

**Людвенко Д.В.**

кандидат економічних наук, доцент, докторант,  
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

**Liudvenko Dmytro**

National Science Center "Institute of Agrarian Economy"

## ШЛЯХИ РОЗБУДОВИ ПОЛОЖЕННЯ КОНЦЕПЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТВАРИННИЦТВА

*У статті досліджено шляхи розбудови концепції обліку тваринництва у сучасних економічних умовах. Встановлено, що зі зміною місії аграрного підприємства на вимогу сталого розвитку змінюються відповідні особливості обліку та подача інформації в галузі тваринництва. Сформовано зміст обліку тваринництва, засади розбудови обліку, елементів та форми обліку. Окреслені основні позиції щодо застосування принципів, а саме запропоновано ввести в національні стандарти додатковий принцип обліку згідно зі стандартами МСБО на вимогу сталого розвитку та усвідомлення нової місії бізнесу в аграрному секторі економіки. Визначено функціональний складник концептуальної основи розбудови обліку тваринництва на вимогу сталого розвитку на шляху конвенгерції національного та міжнародного обліку подання фінансової звітності для прийняття управлінських рішень в аграрному секторі.*

**Ключові слова:** облік тваринництва, концепція бухгалтерського обліку, сталий розвиток в аграрній сфері, принципи обліку, зміст обліку, фінансова звітність.

**Постановка проблеми.** Ні для кого не є секретом, що аграрний сектор є важливим складником соціально-економічного, політико-юридичного, морально-етичного, екологічного розвитку будь-якої сучасної цивілізованої держави. Населення в сільському господарстві активно зайняте обробкою землі, вирощування свійських тварин створює в аграрному секторі питому вагу ВВП у структурі країни. Особливе місце в сільському господарстві займає галузь тваринництва, яка пов'язана із забезпеченням продовольчої безпеки країни, альтернативних джерел енергії, ресурсозбереженням, захистом навколишнього середовища та дбайливим ставленням до тварин тощо.

У системі вітчизняного законодавства та в умовах децентралізації сільсь-ке господарство складається з маленьких підсобних господарств і ферм (50% молока, м'яса, яєць отримує населення із присадибних ділянок) та великих аграрних артілей і колективних господарств, які забезпечують економічну та продовольчу безпеку України у світі.

Внаслідок політики інтеграції України у світову спільноту, особливо до ЄС, виникло безліч особливих та невирішених завдань щодо побудови інтегрованої системи бухгалтерського обліку у тваринництві. Це зумовило необхідність вітчизняним науковцям-практикам розробити та дослідити відповідні нормативні документи та методичні вказівки. На нашу думку, в основу пілотного проекту повинна бути покладена концепція обліку тваринництва, яка би враховувала специфіку діяльності галузі, організаційні, методичні, методологічні особливості побудови нової комплекс-

сно-інтегрованої вітчизняної системи обліку до світових стандартів.

Світова економічна криза, низькі економічні показники, зростання державних витрат та впливу ідей вільного ринку переконали український уряд децентралізувати свою діяльність. Політика сільських територіальних громад повинна бути спрямована на підтримку, допомогу та створення ефективних приватних фермерських господарств. На нашу думку, необхідні зміни та пропозиції для цих господарств щодо ведення обліку та подання фінансової звітності в нових економічних умовах.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Тема обліку тваринництва не є новою. Концепція розбудови бухгалтерського обліку вимагає нарощування сільськогосподарського виробництва, ставить пріоритетним завданням збільшення виробництва готової продукції тваринництва як основу життєдіяльності світового суспільства сьогодні. Проблему обліку в аграрному секторі економіки досліджували багато вітчизняних провідних учених, таких як С.Ф. Голов [1], В.М. Жук [2], Г.Г. Кірейцев [5], О.М. Петрук [8] та інші. Разом із вітчизняною наукою можна впевнено стверджувати, що розпочинати реформи в аграрному секторі економіки з метою вирішення продовольчої проблеми належить на засадах фізичної економії та концепції сталого розвитку. І досі питання побудови концепції обліку в сільському господарстві, особливо в галузі тваринництва, за усвідомлення зміни місії бізнесу аграрного підприємства в сучасних умовах залишається проблемним та актуальним. Додаткові

дискусії та дослідження цих питань, на нашу думку, будуть не зайвими.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Бухгалтерська наука постійно розвивається, науковий внесок у розвиток обліку сільського господарства є безцінним. Але в нових економічних умовах і досі залишається низка теоретичних та практичних питань, які вимагають негайного вирішення: запровадження нових підходів та подальшого розвитку системи обліку тваринництва на вимогу сталого розвитку. Невідомо, як будуть вести облік та складати фінансову звітність дрібні фермерські господарства в Україні в цих умовах, та незрозуміло, як держава буде отримувати цю інформацію. Ми не знайшли чітко означених методичних та методологічних основ обліку тваринництва у дрібних фермерських господарств. Усе це визначило мету дослідження щодо розроблення концепції обліку тваринництва у фермерських господарствах.

