ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ АГРОФОРМУВАНЬ ПРИ ВИРОЩУВАННІ ПЛОДОВО-ЯГІДНИХ КУЛЬТУР

Л. Петришин, д. е. н.

ORCID ID: 0000-0002-1871-2837

Львівський національний університет імені Івана Франка

Г. Мацьків, к. е. н.

ORCID ID: 0000-0002-1329-7355

Львівський національний аграрний університет

<https://doi.org/10.31734/economics2020.27.080>

Петришин Л., Мацьків Г. Особливості облікової політики агроформувань при вирощуванні плодово-ягідних культур

Проаналізовано проблеми формування облікової політики сільськогосподарських підприємств при вирощуванні плодово-ягідних культур, а також сучасні тенденції на ринку плодово-ягідної продукції. Висвітлено існуючі проблеми в обліковому відображенні плодово-ягідних культур. Запропоновано на рівні сільськогосподарського підприємства конкретні підходи в частині облікових процедур для вдосконалення механізму отримання бухгалтерської інформації.

Розглянуто основні напрями вдосконалення організації обліку виробництва сільськогосподарської продукції в аграрному підприємстві на етапі первинного, поточного і підсумкового обліку. Висвітлено облікову політику підприємства з врахуванням галузевих особливостей та чинної нормативно-правової бази. Зосереджено увагу на таких складових (обов'язкових елементах) формування наказу про облікову політику: робочому плані рахунків – для деталізації обліку витрат і виробленої продукції; строках переведення молодих незрілих плодово-ягідних насаджень у зрілі; методах оцінки плодів та ягід, побічної продукції, одержаної продукції від незрілих насаджень, а також падалиці; методах оцінки незавершеного виробництва; статтях витрат, понесених на виробництво плодів та ягід; методах калькулювання собівартості одержаної продукції; формах первинних документів, якими користуються підприємства, що займаються виробництвом плодово-ягідної продукції.

Досліджено особливості організації ведення первинного обліку в підприємствах для отримання своєчасної, достовірної і вичерпної інформації та прийняття ефективних управлінських рішень. Проаналізовано первинну документацію з обліку витрат і виходу плодово-ягідної продукції, виявлено недоліки та внесено пропозиції щодо його покращання. Обґрунтовано необхідність удосконалення документального оформлення якісних показників продукції плодівництва і ягідництва. Надано конкретні рекомендації для використання у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств, що займаються виробництвом плодово-ягідної продукції.

Ключові слова: біологічні активи, галузеві особливості, зрілі та незрілі довгострокові біологічні активи, організація обліку, облікова політика, плоди, ягоди, первинна документація.

Petryshyn L., Matskiv H. Features of agricultural enterprises' accounting policy while growing fruit and berry crops

The article is devoted to the problems of forming the accounting policy of agricultural enterprises for growing fruit and berry crops. The modern trends in the market of fruit and berry products are analyzed by the authors. The current problems in the accounting of fruit and berry crops are highlighted. The authors propose specific approaches to accounting procedures to improve the mechanism for obtaining accounting information at the enterprise.

The basic directions of improvement of the organization of the accounting agricultural production in the agricultural enterprise at the stage of primary, current and final accounting are considered in the work. The accounting policy of the company is considered, taking into account the industry peculiarities and the current regulatory framework. The focus is made on the following components (mandatory elements) in the formulation of accounting policy orders, namely the work plan of accounts to detail the accounting of costs and output; terms of transfer of young unripe fruit and berry plantations in ripe; methods of evaluation of fruits and berries, by-products, products obtained from unripe plantings, as well as the methods for estimating work in progress; cost items incurred in the production of fruits and berries; methods of calculating the cost of production; forms of primary documents, used by the enterprises, which are engaged in the production of fruit and berry products.

The peculiarities of the organization of primary accounting in enterprises for timely, reliable and comprehensive information and effective management decisions are investigated. The authors analyze primary documentation on cost and output of fruit and berry products, identify deficiencies and make suggestions for its improvement. The necessity to improve the documentation of quality indicators of fruit and berry production is substantiated. Specific recommendations are given for use in the practical activity of agricultural enterprises, engaged in the production of fruit and berry products.

Key words: biological assets, sectoral features, mature and immature long-term biological assets, accounting organization, accounting policy, fruits, berries, primary documentation.

