

*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. 2023. № 6.*

**DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.6.11>**

**УДК:657.1:636 (477)**

*Л. А. Суліменко,*

*к. е. н., професор, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту, Поліський національний університет, м. Житомир  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0255-1642>*

*Н. М. Малюга,*

*д. е. н., професор, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту, Поліський національний університет, м. Житомир  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7367-5381>*

*О. П. Русак,*

*к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту, Поліський національний університет, м. Житомир  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5509-0515>*

## **ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ТВАРИННИЦТВА В УКРАЇНІ**

*L. Sulimenko,*

*PhD in Economics, Professor, Professor of the Department of Accounting,  
Taxation and Audit, Polissia National University, Zhytomyr*

*N. Malyuga,*

*Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the Department of Accounting,  
Taxation and Audit, Polissia National University, Zhytomyr*

*O. Rusak,*

*PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department  
of Accounting, Taxation and Audit, Polissia National University, Zhytomyr*

## **ACCOUNTING AND ANALYTICAL ASPECTS OF LIVESTOCK DEVELOPMENT IN UKRAINE**

*Стаття присвячена дослідженню обліково-аналітичних аспектів розвитку галузі тваринництва України в умовах ризиків. Проаналізовано динаміку розвитку тваринництва останніх років, досліджено обсяг виробництва та рівень споживання продукції, розкрито структуру витрат, побудовано прогноз діяльності досліджуваної галузі з урахуванням ризиків політичного та соціально-економічного характеру.*

*Досліджено, що низка показників тваринницької галузі значно поступають розвиненим країнам. Їх значення останніх років вказує на те, що не лише сприятливі природно-кліматичні умови, розвинена переробна промисловість, наявність кваліфікованого персоналу, науково-технічного потенціалу, обсяги внутрішнього ринку збуту продовольчої продукції можуть бути визначальними у формуванні позитивної динаміки. Сукупність чинників, такі як рівень продуктивності праці, інновації, сучасні технології, рівень інтеграції підприємств у світову господарську систему, матеріально-технічний стан, інвестиційний клімат також є суттєвими у формуванні даного процесу.*

*Доведено, що основними причинами, які стримують розвиток галузі тваринництва та зростання обсягів виробництва продукції, є значні витрати живої праці для вирощування тварин, довготривалий виробничий цикл, недостатнє фінансування. Довготривала окупність вкладеного у виробництво капіталу не сприяє зростанню інвестицій у цю галузь. Важливе значення має виявлення резервів зниження собівартості продукції галузі та пошук шляхів підвищення ефективності виробництва.*

*Запропоновано розширити номенклатуру статей калькуляції для формування собівартості продукції тваринництва та деталізувати з урахуванням можливостей управлінського обліку, що дозволить забезпечити систему управління інформацією, необхідною для прийняття ефективних управлінських рішень.*

*Встановлено, що поєднання аналітики та управлінського обліку, як комплексного механізму відродження та нарощування обсягів продукції тваринництва є виправдано допустимим і логічним в сучасних умовах.*

*The article is devoted to the study of the accounting and analytical aspects of the development of the livestock industry of Ukraine in terms of risks. The dynamics of the development of animal husbandry in recent years were analyzed, the volume of production and the level of consumption of products were investigated, the structure of costs was disclosed, and a forecast of the activity of the studied industry was built, taking into account the risks of a political and socio-economic nature.*

*Despite the significant potential opportunities for the development of the livestock industry, the main indicators characterizing its level are significantly inferior to developed countries. Their importance in recent years indicates that not only favorable natural and climatic conditions, a developed processing industry, the presence of qualified personnel, scientific and technical potential, the volume of the domestic market for food products can be decisive in the formation of positive dynamics. A set of factors, such as the level of labor productivity, innovations, modern technologies, the level of integration of enterprises into the global economic system, material and technical condition, investment climate are also essential in the formation of this process.*

*It has been proven that the main reasons that hold back the development of the livestock industry and the growth of production volumes are the significant costs of live labor for raising animals, a long production cycle, and insufficient financing. The long-term return on capital invested in production does not contribute to the growth of investments in this industry. It is important to identify reserves for reducing the cost of the industry's products and to find ways to increase production efficiency.*

*It is proposed to expand the nomenclature of costing articles for the formation of the cost price of livestock products and detail it taking into account the possibilities of management accounting, which will allow to provide a system of information management necessary for making effective management decisions.*

*It has been established that the combination of analytics and management accounting as a complex mechanism for reviving and increasing the volume of livestock production is justifiably permissible and logical in modern conditions.*

**Ключові слова:** облік, аналітика, тваринництво, структура витрат, виробництво.

**Keywords:** accounting, analytics, animal husbandry, cost structure, production.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Сільське господарство є однією з найважливіших галузей національної економіки України, що значною мірою визначає соціально-економічний орієнтир розвитку країни та її продовольчу безпеку. Важлива роль відведена галузі тваринництва – молочному та м'ясному скотарству. Ефективність продукування їх продукції є не лише ключовим аспектом забезпечення раціонального харчового балансу населення України, а й необхідним елементом збільшення обсягів виробництва продукції в харчовій, легкій, фармацевтичній та інших галузях національної економіки, оскільки забезпечує їх сировиною.