Для реалізації мети нами було поставлені такі завдання:

- зобразити теоретичний та методологічний базис розбудови бухгалтерського обліку у тваринництві відповідно до законів природи на основі фізичної економічної теорії;

- довести вплив функціональної основи обліку галузі на створення готової продукції тваринництва та прийняття управлінських рішень у нових умовах господарювання;

- усвідомити пріоритетність політики сталого розвитку та зосередити зусилля на дослідженні розбудови обліково-інформаційного забезпечення управління тваринництвом, пошуку альтернативних джерел енергії для забезпечення продовольчої безпеки країни.

**Формулювання цілей статті.** Отже, метою статті є дослідження питань щодо шляхів розбудови положень розвитку концептуальних засад обліку тваринництва та визначено кроки щодо вирішення цих питань.

**Викладення основного матеріалу.** Основні вимоги до бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки від власників та керівників підприємства залишаються незмінними. Вчора, сьогодні, завтра вони такі:

- отримання інформації для аналізу, контролю та управління ресурсами господарства;
- підвищення якості та достовірності звітних даних;
- скорочення часу на формування звітності;
- систематизація документообігу тощо.

Особливою вимогою від керівників та власників аграрного сектору є питання спрощення бухгалтерського та податкового обліку. Концептуальні засади обліку тваринництва визначають особливості створення нових чи особливих суб'єктів господарювання та ведення господарської діяльності з урахуванням вимог «живої економіки». Місія бізнесу та усвідомлення місця аграрного підприємства в соціально-економічному житті громади ґрунтуються на вимогах сталого розвитку. Оскільки облік тваринництва має особливу побудову, припускаємо такі завдання, як:

- визначення галузевих особливостей ведення обліку господарської діяльності із зазначенням у нормативних документах з обліку тваринництва;

- спрощення методики та організації обліку для дрібних фермерських господарств, зайнятих у тваринництві;

- утримання на робочих місцях висококваліфікованих бухгалтерів у сільській місцевості за допомогою державних регуляторів (відповідні державні програми);

- пошук альтернативних джерел у сільському господарстві (біогаз), ведення гуманної господарської діяльності із «живою економікою» (дбайливе ставлення до тварин, мінімальна витрата природних ресурсів тощо), облік та складання звітності шляхом створення окремих нормативно-методичних документів, інструкцій, вказівок тощо;

- активна участь у заходах соціального характеру в сільських територіальних громадах та отримання від органів влади податкових пільг чи канікул для створення позитивного іміджу;

- складання особливих (власних) форм фінансової звітності для господарств, зайнятих тваринництвом, які не суперечать національним та міжнародним стандартам тощо.

Виходячи з вищевикладеного, припускаємо, що облік тваринництва відображає ведення процесу створення готового продукту галузі (молоко, м'ясо, приплід, яйця, гній тощо), обмін, розподіл, перерозподіл матеріальних та абсолютних (енергетичних) благ, де розкриває свій теоретичний зміст на основі теорії фізичної економії відповідно до законів природи – «Живої Економіки».

Також потрібно додати, що мета ведення обліку тваринництва у нових економічних умовах господарювання та усвідомлення місії підприємства – це надання точної, неупередженої, правдивої, повної соціальної, екологічної, юридичної, економічної інформації як для внутрішніх користувачів (для прийняття стратегічно правильних управлінських рішень підприємства та громади села), так і для зовнішніх користувачів (для прийняття рішень щодо економічної, юридичної, екологічної, соціальної безпеки держави).

Отже, концептуальні положення розбудови бухгалтерського обліку у тваринництві будуть базуватися на 10 принципах бухгалтерського обліку згідно зі ст. 4 Закону України № 996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які дають можливість отримати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів аграрного підприємства [4]. Оскільки наша країна проводить інтеграційні процеси в напрямі Європи та інших частин світу, здійснюється поступова уніфікація документообігу, у тому числі фінансового. Відомо, що мета – створення уніфікованої системи бухгалтерського обліку у світі. У табл. 1 зображено певні особливості принципів за національними стандартами та міжнародними (МСБО).