Постановка проблеми. Природно-кліматичні умови більшої частини території нашої держави сприяють успішному вирощуванню плодово-ягідних культур у поєднанні з віковими традиціями населення. Оскільки плідництво та ягідництво є підгалузями рослинництва, тому їм притаманні й основні технологічні особливості вказаної галузі, а саме сезонність сільськогосподарських робіт, одноразовість одержання врожаю протягом року, широкий асортимент продукції, швидке псування, погана транспортабельність, недовгозберігання плодів і ягід тощо. Саме зазначені організаційно-технологічні особливості суттєво впливають на побудову системи обліку виробництва й калькулювання собівартості, а звідси відповідно формування облікової політики на рівні суб'єкта господарювання. В умовах динамічних змін зовнішнього і внутрішнього середовища господарювання ставляться нові вимоги до якості обліково-аналітичної інформації, що є підставою для прийняття необхідних управлінських рішень в аграрних підприємствах. З огляду на це актуальність досліджень в окресленому напрямі посилюється.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні й практичні підходи до вирішення проблем, пов'язаних із формуванням облікової політики на рівні суб'єкта господарювання, висвітлено у працях багатьох відомих учених-економістів, зокрема Ф. Бутинця, Т. Барановської, О. Бірюк, О. Волкової, В. Жука, М. Коцупатрого, В. Лінника, Т. Маренича, В. Пушкаря, Л. Сука, М. Огійчука, О. Чернецького та ін. Зокрема, О. Бірюк та О. Смольська [1] розглядають документальне оформлення виробництва і виходу продукції садівництва; О. Смольська [8] зосереджується на основних напрямках впровадження облікової політики в садівничих підприємствах. Дослідники М. Коцупатрий, О. Бірюк [2] і Г. Макарова й В. Мушта [4] пропонують, як вдосконалити облік готової продукції підприємства, у тому числі плодів та ягід. Незважаючи на неабиякий доробок у цій царині, проблема й досі потребує вивчення щодо особливостей організації обліку, відповідно й облікових процедур у господарствах, котрі займаються вирощуванням плодів та ягід, тобто в галузевому розрізі. З огляду на викладене питання формування облікової політики аграрними формуваннями є досить актуальними і потребують подальшого уточнення.

Постановка завдання. Щоб досягти мети дослідження, ми ставили завдання: провести аналіз сучасних тенденцій на ринку плодово-ягідної про-

дукції; висвітлити існуючі проблеми в обліковому відображенні плодово-ягідних культур; запропонувати конкретні підходи в частині облікових процедур на рівні суб'єкта господарювання для вдосконалення механізму отримання бухгалтерської інформації.

Виклад основного матеріалу. В агробізнесі плодово-ягідну продукцію вважають не лише однією з найкорисніших і багатих на вітаміни, а й такою, що входить до переліку високомаржинальних культур. На сьогодні для багатьох агровиробників підприємницька діяльність, пов'язана з вирощуванням плодово-ягідної продукції, є досить вигідною, оскільки забезпечує отримання високих доходів із відносно невеликих земельних ділянок.

Аналіз стану й динаміки виробництва плодів та ягід показав: зростання пропозиції плодово-ягідних культур на ринку напряму пов'язано з підвищенням попиту на них як із боку харчових і переробних підприємств, так і населення (рис. 1). У 2000 році усі категорії господарств виробили разом 1452,6 тис. т плодів і ягід та 513,8 тис. т винограду, у 2018 році обсяги виробництва плодів та ягід зросли до 2571,3 тис. т, однак винограду – знизилися до 467,6 тис. т. Важливим чинником збільшення виробництва плодово-ягідної продукції за аналізований період передусім є підвищення рівня середньої врожайності внаслідок інтенсифікації, удосконалення технології вирощування та виведення нових сортів і розповсюдження високопродуктивних саджанців. Зокрема, якщо у 2000 році середня врожайність плодівих і ягідних культур становила лише 38,4 ц/га, то у 2018 році – 128,4 ц/га.

Без сумніву, для будь-якого господарства у разі прийняття рішення щодо започаткування й розвитку плодово-ягідного бізнесу на першому місці стоїть питання його дохідності. Так, багатьох вітчизняних аграріїв цей вид підприємництва приваблює передусім саме можливостями одержання високої рентабельності та маси прибутку з 1 га насаджень. Детальний аналіз інформації Державної служби статистики показав, що цей бізнес за рівнем рентабельності в окремі роки не поступався навіть найбільш маржинальним олійним культурам (рис. 2).

Оскільки плодово-ягідні культури здебільшого багаторічні, темпи зростання витрат на них значно нижчі порівняно з іншими видами сільськогосподарської продукції. Саме цей чинник є привабливим з погляду залучення інвестицій в таке виробництво та розвитку його в малих і середніх господарствах.