У контексті зазначеного особливого значення набувають обліково-аналітичні аспекти розвитку тваринництва, сутність яких дозволяє визначити основні критерії даної галузі, проаналізувати її рівень і стан в умовах постійних ризиків та невизначеності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сучасні обліково-аналітичні аспекти розвитку сільськогосподарських підприємств висвітлені у багатьох працях наукової спільноти. Зокрема, діяльність малих аграрних підприємств у ринковому інституційному середовищі значною мірою відображена у монографії О. Шпикуляка, В. Півторака, О. Грищенко, Л. Мамчур [16]; організаційно-економічні засади управління динамічними процесами м'ясопродуктового підкомплексу досліджено Л. Болтовською [1]; витрати підприємств детально обґрунтовані Ю. Цаль-Цалком [13]; фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах досліджено М. Огійчуком, В. Плаксієнком та М. Беленковою [8]; обліково-аналітичні аспекти значною мірою зустрічаються у працях А. Пилипенка [10]; О. Русак [5, 11]. Разом з тим, наслідки проведення політичних реформ, зміни в законодавстві, ситуативна неадаптованість до сучасних реалій потребують всебічного вивчення діяльності галузі тваринництва й обліково-аналітичних аспектів зокрема.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є: обґрунтування обліково-аналітичних аспектів розвитку тваринництва як джерела

важливих продуктів харчування для людини; виявлення основних причин, що стримують виробничий процес та надання пропозицій щодо їх усунення; побудова прогнозу подальшого розвитку тваринництва в Україні з урахуванням ризиків політичного та соціально-економічного характеру.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Галузь тваринництва є джерелом важливих продуктів харчування для людини (молока, м'яса, яєць), для галузей промисловості - постачальником різних видів сировини. Зважаючи на це, ключовою ланкою, що взаємодіє з підприємствами м'ясопереробної та молокопереробної галузей, торговельними фірмами, сприяє формуванню м'ясопродуктового та молокопродуктового підкомплексів, а також забезпечує виробництво, переробку та реалізацію готової продукції споживачам, є сільськогосподарські товаровиробники.

Проглядаючи склад і структуру суб'єктів господарювання за видами діяльності у сільськогосподарському виробництві (табл. 1), помітним є те, що лєвова частка належить виробникам продукції рослинництва – 80%, дещо більше 6% усіх суб'єктів господарювання припадає на підприємства, що займаються тваринництвом. Це демонструє галузь тваринництва, як найбільш вразливу та менш адаптивну до викликів реального часу.

Незважаючи на значні потенційні можливості для розвитку тваринницької галузі, основні показники, що характеризують її рівень, значно поступаються розвиненим країнам. Їх значення останніх років вказує на те, що не лише сприятливі природно-кліматичні умови, розвинена переробна промисловість, наявність кваліфікованого персоналу, науково-технічного потенціалу, обсяги внутрішнього ринку збуту продовольчої продукції можуть бути визначальними у формуванні позитивної динаміки. Низка чинників, такі як рівень продуктивності праці, інновації, сучасні технології, рівень інтеграції підприємств у світову господарську систему, матеріально-технічний стан, інвестиційний клімат також є суттєвими у формуванні даного процесу.

**Таблиця 1. Склад і структура суб'єктів господарювання за видами діяльності в сільськогосподарському виробництві**

Види діяльності в сільському господарстві	Роки	Юридичні особи-підприємства		Фізичні особи-підприємці		Разом	
		одиниць	%	одиниць	%	одиниць	%
Вирощування однорічних і дворічних культур	2020	41622	87.9	11581	59.8	53203	79.8
	2021	40009	87.6	11674	61.8	51683	80.1
Вирощування багаторічних культур	2020	1430	3.0	871	4.5	2301	3.5
	2021	1428	3.1	797	4.2	2225	3.4
Відтворення рослин	2020	157	0.3	263	1.4	420	0.6
	2021	157	0.3	252	1.3	409	0.6
Тваринництво	2020	2202	4.7	2131	11.0	4333	6.5
	2021	2167	4.7	1855	9.8	4022	6.2
Змішане сільське господарство	2020	968	2,0	457	2,4	1425	2,1
	2021	952	2,1	441	2,3	1393	2,2
Допоміжна діяльність у сільському господарстві	2020	961	2.0	4054	20.9	5015	7.5
	2021	948	2.1	3860	20.4	4808	7.4
Всього суб'єктів господарювання	2020	47340	100	19357	100	66697	100
	2021	45661	100	18879	100	64540	100

*Джерело: систематизовано на основі [3]*

Незважаючи на значні потенційні можливості для розвитку тваринницької галузі, основні показники, що характеризують її рівень, значно поступаються розвиненим країнам. Їх значення останніх років вказує на те, що не лише сприятливі природно-кліматичні умови, розвинена переробна промисловість, наявність кваліфікованого персоналу, науково-технічного потенціалу, обсяги внутрішнього ринку збуту продовольчої продукції можуть бути визначальними у формуванні позитивної динаміки. Низка чинників, такі як рівень продуктивності праці, інновації, сучасні технології, рівень інтеграції підприємств у світову господарську систему, матеріально-технічний стан, інвестиційний клімат також є суттєвими у формуванні даного процесу.

Дані Державної служби статистики України свідчить про те, що впродовж останніх років спостерігалася негативна тенденція щодо формування поголів'я

тварин в країні (табл. 2). Винятком стало незначне зростання поголів'я свиней у сільськогосподарських підприємствах, де темп приросту у 2021 р. становив 8,4 % порівняно з 2019 р. За даними табл.2 видно, що поголів'я ВРХ в господарствах усіх категорій на кінець 2021 року зменшилось на 14,5%, свиней – на 2 %, овець та кіз – на 9 %, птиці – 8%.

