

УДК 657.221

A. Dovbush, candidate of Economic Sciences, assistant professor Ternopil national economic university

ACCOUNTING PECULIARITIES OF THE LIVESTOCK IN FARMING

Annotation. Results of the bookkeeping account investigation peculiarities as one of the main means of labor in farming – namely the livestock industry are suggested. It has been proved that the greater percentage of their proportion is taken by the livestock. That's why, it requires proper accurate accounting system of livestock and constant information support on its usage in the process of management. The existence of a great number of irrelevants in accounting systems edification of the given objects determines the given research topic.

It is defined that in accordance with the position of Regulations (standard) of the bookkeeping account 30 "Biological assets" for the to livestock reflection in the accounting system a synthetic account 16 "Long-term biological assets." is assigned. Accordingly, all the remaining biological assets that are not related to long-term are accounted on the 21 "Current biological assets." Practical features of the livestock accounting in the running of the farming are outlined. The existing legislation provides that animals which are not non-current assets are not amortized. However, it has also been stressed that actual spendings on the circulating assets purchase for the private usage and service provision are subjected to amortization, including spendings on the long-term biological assets. So, practical recommendations concerning the depiction in the accounting effects of culling the cattle from the herd are grounded. They will allow to waive from depreciation on these animals and will determine production costs more accurately relating the accounting and depreciation of the livestock. Suggested proposals will improve information support necessary for management, simplifying the bookkeeper's work.

Keywords: accounting, account of the big horned live-stock, account in farming facilities.

A.В. Довбуш, кандидат економічних наук, доцент Тернопільського національного економічного університету

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВЕЛИКОЇ РОГАТОЇ ХУДОБИ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

Наведено результати дослідження особливостей бухгалтерського обліку – одних із головних засобів праці галузі тваринництва у фермерських господарствах. Доведено, що найбільше відсоткове значення в їх питомій

вазі займає велика рогата худоба. Встановлено існування цілого ряду недоречностей у побудові системи обліку вказаних об'єктів. Наведено обґрунтовані практичні рекомендації, що стосуються обліку та нарахування амортизації великої рогатої худоби, що покращить інформаційне забезпечення, необхідне для управління при одночасному спрощенні роботи бухгалтера.

Ключові слова: бухгалтерський облік, облік великої рогатої худоби, облік у фермерських господарствах.

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Будь-який виробничий процес вимагає використання певних виробничих засобів, застосування яких має свою специфіку, що зумовлено особливостями формування зазначених засобів як для галузі рослинництва, так і для тваринництва.

Необхідно зазначити, що засоби виробництва поділяються на засоби праці і предмети праці. Зокрема, засоби праці – це знаряддя виробництва, які пов'язані з виробництвом продукції, а також матеріальні об'єкти, що необхідні для здійснення процесу праці. Вони є важливим об'єктом бухгалтерського обліку, що обслуговують виробництво протягом тривалого часу, зберігаючи при цьому свою речову форму. У процесі виробництва засоби праці поступово зношуються і переносять свою вартість на продукцію, яка виготовляється, частинами, по мірі зносу, тоді як предмети праці – це матеріали, з яких виготовляється продукція. Предмети праці беруть участь в процесі виробництва одноразово, тобто, повністю споживаються в одному виробничому циклі [1, с. 22].

Беручи до уваги класифікацію засобів виробництва, особливості їх формування у тваринництві, вартість й питому вагу на прикладі науково-виробничого господарства „Мрія”, структуру зазначених засобів у табличному вигляді можна відобразити так (табл. 1).

Таблиця 1

*Структура засобів виробництва та їх питома вага
у тваринництві**

№ п/п	Засоби виробництва	Вартість, грн.	Питома вага, %
Засоби праці			
1	земельні ділянки	334700	7,8
2	будівлі та споруди	674000	15,7
3	транспортні засоби	278400	6,48
4	інструменти, прилади та інвентар	238500	5,55
5	основне стадо великої рогатої худоби	1293000	30,11
Предмети праці			
6	корми	645000	15,02
7	засоби захисту від хвороб	392300	9,15
8	тварини на вирощуванні та відгодівлі	437800	10,2
Всього		4293700	100

* *Складено на основі фінансової звітності*

Наведені дані свідчать про склад засобів галузі тваринництва фермерського господарства „Мрія”, яке можна розглядати як типове. Проте за останні роки уже почала виокремлюватись певна їх спеціалізація. Хоча в більшості фермерських господарств галузь тваринництва є збитковою, а тому фактично не одержує широкого поширення, у даному фермерському господарстві зазначена галузь є досить розвинутою.