Рис. 1. Динаміка виробництва плодово-ягідної продукції усіма категоріями господарств України.*

* Узагальнено на підставі даних Держслужби статистики України.

Рис. 2. Рівень рентабельності виробництва плодово-ягідної продукції у підприємствах України, %.*

* Узагальнено на підставі даних Держслужби статистики України.

При цьому, якщо аналізувати структуру собівартості виробництва плодово-ягідної продукції, то варто констатувати, що найбільшу питому вагу у загальному обсязі витрат мають прямі матеріальні витрати (табл. 1).

Як видно з табл. 1, вагома частка прямих матеріальних витрат на виробництво плодово-ягідної продукції (34–44 %) пов'язана з постійним зростанням цін на вхідні ресурси для вирощування

культур. При цьому також варто звернути увагу на таку статтю витрат, як оплата праці, – 30,8 %, що можна пояснити високою трудомісткістю технологічних процесів вирощування плодів та ягід.

Загалом підприємницька діяльність, пов'язана з вирощуванням плодово-ягідних культур, є досить прибутковою як за окупністю вкладених коштів, так і за масою одержуваного доходу з 1 га. Виробництво конкурентоспроможної продукції та

забезпечення стійкого ринкового становища сільськогосподарських підприємств вимагають радикальних змін у системі їхнього обліково-аналітичного забезпечення. Аграрні підприємства, які спеціалізуються на вирощуванні плодово-ягідної продукції, повинні мати чітке уявлення про обсяги витрат, окупність операційної діяльності, ефективність кожного прийнятого рішення та їхній вплив на фінансові результати [8].

У робочому плані рахунків суб'єкта агробізнесу варто правильно виокремлювати субрахунки, на яких, власне, й проводитиметься облік виробництва плодово-ягідної продукції. Самі витрати на закладання й вирощування плодово-ягідних культур фіксуються на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів», завдяки чому створюється вартість незрілих довгострокових біологічних

активів на субрахунку 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю» або ж 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первинною вартістю». У свою чергу облік продуктивних ягідників та плодових насаджень проводиться на субрахунку 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» та на субрахунку 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю» з врахуванням способу оцінки, який обирає суб'єкт господарювання [6]. Що ж стосується обліку самих витрат на вирощування плодово-ягідної продукції, то його ведуть на рахунку 23 «Виробництво» субрахунку 231 «Рослинництво», а облік вирощених плодів і ягід – на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» субрахунку 271 «Продукція рослинництва».

Таблиця 1

Структура витрат на виробництво плодово-ягідної продукції підприємствами України за 2018 р., %*

Статті витрат		Виноград	Культури плодові	Культури ягідні
Витрати – усього		100,0	100,0	100,0
Прямі матеріальні витрати – усього		44,1	35,9	34,7
У тому числі	насіння та посадковий матеріал	0,1	0,7	1,4
	мінеральні добрива	13,4	8,1	16,8
	пальне і мастильні матеріали	13,0	6,2	6,6
	решта матеріальних витрат	17,6	20,8	10,0
Прямі витрати на оплату праці		19,9	20,3	30,8
Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати – усього		36,0	43,8	34,5
У тому числі	відрахування на соціальні заходи	4,6	4,3	6,3
	амортизація	7,0	10,9	14,8
	оплата послуг сторонніх організацій	5,3	12,4	6,2
	решта інших прямих та загальновиробничих витрат	19,1	16,1	7,2

* Узагальнено на підставі даних Держслужби статистики України.

Крім того, варто також зазначити, що загальна методика переведення незрілих багаторічних насаджень у зрілі є чітко визначена листом Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості [3] (табл. 2).

Виходячи із зазначеної методики переведення незрілих насаджень у зрілі [3], а також враховуючи специфічні особливості вирощування, пропонуємо зафіксувати терміни їхнього переведення в наказі про облікову політику суб'єкта господарювання.

Необхідно брати до уваги у практичній діяльності суб'єкта агробізнесу також такий нюанс: незрілі та зрілі плодово-ягідні насадження оцінюються за двома вартостями: за первісною або за справедливою вартістю [6].

Результати наших досліджень переконливо доводять, що значна частина агропідприємств оцінює основну продукцію за виробничою собівартістю. Ми підтримуємо такий підхід і вважаємо, що, власне, виробнича собівартість повинна і має бути пріоритетною, оскільки вона враховує всі витрати технологічних процесів – від закладання

самих плодових насаджень і до отримання готової продукції.

