

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2024. № 8.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.8.14>

УДК 657

Г. Є. Павлова,

*д. е. н., професор, декан факультету обліку і фінансів,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1400-7348>*

І. П. Приходько,

*д. держ. упр., професор, професор кафедри обліку, оподаткування та
управління фінансово-економічною безпекою,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8630-2568>*

О. П. Атамас,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, оподаткування та управління
фінансово-економічною безпекою,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7511-8586>*

ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ПОРЯДОК ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА МОЛОЧНОГО СКОТАРСТВА

H. Pavlova,

*Doctor of Economic Sciences, Professor, Dean of the Faculty of Accounting and
Finance, Dnipro State Agrarian University of Economics, Dnipro, Ukraine*

I. Prikhodko,

*Doctor of Sciences in Public Administration, Professor
Dnipro State Agrarian University of Economics, Dnipro, Ukraine*

O. Atamas,

*PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of
Accounting, Taxation and Financial and Economic Security Management
Dnipro State Agrarian University of Economics, Dnipro, Ukraine*

DOCUMENTATION AND ACCOUNTING PROCEDURE OF DAIRY CATTLE PRODUCTION COSTS

Одним із головних завдань сільськогосподарських підприємств молочної галузі є зниження собівартості з метою підвищення економічної ефективності. Тому ефективно та у відповідності до нормативних документів налагоджений облік витрат у молочному скотарстві є однією з найважливіших складових у системі управління всією галуззю. В статті доведено, що облік витрат у сільськогосподарському виробництві повинен забезпечувати оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції, трудових, матеріальних та грошових витрат на її виробництво по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах (бригадах, фермах тощо). Констатовано, що поширеним документуванням на молочних фермах є застосування документів, які ідентифікують велику рогату худобу, оформлені за виробничими операціями, які відображають стан здоров'я тварин, а також сільськогосподарські ресурси, корми для тварин та формуються щоденно по відображенню на фермі сільськогосподарського інвентарю та обладнання, працівників і транспортних засобів.

Despite the challenges and devastating consequences of Russian aggression, Ukrainian dairy farms continue to develop, invest in productivity and technology, increase the volume and safety indicators of raw milk and provide Ukrainians and the world with milk and dairy products.

One of the main tasks of agricultural enterprises of the dairy industry is to reduce the cost price in order to increase economic efficiency. That is why well-arranged cost accounting in dairy farming is one of the most important components in the management system of the entire industry. Cost accounting in dairy farming is necessary for the operational provision of data both for individual centers of responsibility (structural units) and for the entire agricultural enterprise.

The purpose of this article is to reveal the essence of documenting and determining the procedure for accounting display of dairy production costs.

Documentation on a dairy farm is a record or file used to record various actions, events, and materials related to the farm's activities, and record keeping is their documentation or writing of activities on recording devices or machines.

The objects of accounting of production costs in dairy farming are technological groups of animals by their species. For each such group of animals, separate analytical accounts are opened, which reflect the costs of maintenance and output of products. Analytical records are kept by sex-age groups of animals. In each farm, the list of objects in animal husbandry is specified depending on the conditions of the farm.

The article proves that cost accounting in agricultural production should provide prompt, reliable and complete information on the quantity and value of the products received (work performed and services provided), labor, material and monetary costs for its production in the enterprise as a whole and its individual structural units subdivisions (teams, workshops, farms, etc.). It was found that the common types of documentation on dairy farms are documents related to the identification of cattle, registration of financial and production transactions, display of the state of health of animals, as well as agricultural resources, animal feed, daily display on the farm of agricultural inventory and equipment, employees and vehicles.

Ключові слова: документування, облікове відображення, облік, витрати виробництва, первинні документи, молочне скотарство.

Keywords: documentation, accounting display, accounting, production costs, primary documents, dairy farming.

Постановка проблеми. Для України та її молочної галузі третій рік повномасштабної жорстокої війни є великим лихом, під час якого молочні ферми і підприємства стають об'єктами прицільного знищення для загарбників. Попри виклики та нищівні наслідки російської агресії, молочні господарства України продовжують здійснювати інвестиційно-інноваційну

діяльність в технологічну складову свого виробництва для нарощування обсягів і якості продукції та забезпечувати українців і світ молоком і молочними продуктами.