## Основні принципи ведення бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами

ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	
За Законом № 996 та П(С)БО 1	за МСБО
автономність;	Господарської одиниці (Business Entity (Автономності підприємства))
безперервність	Безперервності (Continuity or Going Concern)
єдиний грошовий вимірник	Грошового виміру (Monetary measurement)
періодичність	Періодичності (Periodicity (або облікового періоду))
послідовність	Послідовності (Consistency (або принцип постійності))
історична(фактична) собівартість	Історичної собівартості (Historical Cost)
превалювання сутності над формою	Двосторонньої тотожності (Dual-Aspect (або двосторонності))
	Суттєвості (Materiality (або матеріальності))
нарахування та відповідність доходів і витрат	Відповідності (Matching)
	Витрат та вигод (Cost-Benefit)
	Фактичної реалізації (Realization)
повне висвітлення	Повного розкриття (Full Disclosure)
обачність	Консерватизму (Conservatism)
<b>ГАЛУЗЕВІСТЬ</b>	Галузевої практики (Industry practice)

Джерело: складено та адаптовано автором [3; 7]

Ми вважаємо, що необхідно додати ще один принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності за МСБО «Галузеві практики» – галузевість. Галузь тваринництва відрізняється від загальних правил та має свої винятки. Так, вона характеризується значними матеріально-виробничими запасами та капіталомісткістю, що вимагає значних кредитних ресурсів. Особливо зараз галузь потребує значної матеріально-грошової допомоги як із боку держави, так і з боку приватного бізнесу. Необхідні не тільки кредити банків на пільгових умовах, а й значні дотації для:

- придбання сучасного технологічного, екологічно безпечного та енергозберігаючого обладнання;
- застосування новітніх технологій утримання догляду та захисту тварин;
- закупки високоякісних кормів та елітних порід тварин для селекції;
- удосконалення виробничого процесу до світових стандартів;
- фінансування дебіторської заборгованості тощо.

Це все відрізняє структуру балансу підприємства галузі тваринництва від інших підприємств народного господарства, де в активі балансу зосереджено значні кошти на матеріально-виробничі запаси та дебіторську заборгованість, а в пасиві – на кредиторську.

На нашу думку, принцип галузевості передбачає приналежність підприємства до відповідної галузі за відповідним фінансовим документом.

Вважаємо необхідним зупинитися на тому, що на методологічну основу розбудови бухгалтерського обліку тваринництва вплинула фізична економія. Принцип теорії фізіократів – це діалектичний метод пізнання природи, суспільства і людського мислення. Ф. Кене та його послідовники розглядали всі явища природи і суспільства у взаємозв'язку і взаємозалежності, тобто у безперервному русі та зміні. Отже, бухгалтерська наука, тобто її положення, повинні змінюватися під впливом розвитку науки, техніки і практики

в суспільстві. Здійснюється постійний, безперервний рух удосконалення [1; 2; 5; 6; 8].

Наступною вимогою до бухгалтерського обліку є методологічна єдність показників бізнес-плану та обліку. Повинен працювати єдиний принцип спільності економічного змісту і цільового призначення – формування планових та облікових показників. Також повинен спостерігатися їхній прямий та зворотний зв'язок. Це буде формувати облікові показники. Облік справляє зворотну дію (вплив) на систему планових показників та їх формування. Отже, під час розбудови бухгалтерського обліку тваринництва передусім слід виходити з функцій планування та нормування. Схематично ми зобразили це на рис. 2.

Потрібно нагадати, що методологія бухгалтерського обліку тваринництва насамперед визначається особливими об'єктами обліку, оцінки та господарськими операціями. Зараз відбувається зміна об'єктів бухгалтерського обліку під впливом усвідомлення місії бізнесу в еволюції соціально-економічного середовища. Господарські операції в тваринництві повинні здійснюватися із застосуванням всеохоплюючої облікової моделі оцінки результативності господарювання в сільському господарстві в нових економічних умовах. Зрозуміло, що це усе вимагає застосування відповідних рахунків (субрахунків) в обліку [6].

