

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ВИТРАТ І ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА ОРГАНІЧНОГО ПОХОДЖЕННЯ

(Представлено к.е.н., проф. Коцупатрий М.М.)

Стаття зосереджена на дослідженні первинного обліку витрат та виходу органічної продукції рослинництва. Вирішено ключові питання, що виникають у первинному обліку органічної продукції рослинництва. Під час дослідження були використані загальнонаукові методи: індукції та дедукції, діалектичний, історичний та системний, а також деякі специфічні методи бухгалтерського обліку, до яких належать документування, інвентаризація, оцінка, калькуляція, бухгалтерські рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс та бухгалтерська звітність.

Порушуючи питання документального оформлення витрат і виходу продукції рослинництва органічного походження, варто зазначити, що документація – важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки слугує основою первинного спостереження за господарськими операціями і є обов'язковою умовою для відображення їх в обліку. Висвітлено особливості ведення органічного землеробства та документального оформлення витрат виробництва і оприбуткування продукції рослинництва органічного походження, а також досліджено порядок оформлення земельних ділянок в операційну оренду для виробництва органічної продукції. Внесено пропозиції щодо вдосконалення документального оформлення витрат і виходу органічної продукції рослинництва з метою формування достовірної інформації про витрати на виробництво та про вироцену продукцію рослинництва органічного походження для прийняття управлінських рішень.

Ключові слова: органічне землеробство; первинні документи; рослинництво; документація, оприбуткування готової продукції.

Постановка проблеми. Виробництво і споживання органічної продукції з кожним роком набуває все більшої популярності серед українців, адже така продукція є корисною для населення та має значно вищу якість порівняно зі звичайною. Україна як аграрна країна має всі шанси для збільшення обсягу виробництва органічної продукції, завоювання ринку в Європі та світі. Тому налагоджена система обліку витрат виробництва і виходу продукції сприятиме об'єктивному формуванню собівартості органічної продукції та контролю за її рівнем. Первинний облік є основою системи бухгалтерського обліку в рослинництві і відіграє важливу роль в його об'єктивності.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Дослідженням питання ефективності органічного виробництва та його документального оформлення приділяли увагу низка вітчизняних науковців і практиків: Будьонний Ю.В. [7], Гудзь В.П. [7], Примак І.Д. [7], Танчик С.П. [7], Мороз Ю.Ю. [8].

Метою статті є дослідження первинного обліку витрат і виходу органічної продукції рослинництва з метою його систематизації та удосконалення.

Викладення основного матеріалу. Органічне землеробство, крім активації та використання природного кругообігу речовин, забезпечує поліпшення якості продуктів харчування, води, повітря та сприяє загальному оздоровленню довкілля, а також збереженню енергії та підвищенню природної родючості ґрунту. За умов цього виду землеробства в структурі посівних площ важливо практикувати взаємодоповнення культур різних біологічних видів, оскільки врожайність найважливіших культур при біологічному землеробстві майже ніколи не досягне рівня звичайних середніх господарств. Підприємства, що перейдуть на вирощування органічної продукції, можуть забезпечити певну частину внутрішньої потреби держави в якісних продуктах харчування й зумовити скорочення експорту продовольства [7].

Варто зазначити, що з розвитком органічного землеробства має розвиватися та вдосконалюватися первинний облік з метою формування додаткової облікової інформації щодо виробництва й оприбуткування готової органічної продукції для прийняття відповідних управлінських рішень.

Первинне спостереження, документування та документація відіграють важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, дають уявлення про фактичний стан господарських засобів та їх зміни у процесі кругообігу засобів; забезпечують прозорість у роботі підприємства та контроль наявності, руху майна і коштів; є юридичним (правовим) свідченням господарських операцій, що здійснюються; є важливим джерелом інформації для контролю зовнішніми і внутрішніми користувачами при проведенні ревізії, аудиту, аналізу господарської діяльності [10].

Тепер детально розглянемо процес документального оформлення органічного землеробства. У разі, якщо підприємство має намір вирощувати сільськогосподарську продукцію, без земельної ділянки не обійтись. Підприємство повинно мати документи, що підтверджують право на володіння чи оренду земельної ділянки для вирощування такої продукції.

Якщо у володінні підприємства вже є земельна ділянка, підтвердження права власності буде «Свідоцтво на право власності», «Державний акт» чи витяг про реєстрацію права на ділянку з Державного земельного кадастру. У випадку оренди право володіння земельною ділянкою посвідчується договором оренди землі, зареєстрованим відповідно до закону.