Оцінка ж агропродукції за справедливою вартістю необґрунтовано збільшує сам обсяг прибутку підприємства. Керуючись Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

сільськогосподарських підприємств № 132, слід брати до уваги, що побічну продукцію – живці, вуса, відсадки – оцінюють за цінами можливої реалізації, падалицю – за реалізаційними цінами, однак, коли йдеться про її використання на корм худобі, – то за собівартістю кормових буряків із врахуванням кормових якостей [5].

Таблиця 2

**Терміни переведення молодих насаджень плодово-ягідних культур
до складу плодоносних***

Тип насаджень плодово-ягідних культур	Схема розміщення дерев, кущів, м	Терміни переведення молодих насаджень до складу плодоносних (рік від посадки)
Зерняткові культури		
Яблуна, груша		
підщепа сильноросла крона округла	8×6	7–8
підщепа середньоросла крона округла	6–7×4	6
підщепа середньоросла крона плоска	6×5	6
підщепа слаборосла крона плоска	4×2,5	5
Кісточкові культури		
Вишня	6×3–4	5
Слива	6×3–4	6
Черешня	6–7×4	6
Персик	5×3	5
Абрикос	6×4	6
Ягідні культури		
Суниця	0,8×0,2	2
Смородина	3×0,5	4
Агрус	3×0,7	4
Малина	3×0,5	3

* Узагальнено на підставі [3].

Як бачимо, суб'єктам агробізнесу, які займаються виробництвом плодів та ягід, дуже важливо окремі облікові аспекти щодо оцінки насаджень у розрізі їхніх видів зазначити в наказі про облікову політику. Крім того, у процесі самого виробництва плодово-ягідної продукції мають місце осінні й зимові роботи, тобто існує незавершене виробництво: боротьба зі шкідниками, обрізка насаджень та ін. Ці технологічні процеси також суттєво впливають на визначення собівартості отриманої продукції й здійснення її калькулювання. Отож, інформацію, яка стосується методики обліку незавершеного виробництва та його оцінки, слід зафіксувати в наказі про облікову політику суб'єкта агробізнесу.

Не менш важливе значення в обліковій роботі суб'єкта господарювання має формування

собівартості продукції плодово-ягідних культур, тому вкрай важливо обґрунтувати склад витрат, що стосуються первісної вартості. Так, згідно з чинною інструктивною базою у виробничій собівартості враховуються лише прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати. При цьому згідно з пунктом 17 ПСБО 16 «Витрати» адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не входять до собівартості, а розглядаються як витрати періоду. Отож, об'єкти обліку й класифікацію витрат як для потреб фінансового обліку, так і для потреб управління кожен суб'єкт бізнесу визначає самостійно, однак, не порушуючи при цьому чинні нормативно-правові документи, і вказує їх у наказі про облікову політику, оскільки це є невід'ємним її елементом [7].

З огляду на питому вагу галузі у структурі виробництва й реалізації продукції аграрні формування поділяються на спеціалізовані й неспеціалізовані. Такий поділ передусім істотно впливає на організацію обліку затрат і відповідно калькуляцію собівартості плодово-ягідної продукції [4]. У неспеціалізованих господарствах багаторічні насадження займають невеликі площі, а отримана продукція використовується переважно для внутрішнього споживання й частково – для реалізації чи переробки, а отже, затрати з догляду за насадженнями та збирання урожаю доцільно обліковувати на одному аналітичному рахунку «Плодівництво», «Ягідництво», який відкривають у складі субрахунка 231 «Рослинництво» до синтетичного рахунка 23 «Виробництво». У спеціалізованих господарствах, де

плодівництво й ягідництво є провідною галуззю господарської діяльності, окремі види культур займають значні площі, тому витрати на виробництво продукції обліковують за кожною культурою окремо з врахуванням її видів і підвидів (сортів).

Виходячи із галузевих рекомендацій, а саме Методичних рекомендацій № 132 [7], суб'єкт агробізнесу самостійно встановлює перелік і склад статей калькулювання, при цьому враховуючи специфіку виробництва, й затверджує їх разом із методом калькулювання собівартості продукції у наказі про облікову політику підприємства.

Формування відповідних даних про обсяг витрат й обсяг отриманої плодово-ягідної продукції здійснюється на основі інформації з первинних документів (рис. 3).

Рис. 3. Первинні документи з обліку витрат і виходу плодово-ягідної продукції.