**Таблиця 2. Динаміка формування поголів'я тварин в господарствах різних форм власності, тис. голів**

Види тварин	Господарства усіх категорій			
	2019р.	2020 р.	2021 р.	2021р. у % до 2019 р.
Велика рогата худоба,	3092,0	2874,0	2644,0	85,5
у т.ч. корови	1788,5	1673,0	1544,0	86,3
Свині	5727,4	5876,2	5608,8	97,
Вівці та кози	1204,5	1140,4	1094,3	90,9
Птиця свійська	220485,8	200651,9	202243.1	91,7
Підприємства				
Велика рогата худоба,	1049,5	1008,4	1003,4	95,6
у т.ч. корови	438,6	423,9	424,6	96,8
Свині	3300,1	3629,5	3576,9	108,4
Вівці та кози	168,6	151,3	168,5	99,9
Птиця свійська	127773,2	109737,0	113478,9	88,8
Господарства населення				
Велика рогата худоба,	2042,5	1865,6	1640,6	80,3
у т.ч. корови	1349,9	1249,1	1119,4	82,9
Свині	2427,3	2246,7	2031,9	83,7
Вівці та кози	1035,9	989,1	925,8	89,4
Птиця свійська	92712,6	90914,9	88764,2	95,7

*Джерело: складено на основі [3]*

Значне зосередження обсягів виробництва продукції тваринництва в господарствах населення вказує на хибку систему збуту, яка, на думку багатьох аграріїв, не завжди є упорядкованою. Як правило, закупівлю тварин здійснюють посередники за заниженими цінами, а якість продукції не завжди відповідає діючим стандартам, що негативно впливає на розвиток галузі.

**Таблиця 3. Структура поголів'я тварин в господарствах різних форм власності, тис. голів**

	Сільськогосподарські підприємства, тис. голів	Господарства населення, тис. голів	Господарства усіх категорій, тис. голів
2019 р.	132291,4	98218,3	230509,7
<i>Питома вага, %</i>	<i>57,4</i>	<i>42,6</i>	<i>100</i>
2020 р.	114526,2	96016,3	210542,5
<i>Питома вага, %</i>	<i>54,4</i>	<i>45,6</i>	<i>100</i>
2021 р.	118227,7	93362,5	211590,2
<i>Питома вага, %</i>	<i>55,9</i>	<i>44,1</i>	<i>100</i>

*Джерело: складено на основі [3]*

З використанням досвіду зарубіжних країн, зазначені проблеми пропонується розв'язати шляхом забезпечення державної підтримки фермерських господарств, малих і середніх виробників сільськогосподарської продукції та створених ними сільськогосподарських кооперативів. Така позиція підтверджується і українськими вченими [17].

Динаміка виробництва продукції скотарства тривалий період характеризувалася різними показниками. За даними таблиці 4 можна простежити за зміною даних показників, враховуючи різні етапи розвитку економіки:

- 1996 р. – період грошової реформи в Україні, запровадження національної валюти;
- 2016 р. – постперіод проведення Революції гідності, період АТО;
- 2021 р. – постперіод глобальної пандемії COVID-19.

Порівнюючи обсяги виробництва м'яса у 2021 р. із 1996 р., прослідковується різке їх скорочення до 12%, із 2019 р. – на 2,2%. Разом з тим, незначними темпами вдалося наростити продукування м'яса у 2021 р. порівняно з 2016 р. – на 5%, що пояснюється нарощуванням обсягів виробництва м'яса курятини, яке стало найбільш затребуваним продуктом, зважаючи на цінову політику та купівельну спроможність населення країни.

**Таблиця 4. Динаміка виробництва основних видів продукції скотарства в господарствах усіх категорій, тис. т**

Роки	Види продукції		
	М'ясо(у забійній масі) - всього	у тому числі яловичина та телятина	Молоко
1996	2766,9	1185,9	17274,3
2001	1662,8	754,3	12657,9
2006	1690,8	567,4	13286,9
2010	2059,0	427,7	11248,5
2016	2322,6	384,0	10615,4
2017	2323,6	375,6	10381,5
2018	2318,2	363,5	10280,5
2019	2492,4	369,5	9663,2
2020	2477,5	345,4	9263,6
2021	2438,3	310,5	8713,9
2021 р. до 1996 р., %	88,1	26,2	50,4
2021 р. до 2016 р., %	105,0	80,9	82,1
2021 р. до 2019 р., %	97,8	84,0	90,2

*Джерело: узагальнено на основі даних [3]*

Помітна негативна динаміка продукції вирощування тварин на м'ясо (у забійній вазі), чисельності поголів'я тварин в господарствах усіх категорій, зменшення виробництва молока і молочних продуктів негативно відобразилося на нормах споживання продукції населенням.

Достатній рівень споживання продуктів харчування є необхідною умовою для існування та розвитку сучасного суспільства. Саме тому Організація Об'єднаних Націй (ООН) в особі Всесвітньої організації охорони здоров'я поставила харчування на перше місце в переліку індикаторів рівня життя сучасної людини.

Україна приєдналася до глобального процесу забезпечення сталого розвитку. Ринок продукції скотарства та питання забезпечення населення фізіологічно необхідними продуктами м'яса та молока були та залишаються актуальними не тільки в усіх країнах світу, а й в Україні. Тому Міністерством охорони здоров'я України, Українським науково-дослідним інститутом харчування МОЗ України для забезпечення фізіологічного прожиткового мінімуму та науково обґрунтованого раціону були розроблені науково обґрунтовані норми

споживання: м'яса та м'ясопродуктів - 80 кг, молока і молокопродуктів - 380 кг, яєць - 290 шт., досягнення яких є одним із головних завдань державної соціальної політики [9].

