

УДК 657.92:631

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У ДЕКОРАТИВНОМУ САДІВНИЦТВІ

ВІКТОРІЯ МЕРВЕНЕЦЬКА,

*к.е.н, доцент кафедри обліку,
аналізу та аудиту
в АПК ДВНЗ «КНЕУ
імені Вадима Гетьмана»*

Висвітлено основні проблеми обліку в декоративному садівництві. Розкрито суперечливі моменти щодо оцінки саджанців декоративних культур за справедливою вартістю. Визначено основні шляхи розв'язання проблеми оцінки та документального оформлення.

Ключові слова: декоративне садівництво, додаткові біологічні активи, сільськогосподарська продукція, справедлива вартість, собівартість.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Суттєві зміни в обліку та звітності сільськогосподарських підприємств пов'язані з появою МСБО 41 «Сільське господарство». Український аналог цього стандарту – П(С)БО 30 «Біологічні активи», який визначає підходи до оцінки сільськогосподарської продукції і біологічних активів та визнання фінансових результатів сільськогосподарської діяльності. Із запровадженням у практику сільського господарства України даного стандарту виникло багато дискусій у наукових колах щодо актуальних положень обліку біологічних активів. У той же час специфіка функціонування окремих галузей сільського господарства, зокрема, декоративного садівництва, накладає свій відбиток на визнання та порядок облікової реєстрації операцій з біологічними активами.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Проблеми, пов'язані з реформуванням бухгалтерського обліку в сільському господарстві, постійно перебувають в центрі наукових дискусій. Зокрема, питанням визнання, оцінки та обліку біологічних активів й відображенню інформації про них у фінансовій звітності присвячені праці С.Ф. Голова [1], В.М. Жука [2], І.В. Замули [3], М.М. Коцупатрого [4], Т.Є. Кучеренко [5], В.Б. Мосаковського [8], Л.К. Сука [13] та ін. Однак мало дослідженими у науковій та фаховій літературі та залишаються невирішеними питання обліку в декоративному садівництві як в одній із альтернативних галузей рослинництва.

Метою статті є дослідження специфіки бухгалтерського обліку, оцінки та калькулювання у декоративному садівництві.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Головною особливістю діяльності аграрних підприємств є те, що більша частина їх операцій пов'язана із біологічними активами, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди (п. 4 П(С)БО 30 [10]). Деякі сільськогосподарські товаровиробники окрім вирощування сільськогосподарських тварин і рослин можуть займатись ще й альтернативними галузями, зокрема, вирощуванням декоративних культур.

Насамперед зазначимо, що декоративне садівництво, як і вирощування продукції розсадників, належать до галузі сільського господарства, підгалузь рослинництва. Підтвердження цього знаходимо у класифікаторі видів економічної діяльності. Зокрема, відповідно до КВЕД ДК 009:2010 (затв. наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457 [12]) вирощування посадкового матеріалу декоративних культур (саджанців, паростків, живців, вусяків, бульб тощо) належить до сільськогосподарської діяльності за кодом 01.30 «Відтворення рослин». Також законодавчу основу належності такої продукції до сільськогосподарської складає наказ Держкомстату України від 22.12.2011 р. № 362 «Про затвердження постійних цін 2010 р. на сільськогосподарську продукцію для розрахунку індексу обсягу сільськогосподарського виробництва» [11], за яким саджанці декоративних насаджень визнано продукцією вирощування молодих багаторічних насаджень.

А отже, специфіка бухгалтерського обліку в даному випадку сільськогосподарська, і основу нормативно-правового регулювання обліку тут складають:

П(С)БО 30 «Біологічні активи» [10]; Методрекомендації з планування, обліку і калькулювання фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18.05.2001 р. № 132 [7]; Методрекомендації з бухобліку біологічних активів від 29.12.2006 р. № 1315 [6].

Аналізуючи положення П(С)БО 30 (додаток) та Методрекомендацій № 1315 (додаток 1, пункт 6) сіянці та саджанці декоративних культур є додатковими біологічними активами. Чинним законодавством передбачено їх оцінку лише за справедливою вартістю на субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю». Проте на сьогодні активний ринок біологічних активів слабо сформований, а швидкі негативні інфляційні процеси ускладнюють прогнозування ринкової вартості. Рекомендації та вказівки щодо відображення в обліку таких активів відсутні, і як результат – невірними залишаються аспекти визначення справедливої вартості.

Тому на наш погляд в практиці доцільно вирощені саджанці обліковувати за собівартістю на рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», так як це не порушує принципів бухгалтерського обліку.