Аналіз форм чинних первинних документів, які використовують сільськогосподарські підприємства для обліку плодово-ягідної продукції,

показав, що перелік показників якості неповний. Більшість учених у своїх працях зазначають, що недосконалість первинного обліку в опри-

буткуванні сільськогосподарської продукції існує через відсутність реквізитів, які характеризують якісні параметри. Ми вважаємо, що у первинних документах з обліку витрат необхідно обов'язково вказувати якісні параметри спожитих у процесі виробництва ресурсів, а саме показники щодо кількості поживної речовини у добривах (органічних, мінеральних, мікродобривах тощо), кількості діючої речовини у хімікатах та ін. Важливою проблемою для підприємств у сучасних умовах господарювання є також недостатність інформації про якість отриманої продукції, яка суттєво впливає на рівень конкурентоспроможності продукції на товарному ринку. На відміну від промислового виробництва, плоди та ягоди, отримані в результаті біологічних перетворень, мають різну споживчу цінність залежно від сорту, розміру, рівня пошкодження та інших специфічних особливостей. Такі властивості мають бути відображені в бухобліку, адже врахування цих чинників дає змогу об'єктивно оцінювати економічний стан галузі та її подальші перспективи [1].

Сучасний ринок збуту сільськогосподарської продукції вимагає вирощування екологічно чистої продукції садівництва та ягідництва, що побудовано на застосуванні органічної основи матеріальних ресурсів, тобто без використання синтетичних добрив, хімічних препаратів, отрутохімікатів. Враховуючи вимоги до розвитку галузей та до вирощуваної продукції, на нашу думку, важливе значення має доповнення документів з оприбуткування продукції додатковими реквізитами, а саме «Органічна продукція», «Традиційна (неорганічна) продукція без ГМО», «Традиційна (неорганічна) продукція з ГМО». Це дасть змогу у системі бухгалтерського обліку формувати інформацію про кількість одержаної продукції з врахуванням якості.

Отже, для відображення господарських операцій під час виробництва плодів і ягід складається велика кількість первинних документів, що формують інформацію про витрати та вихід продукції. До наказу про облікову політику господарства рекомендуємо вносити перелік форм первинних документів, а також самостійно розроблені (уточнені) форми, затверджені керівником підприємства [2].

Висновки. У сучасних умовах господарювання важлива роль відводиться обліково-економічній інформації суб'єкта бізнесу, яка використовується для прийняття управлінських рішень. Відповідний рівень аналітичності облікових даних залежить від облікової політики підприємства. У господарствах, які займаються виробництвом плодово-ягідної продукції, у рамках

підготовки наказу про облікову політику потрібно виділити в робочому плані рахунків відповідні синтетичні та аналітичні субрахунки для деталізації обліку витрат і виробленої продукції; визначити та зафіксувати строки переведення молодих незрілих плодово-ягідних насаджень у зрілі; обрати методи оцінки плодів та ягід, побічної продукції, одержаної продукції від незрілих насаджень, а також падалиці; зазначити методи оцінки незавершеного виробництва; встановити перелік витрат, понесених на виробництво плодів та ягід, й обрати метод калькулювання собівартості одержаної продукції; затвердити перелік форм первинних документів, якими користуються підприємства, що займаються виробництвом плодово-ягідної продукції. Облікова політика кожного підприємства повинна формуватися з врахуванням галузевих особливостей та чинної законодавчої бази. Тому вважаємо, що для господарств, які займаються вирощуванням плодово-ягідних насаджень, потрібне чіткіше нормативне уточнення в частині організаційних, методичних і технологічних аспектів облікової політики.

Бібліографічний список

1. Бірюк О. Г., Смольська О. Ю. Документальне оформлення виробництва і виходу продукції садівництва. *Проблеми економіки*. 2014. № 2. С. 224–229.
2. Коцупатрий М. М., Бірюк О. Г. Облікова політика підприємства. Київ: КНЕУ, 2010. 273 с.
3. Лист Державного комітету інформаційної політики України «Про нормативи питомих капітальних вкладень на створення плодових, ягідних та виноградних насаджень» від 24.02.1997 р. № 11/02-460. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.03.2020).
4. Макарова Г. С., Мушта В. В. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 3. С. 527–533.
5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. URL: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm> (дата звернення: 12.03.2020).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 18.11.2005 р. № 790. *Збірник Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2016. № 1. С. 166–170.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318. *Збірник Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2016. № 1. С. 92–97.
8. Смольська О. Ю. Основні напрями впровадження облікової політики на садівничих підприємствах. *Агросвіт*. 2014. № 12. С. 55–59.

Стаття надійшла 12.04.2020