Як видно з даних табл. 5, за досліджуваний період простежується порушення збалансованого харчового раціону для населення України. У його структурі сформувався дефіцит за м'ясопродуктами та молочними продуктами, зокрема споживання молока та молочної продукції в країні характеризується негативною тенденцією – зменшується з 225,6 кг на одну особу за рік у 2005 р. до 197,7 кг у 2018 р., 201,5 кг у 2021 р. Тобто в останні роки спостерігався дещо вищий рівень споживання цих продуктів, однак він все ж таки залишається недостатнім і складає лише 53 % від науково обґрунтованої норми забезпечення потреб збалансованого харчового раціону.

**Таблиця 5. Динаміка споживання основних продуктів харчування тваринного походження населенням України, на одну особу за рік**

Роки	Види продукції тваринного походження		
	М'ясо та м'ясні продукти, кг	Молоко та молочні продукти, кг	Яйця, шт
2000	32,8	199,1	166
2005	39,1	225,6	238
2010	52,0	206,4	290
2015	50,9	209,9	280
2016	51,4	209,5	267
2017	51,7	200,0	273
2018	52,8	197,7	275
2019	53,6	200,5	282
2020	53,8	201,9	278
2021	53,0	201,5	272
2021 р. до 2000 р., %	161,6	101,2	163,9
2021 р. до 2015 р., %	104,1	96,0	97,1
2021 р. до 2019 р., %	98,9	100,5	96,5

*Джерело: узагальнено на основі даних [3]*

Відповідно, рівень споживання м'яса та м'ясопродуктів дещо збільшився з 39,1кг у 2005 році до 52,8кг у 2018 р., однак він не відповідає науково обґрунтованим нормам. Рівень споживання цих продуктів за період 2019-2021 рр. складає лише 67 % від потреби. В динаміці за період 2016-2021 р. рівень

споживання м'яса в Україні на 1 особу суттєво не змінився і складав у 2016 році 51,4 кг/рік та відповідно 53 кг/рік у 2021 році.

Результати досліджень свідчать, що основними причинами, які стримують розвиток галузі тваринництва та зростання обсягів виробництва продукції скотарства, є значні витрати живої праці для вирощування тварин, довготривалий виробничий цикл, недостатнє фінансування, в т. ч. інвестування. Однак довготривала окупність вкладеного у виробництво капіталу не сприяє зростанню інвестицій у цю галузь.

За дослідженнями економістів, починаючи з 90-х років ХХ ст., м'ясопродуктовий підкомплекс України опинився у глибокій кризі, зумовленій такими головними причинами:

- загальним кризовим станом української економіки;
- несприятливим диспаритетом цін на сільськогосподарську і промислову продукцію;
- відсутністю цивілізованого ринку збуту продукції;
- значним (у 2-8 разів, залежно від виду) скороченням поголів'я сільськогосподарських тварин;
- суттєвим зростанням собівартості та зниженням рентабельності виробництва продукції тваринництва;
- незабезпеченістю підприємств якісною сировиною та її високою собівартістю;
- постійним підвищенням цін на енергоносії та залізничні перевезення;
- неврегульованістю питань платежів та взаємозаборгованістю між постачальниками сировини, переробними підприємствами і торговими організаціями [16, с. 121].

Як результат, за підтвердженими статистичними даними, основними проблемами, що виникли в галузі скотарства, є зниження обсягів та збитковість виробництва продукції. Такий стан в галузі тваринництва пояснюється тим, що на сучасному етапі її розвитку не забезпечується результативність виробничої

діяльності у вигляді високого рівня рентабельності та окупності капіталовкладень. Крім того, ефективне функціонування галузі в нашій країні стримується і через недостатню державну підтримку, відсутність сучасних інновацій, що відрізняє її розвиток від світового рівня.

Так, за даними статистики України, сільськогосподарське виробництво характеризується низьким рівнем ефективності, оскільки майже 20 % підприємств, що займаються вирощуванням продукції рослинництва, і 30 % підприємств, що виробляли продукцію тваринництва, у 2021 році були збитковими [3]. У зв'язку з цим, виявлення резервів зниження собівартості продукції галузі та пошук шляхів підвищення ефективності виробництва є на сьогодні особливо актуальними. Для отримання максимальної величини прибутку важливе значення має управління витратами на підприємстві, що не вимагає додаткових зусиль. Даний процес допомагає не лише визначити, проконтролювати та проаналізувати показники собівартості продукції, рівня рентабельності виробництва на підприємстві, а й сприяє визначенню умов та причин перевищення величини фактичних витрат над їх нормативною величиною, виявленню резервів їх зменшення. Для цього доцільно, враховуючи галузеві особливості та технологію виробництва продукції тваринництва, організувати належну систему управління витратами на підприємстві, від якої залежить ефективність його діяльності та рівень прибутковості.

Враховуючи особливості витрат, формуючи систему управління ними, можна виділити низку вимог до системи управління, а саме: недопущення зайвих витрат; комплексний характер управлінських рішень; вдосконалення інформаційного забезпечення; системний підхід до управління витратами; орієнтованість на стратегічні цілі розвитку підприємства; органічне поєднання витрат з якістю продукції; єдність методів на різних рівнях управління витратами; впровадження методів зниження витрат; управління витратами на різних стадіях життєвого циклу продукції [13].

При формуванні системи управління витратами слід врахувати, що облік витрат та вихід продукції в тваринництві має свої особливості, які визначаються в

ході організації управлінського обліку. Важливою інформацією, яка формується в управлінському обліку, є витрати, які утворюють виробничу собівартість. На собівартість продукції, як важливий економічний показник діяльності, впливає ряд чинників, що враховують специфіку кожної галузі економіки, кожного окремого підприємства.