Тривалість вирощування саджанців декоративних культур залежно від видів та сортів і способу вирощування (насінням або вегетативно) може становити 3-5 років. Продовж цього терміну витрати, пов'язані з їх вирощуванням, відображають на рахунок 23 «Виробництво». Як правило, сільськогосподарські підприємства використовують субрахунок 231 «Рослинництво», де за дебетом відбувається формування фактичних витрат, які понесені на догляд за насадженнями, а за кредитом здійснюється їх віднесення до собівартості вирощених саджанців.

Загальноприйнятим є оприбуткування сільськогосподарської продукції у продовж звітного періоду за плановою собівартістю, доводячи її до фактичного рівня, коли буде визначено фактичну собівартість. Залежно від обсягу галузі та строку вирощування та реалізації саджанців фактичну собівартість доцільно визначати на період викопування саджанців та їх реалізації (восени та навесні) щомісяця.

Калькуляційною одиницею в даному випадку прийнято вважати 1 тис. шт. саджанців.

Для визначення собівартості 1 000 шт. викопаних саджанців необхідно до витрат, що припадають на їх вирощування, додати витрати на викопування і зага-

льну суму поділити на кількість викопаних саджанців.

Якщо саджанці викопують та реалізують частково, а решта саджанців залишається у ґрунті, то слід виділити витрати, що включатимуться до собівартості реалізованих саджанців. В такому випадку загальна сума витрат на вирощування окремих культур чи груп з кожного поля (без витрат на викопування) розподіляється пропорційно кількості саджанців, викопаних для реалізації і залишених в ґрунті для дощухування (п. 8.19 Методрекомендацій № 132).

Тобто із загальної суми витрат на рахунок 23 слід вирахувати витрати, понесені на викопування саджанців (зарплата працівників, ПММ тощо). Суму, що залишилася, розподіляють пропорційно між кількістю викопаних саджанців та тих, які залишаються у ґрунті (визначають шляхом інвентаризації). До вартості викопаних саджанців додають витрати на їх викопування та ділять отриману суму на їх кількість.

Для документального підтвердження визначення фактичної собівартості саджанців слід оформити розрахунок (калькуляційний листок) довільної форми.

Основними первинними документами, що використовуються для оприбуткування сільськогосподарської продукції, є Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81), а також Щоденник надходження продукції садівництва (ф. № 84), затверджені наказом Міністерства сільського господарства СРСР від 24.11.1972 р. № 262-2. Їх застосування на сьогодні є цілком легітимно (п. 3.2 Методичних рекомендацій щодо застосування форм документів первинного обліку на сільгоспідприємства від 19.01.2004 р. № 37-27-12/455). Проте автентичні форми зазначених документів на сьогодні знайти вдається лише у радянських посібниках з обліку, а їх форма не цілком відповідає сучасним вимогам.

Тому для оприбуткування вирощених та викопаних саджанців рекомендуємо наступну форму щоденника, розроблену із дотриманням положень ч. 2 ст. 9 Закону № 996 (рис. 1). Його щоденно складає бригадир або відповідальна особа в одному примірнику на всю бригаду. У міру надходження саджанців їх фіксують у щоденниках, зазначаючи дату, кількість саджанців та їх висоту. Наприкінці дня підсумовують надходження за день та подають до бухгалтерії.

В бухгалтерії зазначають ціну (планову), суму та кореспондуючі рахунки.

Рік	Місяць	Число	Сільгоспідприємство	Бригада	ЩОДЕННИК № 09	Операція	Одержувач	Відправник
2015	11	03	ФГ «Маяк»	3	надходження саджанців декоративних росли	На склад	Склад № 1	Бригада № 3

Від кого прийнято (ПІБ)	Туя західна <i>Thuja occidentalis</i> "Smaragd"		(Найменування саджанців)		(Найменування саджанців)		Підпис особи, що здала саджанці
	Кількість, шт.	Висота, м	Кількість, шт.	Висота, м	Кількість, шт.	Висота, м	
1	2	3	4	5	6	7	8
Шаргородська В.Д.	200	1,0 – 1,2					Шаргородська
...
Разом	200	x	-	-	-	-	
Шифр синтетичного та аналітичного обліку	дебет	271					
	кредит	231					
Ціна	40,00						
Сума	8 000,00						

Керівник відділення Кочеткова Кочеткова Г.А.
 Бригадир Шаргородська Шаргородська В.Д.
 Завідувач складу Подгорна Подгорна Н.В.
 Бухгалтер Фроленкова Фроленкова Т.М.

Рис. 1. Запропонована форма Щоденника надходження саджанців декоративних росли

Розглянемо на умовному прикладі порядок бухгалтерського обліку операцій із вирощування та оприбуткування саджанців декоративних культур за різними методами їх оцінки.

Приклад.

Фермерське господарство на орендованих землях вирощує саджанці туї з метою їх подальшої реалізації. На дату балансу загальна сума витрат з вирощування, догляду та викопування саджанців на рахунку 231 склали 243 000 грн. (в т.ч. витрати на викопування - 3 000 грн.). У звітному періоді було викопано 3 000 шт. саджанців. А у ґрунті залишається ще 2 000 шт. (визначено за результатами інвентаризації).

