

УДК 657.1

О. Ю. Смольська,  
Державний вищий навчальний заклад  
"Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана"

## ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВПРОВАДЖЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА САДІВНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

O. Smolska,  
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

### THE MAIN DIRECTIONS OF THE ACCOUNTING POLICY IMPLEMENTATION IN THE HORTICULTURAL ENTERPRISES

У статті розглянуто визначення, сутність та зміст поняття "облікова політика". Встановлено основні нормативно-правові документи, які регулюють порядок здійснення облікової політики на підприємствах. Досліджено та охарактеризовано головні організаційно-технологічні особливості виробництва продукції садівництва, їх вплив на вибір і обґрунтування елементів облікової політики.

In the article has been researched the definition, meaning and sense of the term "accounting policy". The main legal documents that regulate the procedure of accounting policy implementation in the enterprises have been identified. The main organizational and technological features of horticulture production and their impact on selection and justification of accounting policy elements have been researched and characterized.

*Ключові слова: біологічні активи, галузеві особливості, зрілі та незрілі довгострокові біологічні активи, облікова політика, плоди, садівництво, ягоди.*

*Key words: biological assets, industry features, mature and immature long-term biological assets, accounting policy, fruit, horticulture, berries.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ І ЇЇ ЗВ'ЯЗОК З НАУКОВИМИ ТА ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

У умовах глобалізації світової економіки, розвитку інтеграційних процесів та адаптації вітчизняного бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів постає необхідність у розробленні нових підходів щодо організації його ведення. Сільськогосподарські підприємства здійснюють обліковий процес враховуючи специфіку галузі й особливості своєї діяльності, що відображаються в обліковій політиці, одночасно не порушуючи чинні нормативно-правові документи. Так, облікова політика є дієвим інструментом і передбачає змішаний спосіб здійснення бухгалтерського обліку.

Садівництво має ряд притаманних лише йому організаційно-технологічних аспектів: сезонний характер робіт, одержання продукції один раз на рік та широкий її асортимент, швидке псування, погана транспортабельність, нетривале зберігання плодів і ягід тощо. Враху-

вання й використання даних факторів у виробництві продукції садівництва забезпечить досягнення високого зростання економічного ефекту галузі.

Завдяки комплексному поєднанню особливостей процесу виробництва продукції садівництва з основними принципами, правилами, прийомами організації і ведення бухгалтерського обліку, які визначаються обліковою політикою, сприятимуть раціональній роботі бухгалтерського, економічного відділів та, як наслідок, досягненню високих результативних показників діяльності господарства.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ, У ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМИ

Дослідження теоретичних та практичних підходів до вирішення проблем, пов'язаних із впровадженням облікової політики на підприємствах висвітлені у працях таких вчених-економістів, як Т. Барановської [6], О. Бірюк

[7], М. Коцупатрого [7], В. Пушкаря та інших. Проте в їх наукових роботах недостатньо приділено уваги щодо формування й ефективного функціонування облікової політики у господарствах, які займаються вирощуванням плодів та ягід. Дані питання є досить актуальними і потребують подальшого вивчення й удосконалення.

## **ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)**

Метою роботи є встановлення сутності, змісту, призначення облікової політики, визначення місця в системі бухгалтерського обліку, а також розгляд основних її елементів на садівничих підприємствах

## **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ПОВНИМ ОБГРУНТУВАННЯМ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ**

Створення цілісної системи обліку потребує застосування специфічного елемента його регулювання — облікової політики підприємства. Економічна категорія "облікова політика" в нашій державі визначена Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", згідно з яким вона є "сукупністю принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання фінансової звітності" [1]. Варто зазначити, що облікова політика підприємства базується на основних принципах бухгалтерського обліку. Головним її призначенням є задоволення потреб власника, управлінського персоналу та зовнішніх користувачів в інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності з метою прийняття обґрунтованих рішень.

