих витрат без вартості кормів

ДОДАТОК 3

Графік документообігу для обліку витрат в галузі молочного скотарства

Назва документу	Створення документу		Перевірка документу		Узагальнення даних		Передавання до архіву підприємства	
	К-сть примірників	Відповідальна особа	Строк виконання	Відповідальна особа	Строк виконання	Відповідальна особа	Строк виконання	Відповідальна особа
Табель обліку робочого часу	1	Спеціально призначений працівник/керівник підрозділу	У кінці місяця	Бухгалтер по заробітній платі	У кінці звітного періоду	Бухгалтер по заробітній платі	У кінці року	Головний бухгалтер
Розрахунок нарахування заробітної плати працівникам тваринництва	1	Бухгалтер по заробітній платі	У кінці місяця	Бухгалтер по заробітній платі	У кінці звітного періоду	Бухгалтер по заробітній платі	У кінці року	Головний бухгалтер
Відомістю зважування тварин		Зоотехнік, завідувач фермою чи бригадир	У кінці місяця	Бухгалтер по заробітній платі	У кінці звітного періоду	Бухгалтер по заробітній платі	У кінці року	Головний бухгалтер
Наряд на відрядну роботу	1	Спеціально уповноважена особа	У кінці місяця	Бухгалтер по заробітній платі	У кінці звітного періоду	Бухгалтер по заробітній платі	У кінці року	Головний бухгалтер
Журнал обліку надою молока	1	Завідувач ферми	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
Акт на оприбуткування приплоду тварин	2	Зоотехнік/бригадир/завідувач ферми	Наступного дня після його виконання	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
			У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
Лімітно-забірні картки	2	Завідувач ферми	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
Відомість розподілу загальновиборничих витрат галузі тваринництва	2	Бухгалтер	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер

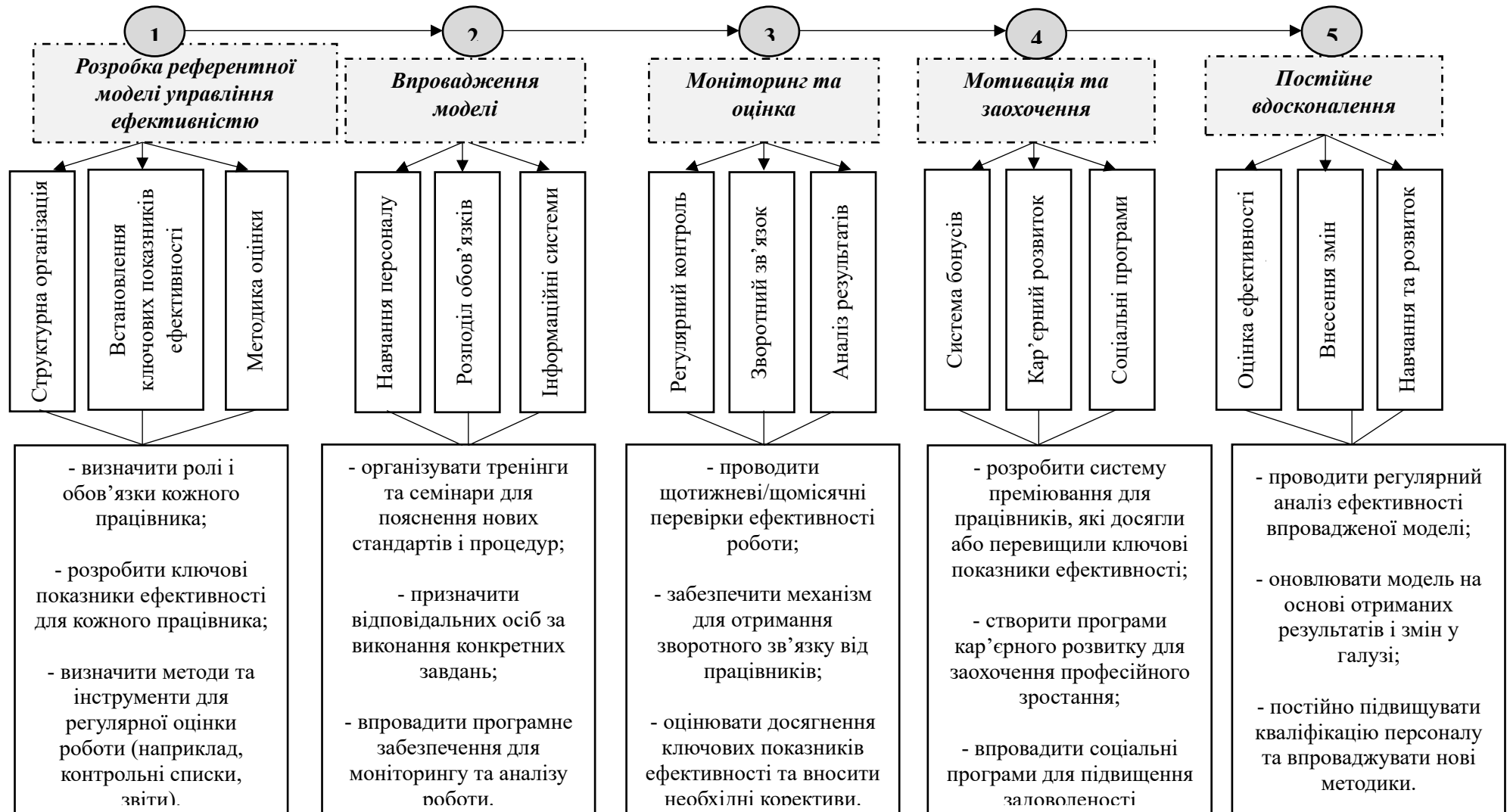
Продовження Додатка 3

Звіт про виробничу собівартість продукції основного стада ВРХ	2	Бухгалтер	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
Звіт про виробничу собівартість приросту та живої маси по групі тварин	2	Бухгалтер	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
Звіт про кормову собівартість продукції тваринництва	2	Бухгалтер	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Вирощування та розведення»	2	Бухгалтер	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Годівля»	2	Бухгалтер	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Комфортні умови існування»	2	Бухгалтер	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Доїння та зберігання молока»	2	Бухгалтер	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека»	2	Бухгалтер	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Відтворення стада»	2	Бухгалтер	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер
Відомість обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Вирощування ремонтного молодняка»	2	Бухгалтер	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року	Головний бухгалтер

Джерело: авторська розробка

ДОДАТОК К

Структура референтної моделі управління ефективністю



Джерело: авторська розробка

ДОДАТОК Л

Приклад розрахунку нормальної потужності для підприємства АПНВП «Візит»

Вид худоби	Коефіцієнт перерахунку в умовні голови	2021 рік		2022 рік		2023 рік		Нормальна потужність гр.4+гр.6+гр.8/3
		3	4	5	6	7	8	
1	2	Гол	ум. гол	Гол	ум. гол	гол	ум. гол	9
Корови	1,0	1705	1705	1680	1680	2146	2146	x
Інша велика рогата худоба (без корів та биків-плідників молочного стада, робочих волів)	0,6	2360	1416	2472	1483	2545	1527	x
Разом	X	X	3121	X	3163	x	3673	3319

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

ДОДАТОК Л 1

**Приклад щомісячного розподілу загальновиробничих витрат з
урахуванням нормальної потужності та їх поділом на постійні і змінні
АПНВП «Візит»**

Статті витрат	Постійні, грн.	Змінні, грн.
Заробітна плата загальновиробничого персоналу (завідувача ферми, ветеринарів, іншого персоналу)	45 038	
Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення (корівників, доїльного обладнання, інших будівель та техніки)	18 560	
Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення	-	
Відрахування на соціальні заходи (ЄСВ) загальновиробничого персоналу	9 908	
Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	20 376	
Ветеринарні послуги та медикаменти (витрати на профілактичні послуги: вакцини, ліки)		14 706
Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень у галузі скотарства		34 632
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	4 824	
Транспортні витрати (перевезення кормів, молока, тварин)		16 870
Витрати на обслуговування виробничого процесу		6 943
Інші витрати: внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів із ферм до цехів (складів).		12 659
Разом:	98 706	85 810

Джерело: за даними досліджуваного підприємства

ДОДАТОК М 1

**Розрахунок критеріїв розміру матеріального заохочення за
досягнення КПЕ виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та
біобезпека» (фрагмент)**

КПЕ	Розмір	Коефіцієнт для виплати матеріального заохочення
оператори машинного доїння		
Кількість випадків захворювання корів маститом за рік	0	0,5
	1-2	0,2
	3-4	0,1
	більше 4	0
Зниження кількості поголів'я
Якість молока
працівники ветеринарної служби		
...