Суперечливим питанням залишається форма бухгалтерського обліку тваринництва. На нашу думку, вирішення цього питання повинні надати практикуючі бухгалтери, які працюють у галузі. Їхній досвід та професіоналізм повинен сказати, що в сучасних економічних умовах буде доречно: чи журнальна, чи спрощена форма, чи альтернатива. Це стосується і розпорядчих документів та складання фінансової звітності. Єдиною залишається вимога, що подана інформація повинна більш точно та достовірно відповідати сучасному стану галузі тваринництва на мікро- та макрорівні.

Окремо потрібно звернути увагу на особливості обліку тваринництва з оподаткування. Це питання заслуговує окремого дослідження, що сформує нашу подальшу роботу в майбутньому. На нашу думку, саме зараз потрібно залишити мінімум податків і зборів, поки галузь не вийде із кризи. Вважаємо, що це питання потрібно вирішувати негайно на вищому рівні країни.

Останнім кроком впливу на визначення методологічних засад обліку тваринництва є децентралізація. Вважаємо, що без досвіду практикуючих бухгалтерів сільськогосподарських підприємств нам не обійтися. Ми візьемо на себе відповідальність та зробимо припущення, що основним фактором буде вид та розмір аграрного підприємства. Рівень регламентації побудови обліку сільськогосподарського підприємства у зв'язку з інтеграцією в світову спільноту обліку теж залишається відкритим. Тому потрібно погодитися з думкою вітчизняних та іноземних учених, що вітчизняний облік чекає конвергенція, корекція обліку до світових стандартів [2, с. 16].

**Висновки.** Концепція розбудови обліку тваринництва формується з особливої господарської діяльності, застосування принципів, елементів та об'єктів обліку. Під час розбудови бухгалтерського обліку у тваринництві передусім слід виходити з функцій, які

виконує облік в управлінні галуззю. Однією з вимог до бухгалтерського обліку є методологічна єдність показників інформаційно-облікового забезпечення. Ця єдність досягається дотриманням єдиного принципу формування планових та облікових показників, виходячи із спільності їхнього економічного змісту і цільового призначення. Фізична теорія вплинула на формування теоретичного змісту бухгалтерського обліку тваринництва в нових умовах господарювання. Основою розбудови обліку тваринництва стає діалектичний метод пізнання природи, суспільства і людського мислення, який розглядає всі явища природи і суспільства у взаємозв'язку і взаємозалежності, у безперервному русі та змінах. Нове мислення та пізнання, зміна місії бізнесу дає можливість кожне питання бухгалтерського обліку розглядати у взаємозв'язку і взаємозалежності з іншими питаннями, такими як економічна, соціальна, екологічна, продовольча безпека людства.

Також ключовим питанням під час визначення концепції обліку тваринництва є спрощення організації обліку, запровадження більш зручних форм обліку та застосування Плану рахунків для аграрних підприємств. Це зумовить наступні завдання нашого наукового дослідження.

#### Список літератури:

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
2. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: мотивація досліджень. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 10–11 жовтня 2014 р. Тернопіль, 2014. С. 15–19.
3. Загальні принципи ведення бухобліку за МСБО. Портал: management.com.ua. веб-сайт. URL: <http://www.management.com.ua/finance/fin007.html>
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.99 р. зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 27.03.2020)
5. Кирейцев Г.Г. Глобалізація економіки и унифікація методологи бухгалтерського учета: Научний доклад. Житомир: ЖГТУ, 2008. 76 с.
6. Людвенко Д.В. Облік галузі тваринництва крізь призму інституціональної теорії бухгалтерського обліку. *Вчені записки ТНУ ім. В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2020. Том 31 (70). № 3. С.
7. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
8. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук: 08.06.04. Житомир, 2006. 406 с.

#### References:

1. Golov S.F.(2007) *Buhgalters'kij oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektivi rozvitku*. [Accounting in Ukraine: analysis of the current state and prospects]. Kyiv: Centr uchbovoi literaturi. (in Ukrainian)
2. ZHuk V.M. (2014) *Institucional'na teoriya buhgalters'kogo obliku: motivaciya doslidzhen'* [Institutional accounting theory: motivation for research]. Proceedings of the *Stan i perspektivi rozvitku oblikovo-informacijnoi sistemi v Ukraini: III mizhnarodna naukovo-praktichna konferencija, (Ukraine, Ternopil', November 10–11, 2014)*, Ternopil: TNEU, pp. 15–19.
3. Portal: management.com.ua. (2020). *Zagal'ni principii vedennya buhobliku za MSBO*. [General accounting principles for IFRS]. Available at: <http://www.management.com.ua/finance/fin007.html> (accessed 20 April 2020)
4. Verhovna Rada Ukraini (1999) *Zakon Ukraini "Pro buhgalters'kij oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini"* [The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"], no. 996-XIV, 16 July 1999. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed 27 March 2020)
5. Kirejcev G.G. (2008). *Globalizaciya ekonomiki i unifikaciya metodologi buhgalters'kogo ucheta* [Globalization of economy and unification of accounting methodology]. Zhitomir: ZHGTU. (in Ukrainian)