За попередніми даними Держстату, в січні-жовтні 2023 року господарства усіх категорій виробили близько 6 млн 277,4 тис. тон молока-сировини, що на 6% менше порівняно до минулорічного періоду. В жовтні 2023 року обсяги надоїв в Україні склали 610,50 тис. тон, що на 3% менше порівняно до вересня поточного року і на 6% менше ніж в жовтні 2022 року. За проаналізований період частка підприємств у виробництві молока-сировини складала 37%, а господарств населення – 63% [10].

Одним із головних завдань сільськогосподарських підприємств молочної галузі є зниження собівартості продукції з метою підвищення економічної ефективності. Тому ефективно та у відповідності до нормативних документів налагоджений облік витрат у молочному скотарстві є однією з найважливіших складових у системі управління всією галуззю. Облік витрат у молочному скотарстві необхідний для оперативного забезпечення даних як для окремих центрів відповідальності (структурних підрозділів), так і для всього сільськогосподарського підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування витрат виробництва, обґрунтування економічно доцільних методів їх обліку та методів калькулювання собівартості продукції розглядалися у працях багатьох вітчизняних учених, серед яких: С. Ф. Голов, В. А. Дерій, Н. І. Дорош, Т. Г. Маренич. Вагомий внесок у розробку теоретичних і практичних положень щодо класифікації витрат для потреб управління здійснили відомі вітчизняні вчені: Б. І. Валуєва, О. А. Грішнова, Ю. А. Кузьмінський, Є. В. Мних, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швець, В. О. Шевчук. Проблематика застосування справедливої вартості для оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції, а також документування процесів біотрансформації та оцінки її результатів висвітлена науковцями сучасності: В. Б. Масаковським, В. М. Жуком, Л. І.

Хоружійом, Г. Г. Кірейцевим, М. Ф. Огійчуком, В. К. Савчуком. Наразі наявність суперечливих питань та дискусій щодо обліку витрат виробництва та виходу продукції молочного скотарства, зокрема про своєчасне документування та порядок облікового відображення витрат виробництва молочного скотарства, свідчать про високу актуальність й практичну значимість теми дослідження.

Мета дослідження. Мета цієї статті полягає в розкритті суті документування та визначення порядку облікового відображення витрат виробництва молочного скотарства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Документування на молочній фермі – це запис або файл, який використовується для обліку різних дій, подій, та матеріалів щодо діяльності господарства, а діловодство – їх документування або письмове оформлення діяльності на записувальних пристроях або машинах [1]. Існують різні види первинних документів на молочних фермах, які повинні оформлюватись, щоб вести успішний бізнес та правильний облік .

Облік є обов'язковим елементом належного ведення тваринницького бізнесу та здійснюється для допомоги у прийнятті рішень щодо фінансового планування, надаючи дані для звітності і розширення виробництва, а також як допомога в прийнятті різних управлінських рішень щодо загальної діяльності молочної ферми [2]. Це записи ідентифікації великої рогатої худоби, фінансові записи, виробничі записи, медичні записи, облік сільськогосподарських ресурсів, облік кормів для тварин, щоденний облік ферми, облік сільськогосподарського інвентарю та обладнання, працівників та транспортні записи [3]. Немає «найкращої» системи ведення обліку та документування для всіх ситуацій, але, як мінімум, система обліку на фермі повинна надавати точну та необхідну інформацію, відповідати специфіці виробництва, а також бути доступною у формі для сприяння щодо прийняття рішення [4].

Оцінка записів молочної ферми відноситься до аналізу записів. Процес оцінки дозволяє керівнику ферми або власнику приймати обґрунтовані рішення на основі фактичних показників ферми. Тому встановлення і використання ефективної системи обліку на фермі допомагає в поточній роботі ферми, а також в плануванні та прийнятті обґрунтованих рішень щодо виробничих і фінансових аспектів. Після створення системи ведення документації на фермі можна починати аналізувати записи. Прийняття рішень може бути значною мірою покращено завдяки аналізу виробничих і фінансових записів та їх впливу на прибутковість.