Високий рівень собівартості продукції може свідчити про наявність на підприємстві застарілого технологічного устаткування, про нераціональне використання матеріальних ресурсів, низьку продуктивність праці, високу матеріаломісткість продукції, високу вартість ресурсів чи транспортних послуг, недотримання технології виробництва та якості продукції.

За результатами наукових досліджень вітчизняних науковців з питань розвитку тваринництва в Україні, основними причинами скорочення поголів'я ВРХ визначені: високі витрати на вирощування, низькі закупівельні ціни, тривалий термін окупності інвестицій та ін. [1].

Крім того, сільське господарство, як галузь матеріального виробництва, характеризується певними особливостями, які впливають на організацію виробництва та інформаційне забезпечення (рис. 1).

Україна, як і інші країни-члени ООН, приєдналася до глобального процесу забезпечення сталого розвитку, тому має міжнародні зобов'язання, визначені стратегічними документами ООН. Основою для впровадження інноваційних перетворень в Україні у напрямі сталого розвитку є Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Виконання вимог цієї угоди дає можливість Україні в подальшому стати повноцінним членом в Європейському Союзі.

Перехід України до сталого економічного розвитку, її інтеграція до європейського і світового співтовариства вимагають запровадження сучасних практик взаємодії держави і бізнесу, що дозволять створити умови для подальшого стабільного розвитку суспільства.

Тому на виконання вимог угоди, в Національній доповіді «Цілі Сталого Розвитку: Україна» було окреслено ключові умови досягнення стійкого, інклюзивного, сталого економічного зростання з урахуванням специфіки

національного розвитку країни. Разом з тим, були зазначені й основні проблеми розвитку аграрного сектору економіки [14], серед яких – низький рівень продуктивності праці, що зумовлюється зношеними виробничими засобами, використанням застарілих технологій, недостатньо розвиненою інфраструктурою сільської місцевості. Так, для порівняння, у 2015 році продуктивність праці у сільськогосподарських підприємствах склала 8,7 тис. дол. США на одного працюючого, у той час, як цей показник у Польщі становив близько 50 тис. дол. США; ступінь зносу основних засобів у сільському господарстві за цей період складав 40%.



**Рис. 1. Галузеві особливості сільського господарства**

*Джерело: узагальнено та систематизовано на основі даних [8]*

Крім того, було зазначено і про проблеми, які несуть потенційні загрози продовольчій безпеці, зокрема, про відсутність збалансованості у харчуванні

українців. Так, за рахунок продукції тваринного походження калорійність раціону забезпечується лише на 28% при оптимальному рівні 55%. Споживання пересічним жителем країни м'яса та м'ясопродуктів становить 64% науково обґрунтованої норми, молока і молокопродуктів – 55%, риби та рибодуктів – 43% [14].

До 2030 року споживання населенням України основних видів продовольства (м'яса, молока, фруктів), яке є недостатнім, має бути доведено до науково обґрунтованого рівня. Виконання зазначеного завдання неможливо без високоефективного і конкурентоспроможного аграрного сектору та ефективного використання наявного природно-ресурсного потенціалу.

Зважаючи на те, що обліково-аналітична інформація про формування витрат у межах центрів відповідальності забезпечує систему управління необхідними даними і дозволяє прийняти ефективні управлінські рішення щодо витрат, підвищується роль управлінського обліку витрат у такій системі. Таким чином, він є інформаційною базою даних для управління витратами та прийняття управлінських рішень.

Економісти розглядають управління витратами як складний багатоаспектний процес з метою досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. На думку вчених, управління витратами передбачає формування раціональної, чіткої та безперебійно функціонуючої системи з наступними елементами: прогнозування і планування витрат; нормування витрат; облік витрат; калькування собівартості; аналіз витрат і собівартості; контроль і регулювання процесу управління витратами [10, с. 19].

В ринкових відносинах собівартість є важливим показником ефективності діяльності. Собівартість виробництва продукції тваринництва не є виключенням, а тому виникає необхідність у систематизації витрат, з метою розподілення їх на окремі види продукції та одержання необхідної інформації для ефективного управління собівартістю.

Важлива роль у зазначеному контексті належить процесу формування в бухгалтерському обліку інформації та порядку обчислення собівартості продукції тваринництва, пов'язані з обліком різноманітної номенклатури витрат.

В основу організації обліку витрат на виробництво покладені такі принципи:

- документування витрат і повне їх відображення на рахунках обліку виробництва;

- групування витрат за об'єктами обліку і місцями їх виникнення;

- відповідність об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання собівартості продукції, показників обліку фактичних витрат з нормативними, плановими;

- розширення кола витрат, які відносяться на об'єкти обліку за прямим призначенням;

- здійснення оперативного контролю за витратами виробництва та формування собівартості продукції [15].

Важливою в організації обліку виробничої діяльності є економічно обґрунтована класифікація витрат. У вітчизняній практиці витрати класифікуються за економічними елементами та за статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути стандартним (рис.2). Разом з тим, класифікація витрат за елементами не може задовольнити потреби підприємства в інформації про витрати за їх цільовим призначенням, за окремими видами продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [2].

Як видно з рис. 2, у структурі витрат на виробництво продукції тваринництва, відповідно і в собівартості продукції, найбільшу питому вагу займають такі елементи витрат, як матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використаних у виробництві – 76,4 %, витрати на оплату праці – 10,9 %, амортизація 9,1 %. Ці дані свідчать про те, що галузь тваринництва належить до галузей із високим рівнем матеріаломісткого виробництва. З огляду на це,

особливу увагу слід приділяти економному та раціональному використанню матеріальних ресурсів, як важливого резерву зниження витрат на виробництво.