Джерело: авторська розробка

ДОДАТОК М 2

Відомість матеріального заохочення працівників за досягнення КПЕ виробничого бізнес-процесу

«Управління здоров'ям та біобезпека»

П.І.П працівника	Посада	Середньомісячна заробітна плата	Коефіцієнти за досягнення КПЕ			Розрахована премія	Примітки
			Кількість випадків захворювання корів маститом	Зниження кількості поголів'я	Якість молока		
Слюсар А.Д.	Оператор машинного доїння	9500	0,5	0,2	0,2	8550	

Джерело: авторська розробка

ДОДАТОК М 3*Проект*

НАКАЗ № 1

«___» _____ 2024 р.

Про затвердження розрахунку матеріального заохочення працівників за досягнення КПЕ виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека»

З метою підвищення мотивації працівників щодо якісного виконання обов'язків з догляду за здоров'ям тварин та забезпечення високого рівня продуктивності, на підставі Положення про матеріальне заохочення,

НАКАЗУЮ:

1. Затвердити розрахунок матеріального заохочення працівників щодо досягнення ключових показників ефективності виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека» за наступною формулою:

$$MZ = (K1 \times BZ) + (K2 \times BZ) + (K3 \times BZ)$$

де:

• MZ - матеріальне заохочення досягнення КПЕ виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека»

• BZ - середньомісячна заробітна плата,

• K1 - коефіцієнт за досягнення КПЕ 1 (від 0 до 0,5 в залежності від результатів),

• K2 - коефіцієнт за досягнення КПЕ 2 (від 0 до 0,5 в залежності від результатів),

- К2 - коефіцієнт за досягнення КПЕ 3 (від 0 до 0,5 в залежності від результатів),

2. Встановити розмір за коефіцієнтів заохочення, які враховують досягнення КПЕ виробничого бізнес-процесу за Розрахунком (Додаток Л 1).

3. Відповідальність за збір та аналіз даних про ключові показники ефективності виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека» покласти на керівника ветеринарної служби та бухгалтерію підприємства. Підсумкові дані подавати щомісяця до 5-го числа наступного місяця.

4. Здійснювати щоквартальну оцінку професійних досягнень працівників та виконання плану продуктивності.

5. Матеріальне заохочення виплачувати щорічно на підставі річного звіту, який затверджується керівництвом підприємства до 15 січня наступного року.

6. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою.

Погоджено

Директор

Додаток Н 1

(назва підприємства)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

Виробничий підрозділ _____

Аналітичний рахунок _____

Відомість розподілу загальноновиробничих витрат галузі тваринництва

за _____ 20__ р.

I. Загальноновиробничі витрати (Дт 91)

N рядка	Статті виробничих витрат (дебет)	Кореспондуючий рахунок	За місяць	З початку року
1	2	3	4	5
1	Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці	661	
2		Пенсійне забезпечення	651	
3		Соціальне страхування	652	
4		Страхування на випадок безробіття	653	
5		Витрати на відрядження	372	
6			
7		Разом (ряд. 1 - 6)		
8	Амортизація	Основних засобів	131	
9		Інших необоротних матеріальних активів	132	
10		Нематеріальних активів	133	
11		Разом (ряд. 12 - 25)		
12	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів	Витрати на оплату праці	661	
13		Пенсійне забезпечення	651	
14		Соціальне страхування	652	
15		Страхування на випадок безробіття	653	
16		Вартість витрачених матеріалів:		

Продовження Додатка Н 1

17		матеріали	201		
18		паливо	203		
19		будівельні матеріали	205		
20		запасні частини	207		
21		МПП	22		
22		Послуги допоміжних виробництв	23		
23					
24					
25					
26		Разом (ряд. 12 - 25)			
27	Витрати на вдосконалення технології	Витрати на оплату праці	661		
28		Пенсійне забезпечення	651		
29		Соціальне страхування	652		
30		Страхування на випадок безробіття	653		
31					

II. Розподіл загальноновиробничих витрат (Дт 232 - Кт 91)

№ п/п	Групи тварин	База розподілу (умовні голови)	Коефіцієнт розподілу	Загальноновиробничі витрати
1	2	3	4	5
1	Основне стадо ВРХ			
2	Молодняк ВРХ			
3	Худоба на відгодівлі			
4	Разом			

Звіт закінчено «__» _____ 20__ р.