Згідно з Законом України «Про оренду землі», оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності. Об'єктами оренди є земельні ділянки, що перебувають у власності громадян, юридичних осіб, комунальній або державній власності [3].

Договір оренди являє собою угоду, за якою орендодавець зобов'язаний за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, а орендар зобов'язаний використовувати земельну ділянку відповідно до умов договору та вимог земельного законодавства.

Під час діяльності з виробництва продукції рослинництва органічного походження, виникають господарські операції, що фіксують у первинних документах. Основні первинні документи з обліку витрат та виходу органічної продукції рослинництва можна умовно поділити на 3 групи: документи з обліку витрат праці, документи з обліку виробничих запасів та з оприбуткування готової продукції. Розподіл первинних документів за наведеними групами щодо витрат і виходу продукції рослинництва органічного походження схематично зображено на рисунку 1.

Для вирішення проблем інформаційного забезпечення в сфері розвитку органічного виробництва необхідно забезпечити організацію первинного обліку господарських операцій, пов'язаних з органічним землеробством, щодо використання ресурсів, оприбуткування продукції (результатів) діяльності та її реалізації, визначення фінансових результатів. Виробники органічної сільськогосподарської продукції мають точно зазначати, на яких площах, у яких будівлях, на якому устаткуванні здійснюється виробництво такої продукції. Тобто, підприємства зобов'язані точно визначати на всіх рівнях виробництва і переробки та документувати усі необоротні активи, виробничі запаси та вироблену продукцію [8].

При органічному землеробстві заборонено використовувати хімічні засоби захисту рослин та поліпшувачі ґрунту, крім виключних випадків у перехідний період. Але дозволяється використовувати органічні добрива, що є основними джерелами живлення рослин при органічній формі землеробства.

Надходження органічних добрив на центральний склад або безпосередньо у виробничу бригаду сільськогосподарського підприємства здійснюється постачальниками за затвердженим графіком після оформлення договору-замовлення.

При завезенні органічних добрив завідувач складу або комірник зобов'язаний зважити кожну машину і розписатися в одержанні вантажу в Товарно-транспортній накладній, яку він потім повертає водію-експедитору, що доставив добрива. Одночасно з цим завідувач складу (комірник) одержує другий примірник Товарно-транспортної накладної і копію сертифіката на завезену партію добрив. Після оприбуткування вантажу в Книзі складського обліку документи передаються в бухгалтерію в складі Звіту про рух матеріальних цінностей.

Списання добрив оформлюється Актом про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів (ф. № ВЗСГ-3). У реквізитах документа має відображатися специфіка діяльності підприємства позначкою «Органічне виробництво». Також потрібно вказувати якісні показники внесених добрив для контролю за дотриманням правил органічного землеробства.

Варто зазначити, що перелік дозволених добрив для органічного землеробства розміщений на офіційних сайтах організацій з сертифікації органічного землеробства.

До об'єктів обліку витрат у рослинництві варто також зарахувати оплату праці працівників, задіяних на виробництві продукції рослинництва органічного походження. Підставою для нарахування оплати праці є таблиці обліку робочого часу, облікові листи праці й виконання робіт, облікові листи трактористів-машиністів [9, с. 982].