Нормативно-правовими документами, які здійснюють регулювання облікової політики в Україні є Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства № 635 та Лист про облікову політику № 31-34000-10-5/27793, що затверджені Міністерством фінансів України. Проте враховуючи закордонний досвід, вважаємо, що існує необхідність у розробленні та впровадженні нового положення (стандарту), який би визначав порядок формування та розкриття облікової політики, яка б, в свою чергу, ґрунтувалася на вимогах чинного законодавства (Конституції України, кодексах, законах, підзаконних актах тощо). Загалом необхідність облікової політики у господарствах зумовлена двома факторами:

— законодавчим — коли нормативно-правовими документами визначено декілька ва-

ріантів ведення обліку, тому суб'єкту господарювання потрібно обрати один із них;

— внутрішньогосподарським — коли підприємство самостійно розробляє способи ведення обліку, оскільки його регламентація відсутня на законодавчому рівні.

Дослідження організації ведення обліку в садівничих підприємствах показало, що в практичній діяльності вибір елементів облікової політики здійснюється не обґрунтовано, без глибокого вивчення наслідків їх застосування. Так, питанням побудови робочого плану рахунків, методики переведення незрілих плодово-ягідних насаджень у зрілі, оцінки біологічних активів та одержаної продукції, визначення складу витрат, які формують собівартість, обрання методу калькулювання собівартості продукції, складання переліку форм первинних документів бухгалтерами приділяється незначна увага, що призводить до формальності існування облікової політики.

При побудові робочого плану рахунків варто правильно виділяти субрахунки, на яких буде здійснюватися облік виробництва садівничої продукції. Витрати на закладку та вирощування багаторічних насаджень зазвичай відображаються на субрахунку 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів", завдяки чому формується вартість незрілих довгострокових біологічних активів на субрахунку 165 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю" або 166 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первинною вартістю". Облік продуктивних садів здійснюється на субрахунку 161 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю" та на субрахунку 162 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю" в залежності від обраного способу оцінки. Облік витрат на вирощування продукції садівництва ведеться на субрахунку 231 "Рослинництво", а облік плодів і ягід — на рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва". Пропонуємо до наведених субрахунків спеціалізованим садівничим господарствам відкривати аналітичні субрахунки першого порядку в розрізі видів насаджень (кісточкові, насіннячкові) та другого порядку з деталізацією на породи (яблуна, груша, вишня). Робочий план рахунків та аналітичні субрахунки рекомендуємо вносити у додатки до наказу про облікову політику підприємства.

Згідно з ПСБО 30 "Біологічні активи" садівничі насадження відносять до довгострокових

**Таблиця 1. Нормативи питомих капітальних вкладень на створення плодкових та ягідних насаджень**

Плодова, ягідна культура, тип насаджень	Схема розміщення дерев, кущів, м	Строк переводу молодих насаджень до складу плодоносних (рік від посадки)
<b>Зерняткові культури</b>		
Яблуня, груша		
підщепана сильноросла крона округла	8x6	7-8
підщепана середньоросла крона округла	6-7x4	6
підщепана середньоросла крона плоска	6x5	6
підщепана слабросла крона плоска	4x2,5	5
<b>Кісточкові культури</b>		
Вишня		
	6x3-4	5
Слива		
	6x3-4	6
Черешня		
	6-7x4	6
Персик		
	5x3	5
Абрикос		
	6x4	6
<b>Ягідні культури</b>		
Суниця		
	0,8x0,2	2
Смородина		
	3x0,5	4
Агрис		
	3x0,7	4
Малина		
	3x0,5	3

Згруповано автором згідно з Листом з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості.

біологічних активів рослинництва, які поділяються на зрілі — насаджень у плодоносному віці та незрілі — молоді насаджень до початку плодоношення [3]. Загальну методика їх переведення визначено Листом Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості (табл.1) [5].

До виключень з даної методики відносять випадки, коли вартість отриманої продукції від молодих насаджень перевищує витрати на їх утримання. У такому разі молоді насаджень слід вводити в експлуатацію раніше.

У процесі проведених досліджень було визначено, що на підприємствах, які займаються виробництвом плодів та ягід, молоді карликові насаджень у групу плодоносних переводять на четвертий рік, а напівкарликові на п'ятий. Це зумовлено багатьма природними, організаційно-економічними та технологічними факторами. Враховуючи, що господарства закладають та вирощують насаджень переважно за рахунок власних коштів, без державної підтримки, то строки їх переведення затримувати нецільно. Керуючись діючою методикою переведення незрілих насаджень у зрілі, специфічними особливостями їх вирощування, а також новітніми прогресивними технологіями пропонуємо зафіксувати строки їх переведення в наказі про облікову політику садівничого підприємства.