6. Liudvenko D.V. Oblik galuzi tvarinnictva kriz' prizmu institucional'noi teorii buhgalters'kogo obliku [Accounting for the Livestock Industry through the Prism of Institutional Accounting Theory]. *Vcheni zapiski TNU im. V.I. Vernads'kogo. Seriya: Ekonomika i upravlinnya*, vol. 31 (70), no. 3, pp.

7. Ministerstvo finansiv Ukraini (2013). *Nacional'ne polo zhennya (standart) buhgalters'kogo obliku no.1 "Zagal'ni vimogi do finansovoi zvitnosti"* [National Accounting Standard no.1 "General Requirements for Financial Reporting"], no. 73, 7 February 2013. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (accessed 27 March 2020)

8. Petruk OM (2006). *Rozvitok nacional'noi sistemi buhgalters'kogo obliku v Ukraini: strategiya, garmonizaciya, reglamentaciya* [Development of the national accounting system in Ukraine: strategy, harmonization, regulation]. (PhD Thesis), Zhytomyr: Zhytomyr State Technological University.

## ПУТИ РАЗВИТИЯ ПОЛОЖЕНИЯ КОНЦЕПЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЖИВОТНОВОДСТВА

*В статье исследованы пути развития концепции учета животноводства в современных экономических условиях. Установлено, что с изменением миссии аграрного предприятия по требованию устойчивого развития оговариваются соответствующие особенности учета и подача информации в области животноводства. Сформировано содержание учета животноводства, основы развития учета, элементов и формы учета. Указаны основные позиции по применению принципов, а именно предложено ввести в национальные стандарты дополнительный принцип учета согласно стандартам МСФО по требованию устойчивого развития и осознания новой миссии бизнеса в аграрном секторе экономики. Определена функциональная составляющая концептуальной основы развития учета животноводства по требованию устойчивого развития на пути конвергенции национального и международного учета, представления финансовой отчетности для принимаемых управленческих решений в аграрном секторе.*

**Ключевые слова:** учет животноводства, концепция бухгалтерского учета, устойчивое развитие в аграрной сфере, принципы учета, содержание учета, финансовая отчетность.

## WAYS OF DEVELOPING THE CONCEPT OF ACCOUNTING FOR LIVESTOCK

*The purpose of the article is to determining the place of livestock accounting in the development of the concept of accounting in the agrarian sector: it will allow to form a task for the further study of accounting of management of the livestock industry now. It's to become the driving force of civilizational progress. The livestock market is low inland consumption, with it is to underdeveloped infrastructure and volatile pricing policies. This task will be solved by virtue of accounting. The of state institutions and educational practitioners-professionals must be help in this field. The information in the financial statements should to provided reflect the true state of agriculture. it must be free from distorted facts. It will help promptly respond and to make impartial, successful, correct management decisions. That will be-being of the population in the country ensure the well. The content of livestock accounting can be determined differently. It's to changing the mission of the agricultural enterprise business and the impact of decentralization in the country, It is proposed to introduce an additional accounting principle in national standards, in accordance with IFRS standards – based on the position on the application of the principles. The functional component of the conceptual framework for the development of livestock accounting has been determined for the requirement of sustainable development on the basis of the convention of national. The international accounting for the presentation of financial statements is to making management decisions in the agricultural sector. The requirement of the global community for the application of a single account is to review the national accounting concept in the agricultural sector. A task of domestic accounting scientists in the agricultural sector is to apply a new system of interpenetration and complementarity of national and international accounting standards. The convergence of financial reporting in the agrarian sector of the economy is the primary task of agricultural accounting in securing investment. These measures should have a positive impact on the livestock sector and lead to social, economic growth of the country. This will be lead to food security not only in Ukraine but also in the world.*

**Key words:** livestock accounting, accounting concept, sustainable development in agrarian sphere, accounting principles, content of accounting, financial reporting.