**Рис. 2. Структура витрат на виробництва продукції тваринництва, 2020 р.**

*Джерело: побудовано на основі [3]*

Одним із дійових методів внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) є нормативний метод обліку і контролю за витратами. При цьому контроль буде ефективним, якщо буде поєднуватись з використанням контрольних-вимірювальних приладів. З-поміж методів контролю за витратами на виробництво продукції тваринництва можна розглядати прийоми технічного контролю за витратами паливно-мастильних матеріалів за допомогою системи GPS, автоматизованого подання води, кормів, дозування насіння, мінеральних добрив, отрутохімікатів тощо. Інноваційний підхід дає змогу звести витрати виробничих запасів до оптимальних значень з максимальною вигодою для виробничого процесу [4].

Для контролю за витратами кормів відповідальні особи щодня на підставі Книги обліку руху тварин і птиці визначають кількість поголів'я на початок наступного дня. Ці дані переносять у Відомість витрат кормів, де на підставі затверджених раціонів визначають потребу в кормах на день.

При плануванні обліку та розрахунку виробничих витрат важливу роль відіграє класифікація витрат за статтями витрат. Враховуючи основні положення Методичних рекомендацій № 132 щодо класифікації витрат в галузі тваринництва [6], на нашу думку, номенклатуру статей калькуляції для формування собівартості продукції тваринництва доцільно розширити і деталізувати з урахуванням можливостей управлінського обліку та потреб управління (табл. 6).

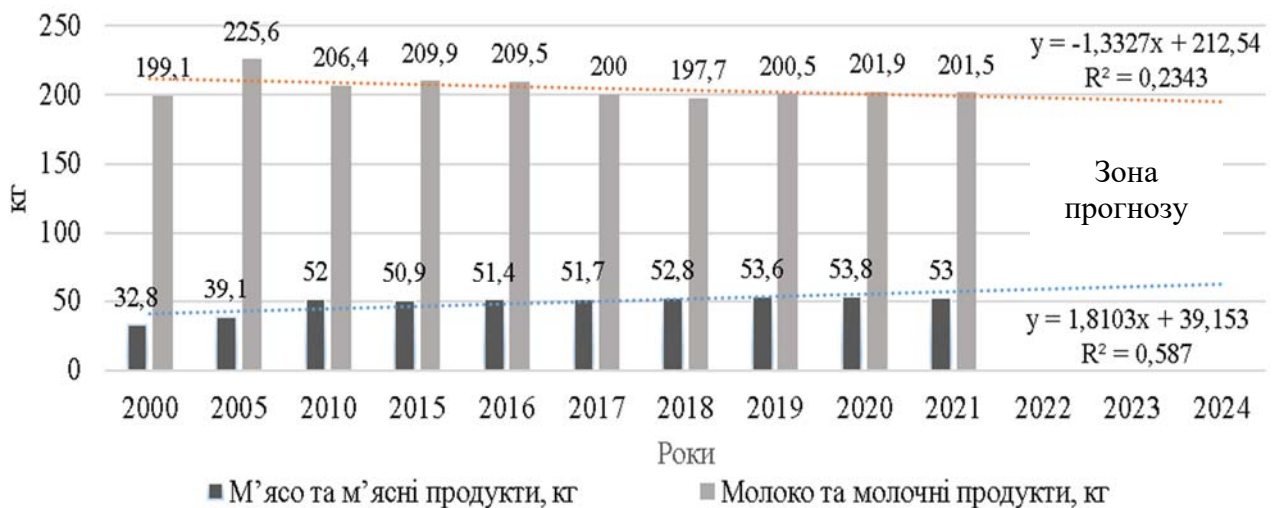
**Таблиця 6. Групування статей витрат, що формують виробничу собівартість продукції тваринництва**

<b>ГРУПУВАННЯ СТАТЕЙ КАЛЬКУЛЯЦІЇ</b>	
<i>У відповідності до Методичних рекомендацій № 132</i>	<i>Запропоновано авторами</i>
1. Витрати на оплату праці 2. Відрахування на соціальні заходи 3. Паливо й мастильні матеріали 4. Корми 5. Засоби захисту тварин 6. Роботи та послуги 7. Витрати на ремонт необоротних активів 8. Інші витрати на утримання основних засобів 9. Інші витрати 10. Непродуктивні витрати (в обліку) 11. Загальновиробничі витрати	1. Витрати на оплату праці 2. Відрахування на соціальні заходи 3. Прямі матеріальні витрати – усього, в т.ч. : - корми покупні - корми власного виробництва - побічна продукція сільського господарства на годівлю тваринам (ботва, кукурудзиння, зерновідходи) - пальне і мастильні матеріали на технологічні цілі; - паливо й енергія на технологічні цілі; - запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для поточного ремонту; - МШП 4. Засоби захисту тварин 5. Роботи та послуги допоміжних виробництв 6. Роботи та послуги сторонніх організацій 7. Витрати на ремонт необоротних активів 8. Амортизація необоротних активів 9. Загальновиробничі витрати 10. Непродуктивні витрати (в обліку) 11. Інші прямі витрати (в т.ч. земельні паї, майнові паї) 12. Супутня продукція (вартість вираховується).

*Джерело: розробка авторів на основі [6,7]*

Застосування більш деталізованої номенклатури статей при організації управлінського обліку витрат на виробництво дозволить посилити контроль за прямими витратами, покращити оперативний економічний аналіз витрат для виявлення резервів їх зниження та одержати детальну і достовірну інформацію про виробничі витрати, необхідну для управління виробництвом [12, 16].