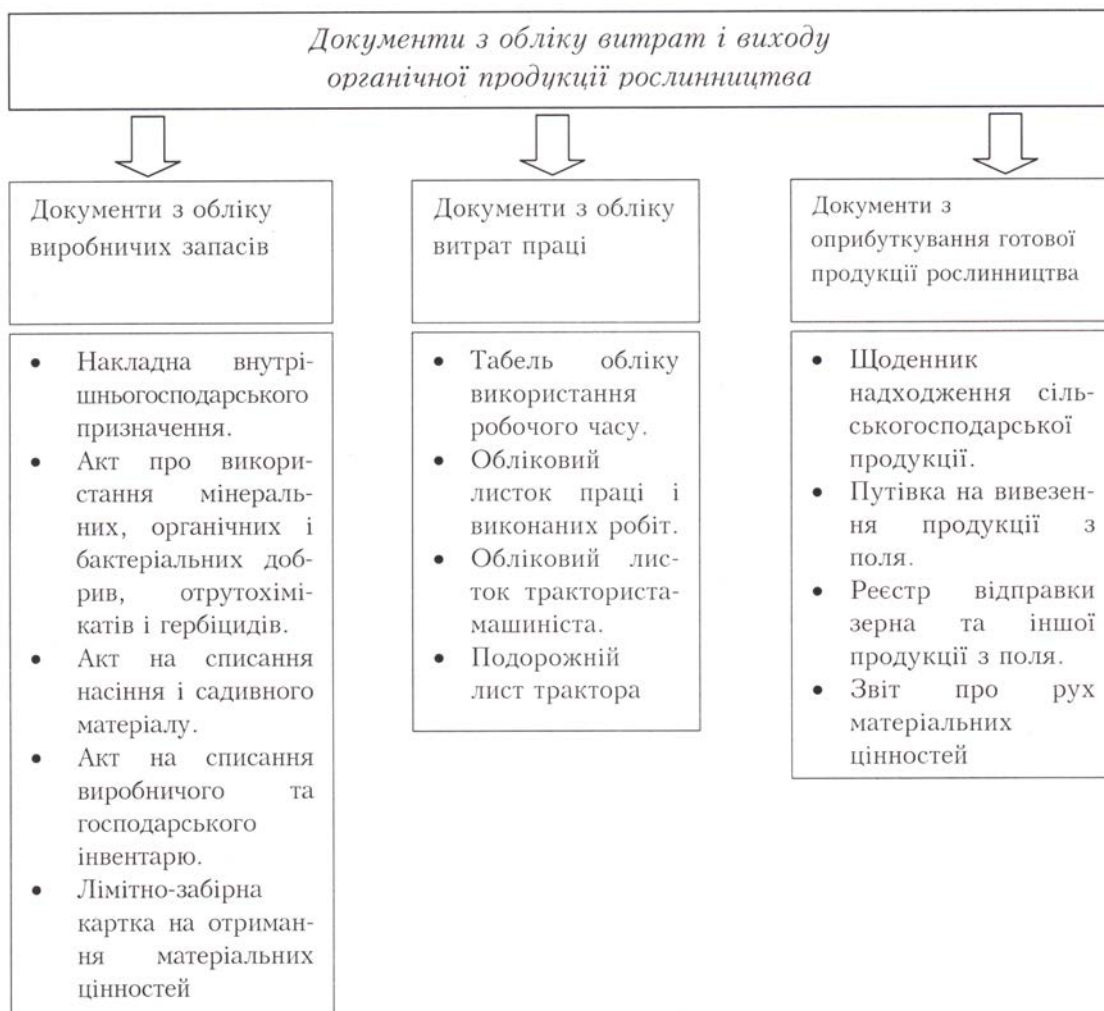


Рис. 1. Документальне оформлення витрат і виходу продукції рослинництва органічного походження

Табель обліку робочого часу (ф. № ПСГ-1) є основним документом з обліку відпрацьованого часу в рослинництві. Табель формується щодо кожного співробітника, присвоюючи при цьому працівнику табельний номер. Оскільки документ складають окремо за відділками і бригадами, то без особливих складностей можна виокремити витрати на оплату праці на виробництво органічної продукції рослинництва при паралельному виробництві.

У документах з обліку витрат праці зафіксовано трудові витрати на виконання конкретних робіт у галузі за культурами, що вирощують, та нараховану оплату праці. Облік витрат праці та виконаних робіт на кінно-ручних роботах здійснюється в обліковому листку праці і виконаних робіт (ф. № ПСГ-2). Цей документ складає бригадир. За таким документом виробіток і нараховану заробітну плату на кінно-ручних роботах обліковують у цілому за бригадою та за кожним працівником. В обліковому листку бригадир (обліковець, ланкова чи сам працівник) щодня зазначає обсяг робіт, виконаний кожним працівником, і нараховану йому оплату праці [6]. Тракторні роботи в рослинництві оформлюються Обліковим листком тракториста-машиніста (ф. № ПСГ-3) та Дорожнім листом трактора (ф. № ПСГ-4). В

обліковому листку відображаються виконані роботи із зазначенням умов, специфіки їх виконання та видів культур, що оброблялися.

Основним у первинному обліку витрат праці в рослинництві органічного походження є правильне відображення виконаних робіт, щоб у подальшому обліковець зміг віднести витрати на відповідні рахунки та накопичена сума витрат відповідала дійсності, оскільки в майбутньому це вплине на собівартість та як наслідок на прибуток.

Оприбуткування вирощеної продукції рослинництва органічного походження здійснюють у відповідних первинних документах залежно від виду продукції.