Незрілі та зрілі плодово-ягідні насаджень оцінюють за двома вартостями: за первинною або за справедливою вартістю.

Щодо питання оцінки продукції, одержаної від незрілих довгострокових біологічних активів, то воно залишається невирішеним, адже серед вчених-економістів не існує єдиного підходу до оцінки такої продукції. Варіантом вирішення даної проблеми може бути оприбуткування продукції за справедливими цінами, а витрати понесені на збирання даного урожаю слід відносити до поточних витрат.

У садівництві в результаті біологічних перетворень одержують продукцію — плоди, ягоди, живці, відсадки, вуса тощо. Одержані плоди та ягоди згідно з чинним законодавством можна оцінювати або за первинною, або за справедливою вартістю. Дослідження показали, що значна частина спеціалізованих та неспеціалізованих підприємств оцінює основну продукцію за виробничою собівартістю. Підтримуємо даний підхід і вважаємо, що виробнича собівартість повинна бути пріоритетною, адже вона включає усі витрати технологічних процесів — від закладання саду до одержання готової продукції. Оцінка сільськогосподарської продукції за методом справедливої вартості не обґрунтовано збільшує величину суми прибутку підприємства.

Згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 побічну продукцію — живці, вуса, відсадки оцінюють за цінами можливої реалізації. Падалицю — за реалізаційними цінами, проте, коли її використовують на корм худобі, то за собівартістю кормових буряків з урахуванням кормових якостей [4]. Отже, господарствам, які займаються виробництвом плодів та ягід, доцільно зазначити методи оцінки насаджень й різних видів продукції в наказі про облікову політику.

Важливим аспектом на садівничих підприємствах є факт використання при закладанні та вирощуванні насаджень — шпалери (дерев'яні або металеві ґрати, або натягнутий в кілька рядів дріт прикріплений до стовпів, що служать опорою для рослин). На практиці не склалося єдиної методики здійснення обліку шпалери. Одним із варіантів є списання її вартості на збільшення вартості молодих насаджень, іншим — віднесенням шпалери до окремого об'єкта основних засобів.

У процесі виробництва плодів та ягід мають місце осінні та зимові роботи, тобто існує не-

Таблиця 2. Рекомендований типовий перелік форм первинних документів для садівничих господарств

№ з/п	Сектор обліку	Назва первинного документа	Форма первинного документа
1.	<i>Документи з обліку витрат праці</i>	Табель обліку використання робочого часу	ф. №64
		Обліковий листок праці і виконаних робіт для бригади та індивідуальний	ф. №66, №66а
		Обліковий листок тракториста, машиніста	ф. №676
		Подорожній лист трактора	ф. №68
2.	<i>Документи з обліку використання виробничих ресурсів</i>	Накладна внутрішньогосподарського призначення	ф. №ВЗСГ-8
		Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів	ф. №ВЗСГ-3
		Акт на списання насіння і садівного матеріалу	ф. №ВЗСГ-4
		Акт на списання виробничого та господарського інвентарю	ф. №ВЗСГ-5
		Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей	ф. №ВЗСГ-1
3.	<i>Документи з оприбуткування готової продукції рослинництва</i>	Щоденник надходження сільськогосподарської продукції – для неспеціалізованих господарств	ф. №83
		Щоденник надходження продукції садівництва (для спеціалізованих господарств)	ф. №84
		Акт на сортування продукції садівництва	самостійно розроблений і затверджений підприємством у наказі про облікову політику – запропоновано автором

завершене виробництво, яке включає: осінню підкормку під урожай майбутнього року, боротьбу з шкідниками, обрізку насаджень, полив, який характерний для південних регіонів нашої країни. Ці технологічні процеси впливають на визначення собівартості одержаної продукції та здійснення її калькулювання. Таким чином, враховуючи вид діяльності і галузеві особливості інформацію щодо методики обліку незавершеного виробництва та його оцінки слід відобразити в наказі про облікову політику підприємства.

У плодово-ягідному виробництві згідно з Методичними рекомендаціями № 132 об'єктами обліку витрат виділяють види багаторічних насаджень (кісточкові, насіннячкові, ягідники тощо) [4]. Вважаємо, що для спеціалізованих садівничих господарств таке групування є досить узагальненим, адже воно не відображає реальної собівартості окремих порід насаджень.