Виконавець _____
 Головний бухгалтер _____

Додаток Н 2

_____ (назва підприємства)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Виробничий підрозділ _____

Аналітичний рахунок _____

Звіт про виробничу собівартість продукції основного стада ВРХ

за _____ 20__ р.

Кількість корів _____

Кількість кормоднів _____

I. Витрати виробництва (Дт 232)

№ рядка	Види витрат (дебет)	Кореспондуючий рахунок	За місяць		З початку року	
			Сума витрат, грн.	Питома вага, %	Сума витрат, грн.	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7
1	Витрати на оплату праці	661				
2	Паливо та мастильні матеріали	203				
3	Засоби захисту рослин та тварин	208				
4	Корми	концентровані	208			
		грубі	208			

III. Собівартість одиниці продукції
Собівартість 1 кормодня _____

№ п/п	Види продукції та/або Додаткових біологічних активів	Витрати, грн.	Кількість продукції	Собівартість одиниці продукції, грн. (гр. 3/гр.5)
1	2	3	4	5
1	Молоко			
2	Приплід			
3	Побічна продукція			
...	...			
11	Разом			

Звіт закінчено «__» _____ 20__ р.

Виконавець _____

Головний бухгалтер _____

Додаток Н 3

_____ (назва підприємства)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Виробничий підрозділ _____

Аналітичний рахунок _____

Звіт про виробничу собівартість приросту та живої маси по групі тварин

за _____ 20__ р.

I. Витрати виробництва

№ рядка	Види та статті витрат (дебет)	Кореспондуючий рахунок	За місяць		З початку року	
			Сума витрат, грн.	Питома вага, %	Сума витрат, грн.	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7
1	Витрати на оплату праці	661				
2	Паливо та мастильні матеріали	203				
3	Засоби захисту рослин та тварин	208				
4	Корми	концентровані	208			
		Грубі	208			
		соковиті	208			
	...					
	Разом					

Продовження Додатка Н 3

5	Роботи та послуги	23,63				
6	Витрати на ремонт необоротних активів	66, 65, 23,				
7	Інші витрати на утримання основних засобів	131, 20, 66, 65....				
8	Інші витрати	20, 66, 65....				
19	Непродуктивні витрати	24				
10	Загальновиробничі витрати	91				
11	Разом (ряд. 1-10)					

II. Вихід продукції

№ рядка	Обліковий період (за місяць, з початку року)	Жива вага (21)		Приріст (21)		Побічна продукція (27)		Разом, грн
		Ц	сума	гол	сума	Г	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	10
	ЗМ							
	ЗІР							

III. Собівартість одиниці продукції

№ п/п	Види продукції та/або Додаткових біологічних активів	Витрати, грн.	Кількість продукції	Собівартість одиниці продукції, грн. (гр. 3/гр.4)
1	2	3	4	5
1	Жива вага			
2	Приріст			
3	Побічна продукція			
...	...			
11	Разом			

Звіт закінчено «__» _____ 20__ р. Виконавець _____

Головний бухгалтер _____

Додаток Н 4

(назва підприємства)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

Виробничий підрозділ _____

Аналітичний рахунок _____

Звіт про кормову собівартість продукції тваринництва

за _____ 20__ р.

I. Витрати, що включаються в кормову собівартість

№ ряд ка	Стаття витрат – корми (за видами)	Кореспондуючий рахунок	За місяць		З початку року	
			Сума витрат, грн.	Питома вага, %	Сума витрат, грн.	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7
1	концентровані	208				
	Грубі	208				
	соковиті	208				
	...					
2	Кормові добавки	208				
	Разом					
	Разом (ряд. 1-10)					

II. Вихід продукції та/або додаткових біологічних активів

№ рядка	Обліковий період (за місяць, з початку року)	Молоко (27)		Приплід (21)		Жива вага (21)		Приріст (21)		Побічна продукція (27)		Разом, грн
		Ц	сума	гол	Сума	Ц	сума	гол	сума	т	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	10	11	12	13	14
	ЗМ											
	ЗПР											

III. Кормова собівартість одиниці продукції

№ п/п	Види продукції та/або Додаткових біологічних активів	Витрати, грн.	Кількість продукції	Кормова собівартість одиниці продукції, грн. (гр. 3/гр.4)
1	2	3	4	5
1	Молоко			
2	Приплід			
3	Жива вага			
4	Приріст			
5	Побічна продукція			
...	...			
11	Разом			

Звіт закінчено «__» _____ 20__ р.