Відповідний аналіз може бути зроблений, коли доступні точні та повні записи ферм [5]. Корисність і спонукання до дії, легкість перетворення в інформацію, простота, уникнення дублювання, наскільки це можливо, є одним з критеріїв, яким має задовольняти якісне ведення записів [6].

Об'єктами обліку виробничих витрати у молочному скотарстві є технологічні групи тварин за їх видами (основне стадо ВРХ: бики-плідники, корови; молодняк ВРХ: телички народження поточного року; бички народження поточного року, телички народження минулого року, бички народження минулого року і т. д.; тварини на вирощуванні та відгодівлі). На кожну таку групу тварин відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображаються витрати на утримання та вихід продукції. Аналітичний облік ведеться за статевовіковими групами тварин. В кожному господарстві перелік об'єктів конкретизують залежно від умов господарювання. В аналітичному обліку витрати молочного скотарства відображаються за видами (групами) тварин (а не за видами отриманої продукції).

Усі записи в обліку про витрати та вихід продукції молочного скотарства робляться на основі відповідних первинних документів, які можна виділити в наступні групи:

- документи з обліку витрат праці
- документи з обліку витрат засобів праці
- документи з обліку витрат предметів праці

- документи з обліку виходу продукції.

Для обліку праці використовують:

- Табель обліку робочого часу - складається в одному примірнику і ведеться на протязі місяця. Табельний облік на фермах ведуть спеціально призначені працівники або керівники підрозділів. В кінці місяця табель передається в бухгалтерію для нарахування оплати праці;

- Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва, в якому для кожного працівника вказано його посаду, професію, категорію, відпрацьований час, обсяг одержаної продукції, розцінку і суму нарахованої заробітної плати а також кількість відпрацьованих на фермі днів. Підставою для запису даних у Розрахунок є показники Журналу обліку надою молока (ф. №112) та Акта на оприбуткування приплоду тварин (ф. №ПБАСГ-3) [5,8].

Документи з обліку засобів праці фіксують витрати в молочному скотарстві з використання основних засобів шляхом нарахування амортизації. Для цього передбачено такі документи: розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року (відомість № 4.4 с.-г.), Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (ф. № 4.5 с.-г.), Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (№ 4.6 с.-г.), відомість розподілу амортизації по основних засобах галузі тваринництва (ф.№63).

Документи по обліку предметів праці підтверджують витрачання в молочному скотарстві різних матеріальних цінностей: кормів, медикаментів тощо. Відпуск кормів зі складу або інших місць зберігання на годівлю тварин здійснюють за відомістю витрат кормів (ф. №ВЗСГ-9), яку виписує бухгалтерія у двох екземплярах на кожну групу тварин на підставі раціону годування, складеного зоотехніком (другий екземпляр передається одержувачу кормів). Витрату кормів фіксують за їх видами у фізичній масі в перерахунку на кормові одиниці, за вмістом протеїну і за кормо-днями.

Медикаменти, біопрепарати та інші матеріали відпускають на фермі за Лімітно-забірними картками на отримання матеріальних цінностей

(ф.№ВЗСГ-1). Облік надходження і витрачання медикаментів здійснюють у кількісному виразі в Книзі складського обліку (ф.№ВЗСГ-10). Щомісяця фахівець ветеринарної служби на підставі первинних документів складає і подає в бухгалтерію звіт про рух біопрепаратів та ліків у кількісному та грошовому виразі [7].

Документи з обліку вартості робіт і послуг, виконаними сторонніми підприємствами та організаціями, фіксують вартість таких робіт та послуг. Це рахунки на оплату, акти виконаних робіт. На підставі цих документів відображають витрати по конкретних об'єктах обліку тваринництва.

Послуги власного автотранспорту списують на підставі Дорожнього листа вантажного автомобіля (ф.№2). Витрати на транспортні роботи тракторів списують згідно з Дорожнім листом трактора (ф.№68). Використану воду списують за собівартістю 1м³ води згідно із Звітом про водопостачання, електроенергію – за фактичною вартістю отримання на підставі звіту про використання електроенергії. Списання з підзвіту керівників підрозділів витрачених малоцінних та швидкозношуваних предметів, спецодягу здійснюється на підставі Акта на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф.№126).