При формуванні собівартості продукції садівництва потрібно обґрунтувати склад витрат, які відносяться до первісної вартості. Згідно, з чинним законодавством до виробничої собівартості включають лише прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати. Крім того, згідно з п. 17 ПСБО 16 "Витрати" адміністративні витрати, витрати на збут та інші опе-

раційні витрати не включаються до собівартості, а розглядаються як витрати періоду. Об'єкти обліку й класифікацію витрат як для фінансового обліку так і для потреб управління кожне підприємство визначає самостійно, та, не порушуючи чинні нормативно-правові документи, вказує в наказі про облікову політику, так як це є невід'ємним її елементом [2].

У вітчизняному бухгалтерському обліку використовуються такі методи калькулювання собівартості продукції: простий, виключення вартості побічної продукції, коефіцієнтний, пропорційний, комбінований, нормативний. Для спеціалізованих садівничих підприємств пропонуємо використовувати метод виключення вартості побічної продукції, який передбачає вирахування із загальної суми витрат, понесених на вирощування продукції, вартості побічної. Керуючись галузевими рекомендаціями (Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132) господарство самостійно встановлює перелік та склад статей калькулювання, враховуючи специфіку виробництва, й затверджує їх разом з методом калькулювання собівартості продукції в наказі про облікову політику підприємства.

Під час виробництва плодів і ягід для відображення господарських операцій складається

велика кількість первинних документів, що формують інформацію про витрати та вихід продукції. Ними є документи з обліку оплати праці, використання виробничих ресурсів і одержання готової продукції. Приклад типового переліку форм первинних документів зображено в таблиці 2.

До наказу про облікову політику підприємства рекомендуємо вносити перелік форм первинних документів та самостійно розроблені форми, затвердженні керівником підприємства.

### ВИСНОВКИ

Отже, у господарствах, які займаються виробництвом продукції садівництва, при складанні наказу про облікову політику потрібно:

— виділити синтетичні та аналітичні субрахунки в робочому плані рахунків бухгалтерського обліку;

— 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 та методу обліку шпалери, яку використовують при закладанні молодих садівничих насаджень;

— встановити перелік витрат понесених на виробництво плодів та ягід і обрати раціональний метод калькулювання собівартості одержаної продукції;

— затвердити перелік форм первинних документів, якими користуються підприємства, що займаються виробництвом продукції садівництва.

Облікова політика кожного садівничого підприємства повинна формуватися з урахуванням галузевих особливостей та діючої нормативно-правової бази. Тому, вважаємо, для господарств, які займаються вирощуванням садів, потрібно розробити галузеві методичні рекомендації в частині організаційних, методичних та технологічних аспектів облікової політики.

### Література:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-ХІ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Затв. наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи". Затв. наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790.

4. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Затв. наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 р. № 132.

5. 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.

6. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореферат дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. — К.: НАУ, 2005. — 21 с.

7. Облікова політика підприємства: [навч. - метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / М.М. Котсупатрій, О.Г. Бірюк. — К.: КНЕУ, 2010. — 273 с.

### References:

1. The law of Ukraine "About financial accounting and the financial reporting in Ukraine" available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>: (Accessed 16 July 1999).

2. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), Ukrainian Accounting Standard 16 'Costs', available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Accessed 31 December 1999).

3. The Ministry of Finance of Ukraine (2005), Ukrainian Accounting Standard 30 'Biological assets', available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (Accessed 18 November 2005).

4. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2001), Methodical recommendations for planning, accounting and calculation of unit (works, services) cost at agricultural enterprises, available at: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm> (Accessed 18 May 2001).

5. The Letter of the State Committee of Ukraine for Information Policy "About the norms of specific capital investments for the establishment of fruit, berry and grape plantations" available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.1243.0> (Accessed 24 February 1997).

6. Baranovska, T.V. (2005), "Accounting policy of Ukraine enterprises: theory and practice", Author's abstract of dissertation for obtaining sciences. PhD. Degree, pp. 21.

7. Kotsupatryi, M.M. Biruk, O.G. (2010), "Accounting policy of the enterprise": Textbook for independence studying, pp. 273.

*Стаття надійшла до редакції 16.05.2014 р.*