Оприбуткування зерна від урожаю здійснюють на підставі Реєстрів відправки зерна та іншої продукції з поля, путівок на вивезення зерна з поля чи Талонів.

Щоденником надходження сільськогосподарської продукції оформлюють оприбуткування зібраних овочів, фруктів, ягід, картоплі тощо.

У спеціалізованих овочевих господарствах закритого типу (теплицях) для оприбуткування вирощених овочів використовують Щоденник надходження продукції овочівництва закритого ґрунту. Для оприбуткування зібраних фруктів, ягід, винограду в спеціалізованих господарствах використовують Щоденник надходження продукції садівництва. Спеціально вирощені корми для виробництва продукції тваринництва органічного походження оприбутковують Щоденником надходження сільськогосподарської продукції, Актом на оприбуткування грубих і соковитих кормів та Актом на оприбуткування пасовищних кормів. Одержану від урожаю продукцію рослинництва органічного походження сортують і сушать. Результати цих операцій відображають у Акті на сортування і сушіння продукції рослинництва.

Процес зберігання органічної продукції на складах має особливе значення. Зберігання органічної продукції здійснюється в приміщеннях, що відповідають наступним вимогам, встановленим Кабінетом Міністрів України: зберігання органічної продукції має забезпечувати запобігання будь-якому змішуванню з традиційною продукцією, продукція рослинництва та тваринництва має зберігатися окремо. Отже, зберігання органічної продукції має забезпечувати ідентифікацію такої продукції, її партій і запобігання будь-якому змішуванню або обміну з традиційною (неорганічною) продукцією. Для цього мають існувати спеціальні бланки первинних документів, що забезпечать потреби користувачів у інформації. Тобто, в картках чи в книгах складського обліку, де міститься інформація про рух та залишки готової продукції рослинництва, мають бути відмітки, що продукція є органічною. Найкращим варіантом буде зберігання органічної продукції та традиційної на окремих складах (коморах). Це забезпечить дотримання правил зберігання органічної продукції та спростить облік продукції рослинництва.

Варто зауважити, що всі первинні документи з обліку витрат на виробництво та виходу продукції рослинництва не мають жодних реквізитів, які б забезпечували інформацією про виробництво продукції рослинництва органічного походження. Тому на підставі проведених досліджень ми вносимо пропозицію: на кожному документі, що стосується виробництва органічної продукції рослинництва, варто робити спеціальні відмітки.

Позначки можуть бути різні: «Органічна продукція», «Органічне землеробство», «Біологічне землеробство» та інше. На рисунку 2 нами запропоновано робити позначки напроти виду виробничої діяльності: «Традиційна продукція» чи «Органічна продукція». Також в документах, що стосуються органічного виробництва, в правому верхньому куті можна проставляти спеціальний логотип, затверджений Мінагрополітики, що використовується для позначення органічної продукції сільського господарства.

Отже, сільськогосподарське підприємство, що вирощує органічну продукцію, має провести документальне оформлення всіх здійснених витрат виробництва і оприбуткування вирощеної продукції загальнозастосованими нормами первинних документів з відповідними відмітками про відношення до виробництва продукції рослинництва органічного походження.

Виробництво органічної продукції рослинництва є стратегічним напрямком розвитку рослинницької галузі країни і має важливе значення як для виробництва якісних продуктів харчування, так і для підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств.



Сільгоспоблік, форма № 81

Затверджена Міністерством сільського господарства СРСР 24.11.1972 р. № 269-2

Рік	Місяць	Число	Сільгосп-підприємство	Шифр	Відділення	Бригада	Ланка	ЩОДЕННИК № НАДХОДЖЕННЯ СІЛЬСЬКО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	Операція	Одержувач	Відправник

Кількість одиниць отриманої продукції _____

Гектарів, голів тощо

Традиційна продукція

Органічна продукція

Від кого прийнято (П.І.Б)	Назва продукції, вага в кг, кількість в шт., сорт, якість						Підпис особи, згf здала продукцію
	сорт	вага	кількість	Якість продукції			
				сировина	проміжного споживання	кінцева	

Шифр синтетичного та аналітичного обліку	дебет					
	кредит					
Одиниця виміру та її шифр						
Вага (всього)						
Ціна						
Сума						

Керуючий (завідуючий) фермою
Бригадир

Завідуючий складом

Рис. 2. Щоденник надходження сільськогосподарської продукції

Формування інформації про витрати на виробництво та про вирощену продукцію рослинництва органічного походження здійснюється у відповідних первинних документах, чинні, форми яких не передбачають спеціальних реквізитів щодо відображення органічного виробництва.