Виконавець _____

Головний бухгалтер _____

Додаток О

(назва підприємства)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

Виробничий підрозділ _____

Аналітичний рахунок _____

Відомості обліку втрат і вигод виробничого бізнес-процесу «Управління здоров'ям та біобезпека»
за _____ 20__ р.

№ рядка	Показники втрат	За місяць	З початку року	Показники вигод	За місяць	З початку року	Чистий економічний ефект	
							За місяць	З початку року
1.	Зниження продуктивності			Підвищення продуктивності				
2.	Прямі витрати на лікування			Зниження витрат на лікування				
3.	Втрата тварин			-				
4.	Разом			X				

Звіт закінчено «__» _____ 20__ р.

Виконавець

Головний бухгалтер

Продовження Додатка П

Дата	Наявність тварин та птахів, гол.	Найменування та кількість використаних кормів							Корма використані (підпис)
		Дерть	Зелена маса						
...									
19									
20									
21									
22									
23									
24									
25									
26									
27									
28									
29									
30									
31									
Кількість кормо- днів	Разом								X
	Ціна, грн.								Середньомісячне поголів'я
Сума.....									
Код синтетичного обліку	Дебет								X
	Кредит								
Кількість кормо одиниць (ц. к. од.).....									X

Зоотехнік

підпис

прізвище, ім'я та по батькові

Керівник структурного

підрозділу

підпис

прізвище, ім'я та по батькові

Відомість перевірів, використання
кормів відповідає ліміту

Бухгалтер

підпис

прізвище, ім'я та по батькові

" _ " _____ 20__ р.

Додаток Р

Список публікацій здобувача за темою дисертації

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

1. Іщенко Я.П., Вишинська А.Ю. Сучасний стан молочного скотарства в Україні. *Ефективна економіка*. 2023. № 7. 17 с. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.7.51>. (особисто автором проведено аналіз показників стану молочного скотарства в Україні та окреслено особливості традиційних та органічних систем виробництва продукції молочного).

2. Іщенко Я.П., Вишинська А.Ю. Сутність і класифікація витрат основного виробництва у молочному скотарстві. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2023. № 2. С. 73-89. DOI: [10.37128/2411-4413-2023-2-5](https://doi.org/10.37128/2411-4413-2023-2-5). (особисто автором узагальнено дослідження категоріального апарату щодо визначення понять «витрати» та «основне виробництво»; узагальнено класифікацію витрат та запропоновано групування загальновиробничих витрат галузі молочного скотарства залежно від обсягу виробництва з метою їхнього подальшого розподілу й включення до собівартості продукції).

3. Іщенко Я.П., Вишинська А.Ю. Організаційні особливості побудови обліку витрат органічного молочного скотарства. *Ефективна економіка*. 2023. № 11. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.52>. (особисто автором визначено вплив організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень у органічному молочному скотарстві на побудову системи обліку витрат та пропоновано номенклатуру статей обліку витрат виробництва органічної продукції молочного скотарства).

4. Іщенко Я.П., Вишинська А.Ю. Облікова інформація в системі управління витратами молочного скотарства. *Управління змінами та інновації*. 2023. № 8. С. 11-16. DOI: <https://doi.org/10.32782/СМІ/2023-8-2>. (особисто автором запропоновано авторське визначення поняття «управління

витратами»; проаналізовано взаємозв'язок функцій управління та функцій обліку, виокремлено сурядну управлінську функцію).

5. Вишинська А.Ю. Організація управлінського обліку витрат у практиці підприємств галузі молочного скотарства. *Наукові перспективи*. 2024. № 6 (48). 12 с. DOI: 10.52058/2708-7530-2024-6(48)-351-362.