Для обліку виходу продукції тваринництва застосовують такі первинні документи: Журнал обліку надою молока (ф.№112), Відомість руху молока(ф.№114); Щоденник надходження і відправки вовни на заготівельні пункти; Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф.№81); Акт настригу та приймання вовни (ф.№115); Акт на оприбуткування приплоду тварин(ф.№ПБАСГ-3); Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів; Акт про хід окоту; Відомість зважування тварин (ф.№ПБАСГ-10), Розрахунок визначення приросту (ф.№ПБАСГ-11). Їх складають на тваринницьких фермах у момент одержання продукції або в терміни, передбачені графіком документообігу. Надходження інших видів продукції тваринництва (мед, риба тощо) оформляють накладними або відображають у щоденниках надходження сільськогосподарської продукції. Їх оформляють члени комісії, створеної для приймання цих видів продукції. Операції із забою худоби й птиці відображають в Акті на вибуття поточних

біологічних активів тваринництва (ф.№ПБАСГ-6). Під час оприбуткування продукції, одержаної від населення для реалізації, складають Приймально-розрахункову відомість у двох примірниках[11].

Облік витрат і виходу продукції ведуть на рахунку 23, субрахунок 2 „Тваринництво”. За дебетом рахунка записують витрати на утримання й догляд за худобою, за кредитом - вихід продукції за справедливою вартістю. Залишок на субрахунку впродовж року не виводять, замість нього відображають дебетовий і кредитовий обороти наростаючим підсумком. Наприкінці року залишок відбиватиме витрати незавершеного виробництва. Схема типової кореспонденції рахунків з обліку витрат у молочному скотарстві наведена на рис.1.

**ВІДНЕСЕНО НА ВИТРАТИ В МОЛОЧНОМУ СКОТАРСТВІ
ДЕБЕТ 232**

з кредиту рахунків:

оплата праці працівників	661
нарахування єдиного соціального внеску	651
корми (покупні, власного виробництва), медикаменти	208
МШП (відра, спецодяг і т.д.)	22
послуги транспорту (власного вантажного автотранспорту та гужового), електроенергії, водопостачання	234
будівельні матеріали використані для ремонтів корівника	205
амортизація основних засобів	131
витрати в тваринництві загальновиробничі витрати	91

**ОДЕРЖАНО ПРОДУКЦІЮ В МОЛОЧНОМУ СКОТАРСТВІ
КРЕДИТ 232**

в дебет рахунків

основна продукція - МОЛОКО	27
супутня продукція - ПРИПЛІД	212
побічна продукція - ГНІЙ	208
визнано витрати (дохід) від первісного визнання сільськогосподарської продукції тваринництва	940

**Рис.1. Схема типової кореспонденції рахунків з обліку витрат у
молочному скотарстві**

Висновки та пропозиції для подальших досліджень. Облік витрат у сільськогосподарському виробництві повинен забезпечувати оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції, трудових, матеріальних та грошових витрат на її виробництво по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах (бригадах, цехах, фермах тощо). Поширеними типами документування на молочних фермах є документи щодо ідентифікації великої рогатої худоби, оформлення виробничих операцій, відображення стану здоров'я тварин, а також сільськогосподарських ресурсів, кормів для тварин, щоденне відображення на фермі сільськогосподарського інвентарю та обладнання, працівників і транспортних засобів. Первинний облік і комп'ютеризована система являються двома методами ведення документації на молочній фермі. Прийняття ефективних управлінських рішень на молочній фермі може бути значно покращено шляхом своєчасного та досконалого облікового відображення витрат та ретельного аналізу виробничих документів, а також їх впливу на прибутковість виробництва та запровадженням сучасних і налаштованих автоматизованих програм для ведення обліку.