Враховуючи усі зазначені компоненти та зсилаючись на структурно-логічну модель інформаційно-аналітичного забезпечення прогнозування розвитку [5], можемо припуститися думки, що в подальшому галузь тваринництва буде перебувати в складних умовах. Однак, за даними прогнозу (рис. 3), з достовірністю апроксимації  $R^2=0.59$  (при нормальному значенню 0,8) є ймовірність того, що рівень виробництва м'яса та м'ясних продуктів матиме тенденцію до зростання. Безумовно, такий прогноз може бути виправданим при систематичній, якісно проведеній аналітиці та належній організації управлінського обліку, раціональному використанню матеріальних ресурсів, підтримки з боку держави.



**Рис. 3. Прогноз виробництва основних видів продукції тваринництва, кг**  
*Джерело: побудовано за даними [3]*

Разом з тим, невідкладних зусиль щодо налагодження процесу виробництва молока та молочних продуктів потребує галузь скотарства, адже тривалий період вона перебуває в депресивному стані. Низка негативних чинників соціально-економічного та політичного характеру призвели до руйнівних наслідків даного виду діяльності. Тому нагальним постає питання розробки комплексного механізму відродження та нарощуванням обсягів даного виду продукції, за для вирішення проблеми продовольчої безпеки в контексті належного рівня її споживання. Використання різноманітних прийомів і методів аналітики сприятиме вирішенню питання, запровадження нових підходів бухгалтерського

обліку дозволить внести регулюючу компоненту у даний процес. Також існує думка науковців [11], що вагомого значення набуває аудит, як основний спонукальний інструмент для розв'язання проблем і своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень.

### *Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.*

Достатній рівень споживання продуктів харчування є необхідною умовою для існування та розвитку сучасного суспільства. Саме тому Організація Об'єднаних Націй в особі Всесвітньої організації охорони здоров'я поставила харчування на перше місце в переліку індикаторів рівня життя сучасної людини.

Згідно даних МОЗ України щодо науково обґрунтованих норм споживання м'яса та м'ясопродуктів встановлено, що за досліджуваний період відбулося порушення збалансованого харчового раціону для населення. У його структурі сформувався дефіцит за м'ясопродуктами та молочними продуктами, зокрема споживання молока та молочної продукції в країні характеризується негативною тенденцією.

Це спричинено гальмівним розвитком галузі тваринництва останніх років. Статистика свідчить, що поголів'я ВРХ в господарствах усіх категорій на кінець 2021 року зменшилось на 14,5%, свиней – на 2 %, овець та кіз – на 9 %, птиці – 8%.

Доведено, що основними причинами, які стримують розвиток галузі тваринництва та зростання обсягів виробництва продукції, є значні витрати живої праці для вирощування тварин, довготривалий виробничий цикл, недостатнє фінансування, в т. ч. інвестування. Довготривала окупність вкладеного у виробництво капіталу не сприяє зростанню інвестицій у цю галузь. У зв'язку з цим важливого значення набуває виявлення резервів зниження собівартості продукції галузі та пошук шляхів підвищення ефективності виробництва.

У структурі витрат на виробництво продукції тваринництва, відповідно і в собівартості продукції, найбільша питома вага належить таким елементам, як матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використаних у виробництві. Запропоновано розширити номенклатуру статей калькуляції для формування

собівартості продукції тваринництва та деталізувати їх з урахуванням можливостей управлінського обліку, що дозволить забезпечити систему управління необхідними для прийняття ефективних рішень даними.

Побудований прогноз розвитку галузі тваринництва вказує на складний процес її становлення. Саме тому виправдано допустимим є поєднання аналітики та управлінського обліку, як комплексного механізму відродження та нарощування обсягів продукції даної галузі. Спонукальним інструментом для розв'язання проблем і своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень є організація внутрішнього аудиту.

### Література

1. Болтовська Л.Л. Організаційно-економічні засади управління динамічними процесами м'ясопродуктового підкомплексу: дис. на здобуття наукового ступеня д-ра. філософ. за спеціальністю 051 Економіка. Вінницький національний аграрний університет. Вінниця, 2021. 189 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. [8-те вид., перероб. і доп.]. Житомир: ПП “Рута”, 2009. 912 с.

3. Державна служба статистики України. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/publ7\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm)

4. Дерій В.А. .Методи внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах. *Сталий розвиток економіки*. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. № 1, 2013 (18). С.254-258.

5. Довженко В.А., Русак О.П., Золотницька Ю.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення прогнозування і планування соціально-економічного розвитку територій. *Інвестиції: практика та досвід*. № 6 2021, С. 79 – 84. DOI: [10.32702/2306-6814.2021.6.79](https://doi.org/10.32702/2306-6814.2021.6.79)

6. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (наказ Міністерства аграрної політики України №132 від 18.05.2001 р.). URL:

<http://zakon2.rada.gov.ua/>.

7. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Наказ Мінфін України від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

8. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах : [підручник] / [Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М. І. та ін.]. [5–те вид., перероб. і допов.]. К. : Алерта, 2009. 1056 с.

9. Офіційний сайт Українського НДІ харчування МОЗ України. URL: <http://www.niipitan.com.ua>.

10. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. А. Х. : Вид. ХНЕУ. 2011. 344 с.