З аналізу табличних даних видно, що питома вага засобів праці даної галузі – 65,64%, що рівне 2818600 грн., тоді як питома вага предметів праці даного фермерського господарства – 34,36%, що рівне 1475100 грн. Зокрема, найбільшу питому вагу займають велика рогата худоба (30,11%) та будівлі і споруди (15,7%), які входять до складу засобів праці.

Беручи до уваги ту важливу роль, яку ці засоби відіграють у

виробничому процесі, їх досконалість та ефективність використання в кінцевому результаті має значний вплив на прибуток господарства, а нарахування амортизації є регулятором, що визначає оподатковуваний прибуток.

Формулювання цілей статті. Тому це вимагає належної побудови чіткої системи бухгалтерського обліку великої рогатої худоби, постійного інформаційного забезпечення про використання їх у процесі господарювання. Обґрунтована їх оцінка, амортизаційна політика має суттєвий вплив на виробничий процес, можливості їх оновлення та підвищення ефективності роботи господарства. Отже, обґрунтована побудова обліку тварин великої рогатої худоби має суттєвий вплив на діяльність фермерського господарства в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Дослідженням різнопланових проблем бухгалтерського обліку у фермерських господарствах присвячені роботи ряду вчених: М.Я. Дем'яненка, П.Т. Саблука, В.М. Жука, О.П. Бородкіна, В.Б. Моссаковського, Т.В. Кононенко, О.Б. Зайцева та інших авторів. Проте деякі питання, які стосуються обліку великої рогатої худоби у фермерських господарствах, до цього часу залишаються дискусійними, а прийняті рекомендації носять тимчасовий характер.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Порядок обліку, основні вимоги до визнання, складу та оцінки в бухгалтерському обліку інформації про довгострокові та поточні біологічні активи, а також розкриття інформації у фінансовій звітності визначається національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”, 7 „Основні засоби” та 9 „Запаси”. У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств для обліку і узагальнення інформації про наявність й рух досліджуваних нами активів відведено синтетичний рахунок 16 „Довгострокові біологічні активи” та 21 „Поточні біологічні активи”.

Усі витрати, понесені на придбання (виращування) довгострокових біологічних активів, акумулюються на однойменному

рахунку 155 „Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів”. Передача їх на баланс господарства супроводжується бухгалтерським проведенням по дебету рахунків 163 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” та 164 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю” і кредиту рахунку 155 „Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів”.

Основне стадо великої рогатої худоби, поряд з іншими засобами, є вагомою частиною у складі основних засобів даних господарств. Їх облік ведеться на рахунках 163 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” та 164 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”. Вибуває велика рогата худоба з основного стада внаслідок втрати продуктивності, падежу, стихійного лиха, безкоштовної передачі. При простому відновленні основного стада кількість голів, що вибули, відновлюються за рахунок надходження нового поголів'я. Вибракувані тварини можуть бути направлені на відгодівлю, реалізовані або забиті на м'ясо. Усі дані про вибракування вказуються в „Акті на вибракування тварин з основного стада” або „Акті на вибуття тварин”.

На їх основі балансову вартість продуктивних і робочих тварин списують на суму зносу по дебету рахунку 134 „Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів” і кредиту рахунків 163 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” та 164 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”. Далі вибракувану і поставлену на відгодівлю худобу оцінюють за балансовою вартістю і оприбутковують по дебету рахунку 21 „Поточні біологічні активи” і кредиту рахунків 163 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” та 164 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”.