Література

1. Андрєєва, І. О., Фінансові аспекти обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах. Суми: Сумський державний університет. 2018. 250 с.
2. Воробйова, Н. В., Аналіз витрат та їх облік на сільськогосподарських підприємствах. Чернівці: Букрек. 2018. 180 с.
3. Гаврилова, О. Ю., Методи обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах. Київ: Центр учбової літератури. 2023 .320 с.
4. Євдокимова, О. Ю., Фінансове управління в аграрному секторі. Одеса: Одеський національний університет. 2016. 210 с.

5. Кисельов, В. Г., Фінансовий облік і аудит на підприємствах агропромислового комплексу. Київ: Наукова думка. 2017. 270 с.

6. Крамаренко, В. М., Формування облікового відображення витрат у молочному скотарстві: Інноваційні підходи. Черкаси: Сільськогосподарська книга. 2023. 190 с.

7. Соловйова, О. В., Методи обліку та фінансового аналізу витрат у молочному скотарстві. Полтава: Аграрні перспективи. 2021. 200 с.

8. Денисенко, А. Р., Фінансове забезпечення та облікові аспекти витрат на виробництво молока. Дніпро: Видавничий центр «Аграрна стратегія». 2022. 220 с.

9. Задорожний, С. В., Облік і аналіз витрат у молочному скотарстві: Практичні рекомендації. Вінниця: АгроВидав. 2020. 160 с.

10 Державна служба статистики України. Тваринництво України 2022. Статистичний збірник. Київ. Retrieved August 09, 2024, URL: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2023/zb/05/zb_tv_2022.pdf (дата звернення 09.08.2024).

11. Павлова, Г.Є., Киричюк, В. О., Економічний зміст поточних біологічних активів тваринництва та проблеми їх обліку. *Агросвіт*. № 4. 2024. С. 31-36.

References

1. Andreeva, I. O., (2018), *Finansovi aspekty obliku vytrat na silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Financial aspects of cost accounting at agricultural enterprises], Sumy State University, Sumy, Ukraine.

2. Vorobyova, N.V., (2018), *Analiz vytrat ta yikh oblik na silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Analysis of costs and their accounting at agricultural enterprises], Bukrek, Chernivtsi, Ukraine.

3. Gavrilova, O. Yu., (2023), *Metody obliku vytrat u silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Cost accounting methods in agricultural enterprises], Center for Educational Literature, Kyiv, Ukraine.

4. Yevdokimova, O. Yu., (2016), *Finansove upravlinnia v ahrarnomu sektori* [Financial management in the agricultural sector], Odessa National University, Odesa, Ukraine.
5. Kiselyov, V. G., (2017), *Finansovy oblik i audyt na pidpriemstvakh ahropromyslovoho kompleksu* [Financial accounting and audit at enterprises of the agro-industrial complex], Scientific opinion, Kyiv, Ukraine.
6. Kramarenko, V. M., (2023), *Formuvannia oblikovoho vidobrazhennia vytrat u molochnomu skotarstvi: Innovatsiini pidkhody* [Formation of accounting display of costs in dairy farming: Innovative approaches], Agricultural book, Cherkasy, Ukraine.
7. Solovyova, O. V., (2021), *Metody obliku ta finansovoho analizu vytrat u molochnomu skotarstvi* [Methods of accounting and financial analysis of costs in dairy farming], Agrarian prospects, Poltava, Ukraine.
8. Denysenko, A.R., (2022), *Finansove zabezpechennia ta oblikovi aspekty vytrat na vyrobnytstvo moloka*. [Financial support and accounting aspects of milk production costs], Publishing Center "Agrarian Strategy", Dnipro, Ukraine.
9. Zadorozhnyi, S. V., (2020), *Oblik i analiz vytrat u molochnomu skotarstvi: Praktychni rekomendatsii*. [Accounting and analysis of costs in dairy farming: Practical recommendations], AgroVydav, Vinnytsia, Ukraine.
10. State Statistics Service of Ukraine. (2022), "Livestock of Ukraine. Statistical collection", Available at: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2023/zb/05/zb_tv_2022.pdf (Accessed 09 August 2024).
11. Pavlova, H. and Kyrychok, V.(2024), "Economic content of current biological assets of livestock and problems of their accounting", *Agrosvit*, vol. 4, pp. 31-36.

Стаття надійшла до редакції 14.08.2024 р.