11. Русак О.П., Довженко В.А., Золотницька Ю.В. Статистико-аналітичні інструменти та аудит в публічній аналітиці. *Наукові перспективи*. Випуск №3(19). 2021. С. 205-217 DOI: [https://doi.org/10.52058/2708-7530-2021-3\(9\)-205-217](https://doi.org/10.52058/2708-7530-2021-3(9)-205-217)

12. Суліменко Л.А., Вітер С.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління виробництвом на підприємствах плодоовочевої консервної промисловості України. *Економіка. Управління. Інновації*. 2022. №1(30). DOI:10.35433/ISSN2410-3748-2022-1(30)-13.

13. Цаль-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. К.: Вид-во ЦУЛ, 2002. 656 с.

14. Цілі в дії. URL: <https://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/sustainable-development-goals/goal-2-zero-hunger.html>.

15. Ширченко С. С. Методика та організація обліку витрат підприємства на виробництво продукції. *Інвестиції: практика та досвід*. 2008. №23. С. 43-44.

16. Шпикуляк О. Г., Півторак В. С., Грищенко О. Ю., Мамчур Л. В. Розвиток малих аграрних підприємств у ринковому інституційному середовищі: індикатори та ефективність: монографія. Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». Київ : ННЦ «ІАЕ». 2017. 204 с.

17. Sarychev, V., Malyuga, N., Shkulipa, L., & Poltorak, A. (2021). The role of

the state in increasing labor productivity in agricultural enterprises of Ukraine. E3S Web of Conferences, 254, 10002. DOI: 10.1051/e3sconf/202125410002.

## References

1. Boltovs'ka, L.L. (2021), "Organizational and economic principles of management of dynamic processes of the meat product sub-complex", Ph.D. Thesis, Economy, Vinnyts'kyj natsional'nyj ahrarnyj universytet, Vinnytsia, Ukraine.
2. Butynets', F.F. (2009), Bukhhalters'kyj finansovyj oblik [Accounting and financial accounting: a textbook for students of the "Accounting and Audit" specialty of higher educational institutions], PP "Ruta", Zhytomyr, Ukraine.
3. State Statistics Service of Ukraine (2023), available at: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/publ7\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm) (Accessed 05 June 2023).
4. Derij, V.A. (2013), "Methods of intra-farm control over production costs in agricultural enterprises", Stalyj rozvytok ekonomiky. Vseukrains'kyj naukovo-vyrobnychyj zhurnal, vol. 1 (18), pp. 254-258.
5. Dovzhenko, V., Rusak, O. and Zolotnytska, Y. (2021), "Informational and analytical support of forecasting and planning of territories social and economic development", Investytsiyi: praktyka ta dosvid, vol. 6, pp. 79-84. DOI: 10.32702/2306-6814.2021.6.79
6. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2001), "Methodological recommendations for planning, accounting and calculating the cost of production (works, services) of agricultural enterprises", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 05 June 2023).
7. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "National regulation (standard) of accounting 16 "Expenses"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Accessed 05 June 2023).
8. Ohijchuk, M.F. Plaksiienko, V.Ya. And Belenkova, M.I. (2009), Finansovyj ta upravlins'kyj oblik na sil's'kohospodars'kykh pidpriemstvakh [Financial and management accounting at agricultural enterprises], Alerta, Kyiv, Ukraine.
9. Nutrition Research Institute of the Ministry of Health of Ukraine (2023), available at: <http://www.niipitan.com.ua> (Accessed 05 June 2023).
10. Pylypenko, A.A. Dz'obko, I.P. And Pysarchuk, O.V. (2011), Formuvannia

oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia vytratamy pidpriumstv ta ikh ob'iednan' [Formation of accounting and analytical support for cost management of enterprises and their associations], KhNEU, Kharkiv, Ukraine.

11. Rusak, O.P. Dovzhenko, V.A. and Zolotnyts'ka, Yu.V. (2021), "Statistical and analytical instruments and audit in public governance", *Naukovi perspektyvy*, vol. 3 (19), pp. 205-217. DOI: [https://doi.org/10.52058/2708-7530-2021-3\(9\)-205-217](https://doi.org/10.52058/2708-7530-2021-3(9)-205-217)

12. Sulimenko, L.A. and Viter, S.A. (2022), "Accounting and analytical support of management of production enterprises of the enterprises of the fruit and vegetable canned industry of Ukraine", *Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii*, vol. 1(30). DOI:10.35433/ISSN2410-3748-2022-1(30)-13.

13. Tsal'-Tsalko, Yu.S. (2002), *Vytraty pidpriumstva* [Enterprise expenses], Vyd-vo TsUL, Kyiv, Ukraine.

14. UNDP (2023), "Goals in action", available at: <https://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/sustainable-development-goals/goal-2-zero-hunger.html> (Accessed 05 June 2023).

15. Shyrchenko, S.S. (2008), "Methodology and organization of accounting of the enterprise's costs for the production of products", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 23, pp. 43-44.

16. Shpykuliak, O.H. Pivtorak, V.S. Hryshenko, O.Yu. and Mamchur, L.V. (2017), *Rozvytok malykh ahrarnykh pidpriumstv u rynkovomu instytutsijnomu seredovyschi: indykatory ta efektyvnist'* [Development of small agricultural enterprises in the market institutional environment: indicators and efficiency], NNTs «IAE», Kyiv, Ukraine.

17. Sarychev, V. Malyuga, N. Shkulipa, L. and Poltorak, A. (2021), "The role of the state in increasing labor productivity in agricultural enterprises of Ukraine", *E3S Web of Conferences*, 254, 10002. DOI: 10.1051/e3sconf/202125410002.

*Стаття надійшла до редакції 13.06.2023 р.*