Важливе місце в бухгалтерському обліку тварин великої рогатої худоби займає їх амортизація (знос). Це є одне з найбільш складних і дискусійних питань амортизаційної політики у фермерських господарствах. Дане питання виникло після виходу у світ

Податкового кодексу, де передбачалося при визначенні податку враховувати амортизацію по всіх основних засобах, включаючи тварини основного стада. Відповідно з цього впливає, що тварини, які не є необоротними активами, обліковуються на рахунок 21 „Поточні біологічні активи”, не амортизуються. При вибутті їх списують в розмірі 100% вартості [2].

Однак окремі положення вищезгаданого кодексу носять суперечливий характер. Так, передбачено, що амортизації підлягають фактичні витрати на придбання оборотних активів для власного виробничого використання та надання послуг, включаючи витрати на придбання довгострокових біологічних активів. Однак зазначається, що амортизації не підлягають і повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати на придбання і поточних біологічних активів.

Законодавство щодо встановлення норм амортизації довгострокових біологічних активів викликає неоднозначні думки науковців з цих питань. Так, професор Бородін О. вважає, що застосування норм амортизації „... призведе до зменшення платежів до бюджету”. Він висловлює припущення, що „...у зв'язку з тим, що групові норми амортизації відрізняються від індивідуальних строків експлуатації кожного об'єкта, можливі ситуації коли об'єкт експлуатуватиметься, перенісши свою первісну вартість разом з сукупними витратами на поліпшення на валові витрати” [3].

Інші економісти, такі як В. Моссаковський та Т. Кононенко, дотримуються думки, що „...розрахунок амортизації на сільськогосподарських підприємствах призводить до значного зростання її суми. Таке становище (а його можна розглядати як прискорений метод нарахування амортизації) слід сприймати як позитивне явище ...” [4, с. 18].

На перший погляд може здатися, що для фермерських господарств подібний підхід не має суттєвого значення. Однак сьогодні в період економічної кризи, слабкої державної підтримки та нестійкого становища даних господарств вирішення вказаної проблеми за допомогою методів прискореної амортизації є досить актуальним. Тим більше, дані господарства можуть самостійно приймати рішення про прискорену амортизацію довгострокових біологічних

активів, хоча виникають деякі непорозуміння стосовно того, що в одній групі об'єднані основні довгострокові біологічні активи, які мають досить велику варіацію строку служби.

Проте необхідно зазначити, що придбання великої рогатої худоби у фермерських господарствах зустрічається дуже рідко. Переважно даними господарствами закупається молодняк у племінних господарствах певного віку, потім вирощується і переводиться в основне стадо. Отже, до вартості уже переведеної великої рогатої худоби в даному випадку включається оплата за придбаний молодняк і витрати на поточне вирощування. Також виникають непорозуміння у тих фермерських господарствах, які своїми силами вирощують велику рогату худобу, переводячи її в основне стадо, на які повинна нараховуватися амортизація на загальних засадах.

Досить часто зустрічаються складності при встановленні норм амортизації. Загальний розрахунок амортизації передбачає встановлення первісної та справедливої вартості об'єктів, а також очікуваний термін використання. За нашим переконанням, перші дві величини визначити легко, тоді як термін експлуатації встановити заздалегідь досить важко. Це пов'язано з рядом причин, а саме: впливом експериментальних ситуацій; особливостями здійснення формування основного стада тощо.

Загалом, у сільському господарстві за розробленими технологіями щорічно має вибраковуватися 20-26% корів, тобто термін експлуатації складає від 4 до 5 років. Відповідно відсоток амортизаційних відрахувань при ліквідаційній вартості великої рогатої худоби на рівні половини її первісної вартості становитиме 10-12%. З цього приводу О.Б. Зайцева зазначає: „Наші дослідження, як і багатьох інших авторів, стверджують на необхідності амортизації великої рогатої худоби в період лактації (1-5 років), поки зростає її продуктивність. На основі проведених розрахунків обґрунтована норма амортизації в 13,3%” [5, с. 113]. Зокрема, необхідно зазначити, що середні дані про тривалість експлуатації корів в основному стаді дуже відносні, так як одні можуть перебувати в ньому 3-4 місяці, тоді як інші – до 32 розтелів.