Висновки. Для контролю за вирощуванням сільськогосподарських культур для виробництва органічної продукції за кожною сертифікованою земельною ділянкою необхідно мати інформацію про вирощувані культури, про внесені добрива, використані засоби захисту рослин та про одержаний урожай. Ця інформація необхідна для аналізу, контролю та прийняття відповідних управлінських рішень і дій. Для вирішення цих завдань ми пропонуємо на всіх документах, що відображають понесені витрати на вирощування відповідних культур, і оприбуткування вирощеної продукції органічного походження, ставити відповідні позначки «Органічне виробництво» чи «Органічна продукція» та вказувати номери відповідних земельних ділянок (полів), на яких вирощують цю продукцію. Це забезпечить достовірну і повну інформацію про виробництво органічної продукції та використання земельних ділянок (полів).

Список використаної літератури:

1. Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини : Закон України [прийнято Верхов. Радою 3 вересня 2013 р. № 425-VII] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/425-18>.
2. Про меліорацію земель : Закон України [прийнято Верховною Радою 14 січня 2000 р. № 1389-XIV] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1389-14>.
3. Про оренду землі : Закон України [прийнято Верховною Радою 6 жовтня 1998 р. № 161-XIV] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.

4. Про охорону земель : Закон України [прийнято Верхов. Радою 19 червня 2006 р. № 962-IV] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/962-15>.
5. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
6. Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : підручник / М.Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2003. – 628 с.
7. Землеробство : підручник / В.П. Гудзь, І.Д. Примак, Ю.В. Будьонний, С.П. Танчик ; за ред. В.П. Гудзя. – 2-ге вид. перероб. та доп. – К. : Центр навч. л-ри, 2010. – 464 с.
8. Мороз Ю.Ю. Організація обліку виробництва і обігу органічної сільськогосподарської продукції і сировини / Ю.Ю. Мороз. – Житомир : Житомирський нац. агроекологічний ун-т, 2013.
9. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. ; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і доп. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В.Г. Швець. – К. : Знання, 2004. – 447 с.

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2013), *Pro vyrobnyctvo ta obig organichnoi sil'skogospodars'koi produkcii ta syrovyny* [About production and the circulation of organic agricultural products and raw materials], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/425-18> (Accessed 3 September 2013).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2000), *Pro melioraciju zemel'* [About land melioration], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1389-14> (Accessed 14 January 2000).
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (1998), *Pro orendu zemli* [On land lease], available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/161-14> (Accessed 6 October 1998).
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2006), *Pro ohoronu zemel'* [On land Protection], available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/962-15> (Accessed 19 June 2006).
5. The Ministry of Finance of Ukraine (1995), *Polozhennja pro dokumental'ne zabezpechennja zapysiv u buhgalters'komu obliku* [Regulation on the provision of documentary records in the accounting], available at: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0168-95> (Accessed 05 May 1995).
6. Bilik, M.D. (2003), *Organizatsiya i metodika auditu silskogospodarskih pidpriemstv* [The organization and methods of auditing farms], KNEU, Kyiv, Ukraine, 628p.
7. Gudz, V.P., Primak, I.D., Budonnyy, Yu.V. and Tanchik, S.P. (2010), *Zemlerobstvo* [Agriculture], Centr uchbovovoyi literatury, Kyiv, Ukraine, 464 p.
8. Moroz, Yu.Yu. (2013), *Organizatsiya obliku virobnitstva i obigu organichnoyi silskogospodarskoyi produktsiyi i sirovini* [Organization of accounting of production and circulation of organic agricultural products and raw materials], ZNAU, Zhytomyr, Ukraine.
9. Ogiychuk, M.F., Plaksienko, V.Ya. and Belenkova, M.I. (2011), *Finansoviy ta upravlinskiy oblik za natsionalnimi standartami* [Financial and management accounting by national standards], Alerta, Kyiv, Ukraine, 1042 p.
10. Shvets, V.G. (2004), *Teoriya buhgalterskogo obliku* [Theory of accounting], Znannya, Kyiv, Ukraine, 447 p.

МЕЛЬНИЧУК Яніна Петрівна – аспірантка Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана.

Наукові інтереси:

– обліково-методичні аспекти бухгалтерського обліку;

– капітальні витрати на поліпшення земель.

Тел.: (093)310-40-60.

E-mail: yaninapetrovna@ukr.net

Стаття надійшла до редакції 22.03.2016.