Якщо при середній тривалості експлуатації в 4 роки буде нарахована амортизація в розмірі 40-50 відсотків первісної вартості, а велику рогату худобу надалі продовжуватимуть використовувати,

то її справедлива вартість зменшиться настільки, що при вибракуванні буде отримано прибуток, а це свідчить про необґрунтованість нарахування амортизації та відповідно і визначення собівартості в минулому. Тих тварин, які через тривалу експлуатацію матимуть нульову оцінку, необхідно дооцінювати, проте їх фактична ліквідаційна вартість буде значно меншою або на рівні фактичної виручки від продажу.

Розглядаючи питання про нарахування амортизації основного стада великої рогатої худоби, необхідно визнати, що зменшення збитків від продажу вибракуваних тварин основного стада шляхом нарахування амортизації призводитиме до зменшення прибутковості галузі звітного періоду.

При вибракуванні тварин великої рогатої худоби з основного стада перевищення їх балансової вартості над виручкою від реалізації необхідно списувати не на фінансові результати, а на здорожчання продукції, отриманої від цього стада, тобто на рахунок 23 „Виробництво”. Дана операція істотно вплине на наслідки діяльності господарства, особливо при стабільному складі стада. У разі, якщо виручка від продажу реалізованих тварин основного стада великої рогатої худоби перевищує балансову вартість, прибуток слід розглядати як прибуток від інвестиційної діяльності. При вибракуванні тварин основного стада великої рогатої худоби, яке сталося внаслідок інфекційних захворювань, збитки слід відносити на рахунок 85 „Інші затрати”.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок у даному напрямку. Отже, в умовах сьогодення мова повинна йти про якість продукції, яка прямо пропорційно визначає і ціну. Зараз у фермерських господарствах половина великої рогатої худоби є племінною, інша частина місцевих, поліпшених порід. А звідси нарахувати амортизацію на це поголів'я є безсумнівно доцільним. У той же час виручка від реалізації – це реалізація іншої продукції – м'яса. М'ясо тварини після 8 років використання за якістю буде набагато кращим і його ціна повинна бути більшою, ніж м'ясо 11-12-річної тварини. Тому, якщо місцеве покращене поголів'я має на 40-50% вищу вартість, а ліквідаційна вартість становить до 20-30%, то балансова вартість племінної худоби поза сумнівом повинна амортизуватися і

головним в даному випадку повинна бути економічна суть, а не вплив на відповідний показник, як наприклад собівартість. Вона покривається ціною реалізації, ринковими умовами. Це дасть змогу в повному обсязі відобразити витрати по виробництву певної продукції, визначити реальну її рентабельність й ціну.

Список використаних джерел

1. Облік у селянському (фермерському) господарстві (посібник) [М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук, О.Д. Радченко, Л.І. Лавріненко, В.М. Жук, В.Б. Моссаковський, М.М. Коцупатрий, Н.Л. Правдюк]; За ред. М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ, 2001. – 403 с.

2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] // Режим доступу: www.visnuk.com.ua.

3. Бородкін О. Про нову систему обліку основних засобів / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 2. – С. 19-24.

4. Моссаковський В.Б., Кононенко Т.В. Деякі питання нарахування амортизації та системи оподаткування на підприємствах АПК / В.Б. Моссаковський, Т.В. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2. – С. 18-20.

5. Зайцева О.Б. Принципи вдосконалення обліку необоротних активів / О.Б. Зайцева // Вісник ЖДТУ. – № 1 (23). – С. 113-115.

***Аннотація.** Приведены результаты исследования особенностей бухгалтерского учёта – одних из главных средств работы в фермерских хозяйствах, а именно: области животноводства. Доказано, что наибольшее процентное значение в их удельном весе занимает крупный рогатый скот. Установлено существование целого ряда неувязок в построении системы учёта указанных объектов. Приведены обоснованные практические рекомендации, которые касаются учёта и начисления амортизации крупного рогатого скота. Предложения улучшают информационное обеспечение, необходимое для управления, при одновременном упрощении работы бухгалтера.*

***Ключевые слова:** бухгалтерский учёт, учёт крупного рогатого скота, учёт в фермерских хозяйствах.*