Варіант 1 – Підприємство обліковує саджанці за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Така вартість складає 330 000 грн.

Варіант 2 – Визначити справедливу вартість неможливо, тому підприємство обліковує саджанці як незавершене виробництво за виробничою собівартістю. У продовж місяця викопані саджанці оприбутко-

увались за плановою собівартістю 40 грн. / шт.

В такому випадку визначення фактичної собівартості викопаних саджанців відбувається у кілька етапів:

1. Визначаємо суму, що підлягає розподілу між викопаними саджанцями та тими, що залишаються у ґрунті: $(243\ 000 - 3\ 000) = 240\ 000$ грн;

2. Пропорційно розподіляємо витрати між викопаними саджанцями та залишеними у ґрунті: $240\ 000$ грн / $5\ 000$ шт. * $3\ 000$ шт. = $144\ 000$ грн – витрати на вирощування викопаних саджанців;

$240\ 000$ грн / $5\ 000$ шт * $2\ 000$ шт = $96\ 000$ грн – витрати на вирощування саджанців, що залишаються у ґрунті.

3. Визначаємо собівартість викопаних саджанців: $(144\ 000$ грн + $3\ 000$ грн) / $3\ 000$ грн * $1\ 000$ = $49\ 000$ грн – фактична собівартість $1\ 000$ шт. викопаних саджанців. Тобто собівартість 1 саджанця складає 49 грн.

У бухгалтерському обліку операції з вирощування та оприбуткування саджанців відображаються так (див. таблицю 1).

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОЩУВАННЯ
ТА ОПРИБУТКУВАННЯ ПРОДУКЦІЇ У ДЕКОРАТИВНОМУ САДІВНИЦТВІ**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Понесено витрати на вирощування саджанців:			
	– оплату праці працівників	231	661	243 000
	– відрахування на соціальні заходи		651	
	– посадковий матеріал		275	
	– нафтопродукти		203	
	– добрива та засоби захисту рослин		208	
	– МШП		22	
	– роботи та послуги (власних допоміжних виробництв та надані сторонніми організаціями)		234, 631	
	– зрошення насаджень		234, 631	
	– використану тару під саджанцями (одноразову)		204	
	– амортизацію використовуваних необоротних активів		13	
2	Варіант 1 – Облік за справедливою вартістю			
2.1	На дату балансу відображено саджанці за справедливою вартістю	211	231	330 000
2.2	Відображено дохід від первісного визнання (330 000 – 243 000)	23	710	87 000
2.3	Списано справедливу вартість реалізованих саджанців (330 000 грн / 5 000 шт * 3 000 шт)	90	211	198 000
3	Варіант 2 – Облік за виробничою собівартістю			
3.1	Оприбутковано 3 000 шт. саджанці за плановою собівартістю	211	231	120 000
3.2	Списано собівартість (планову) реалізованих саджанців	90	211	120 000
3.3	У кінці звітної періоду планову собівартість доведено до фактичного рівня	211	231	27 000
		90	211	

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

У статті на основі аналізу чинних нормативно-правових активів та спеціалізованої літератури досліджено порядок визнання, оцінки та обліку продукції декоративного садівництва. Запропоновано вирощені саджанці декоративних культур обліковувати за їх собівартістю на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», що не порушує принципів бухгалтерського обліку. Для документального оформлення оприбуткування продукції розроблено форму Щоденника надходження саджанців декоративних культур.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Голов С.Ф.** Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії // Облік і фінанси АПК.-№11.-2006.-С.87- 90.
2. **Жук В.М.** Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [монографія] / В.М. Жук. – К.:ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
3. **Замула І.В.** Біологічні активи в Україні: концептуальний підхід / І.В. Замула // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: Збірник тез та текстів виступів на Четвертій всеукраїнській науковій кон-

ференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖТДУ, 2006. – С. 25-27.

4. **Коцупатрій М.М.** Щодо обліку біологічних активів / М.М. Коцупатрій // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. II Міжнародна науково-практична конференція: зб. тез та вист. на міжнар. наук.-практ. конф. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 23-26.

5. **Кучеренко Т.Є.** Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / Т.Є. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 7. - С.46 - 49.

6. **Методичні рекомендації** з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 1–2. – С. 5–15.

7. **Методичні рекомендації** з планування, обліку і калькулювання фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (зі змінами і доповненнями від 31.10.2005 р. № 589). – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.4&nobreak=1> 3.

8. **Моссаковський В.** Облік біологічних активів /

В.Моссаковський, Т. Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит. –2007. – С.17-24.

9. **Облік** сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. **Жука В.М.** - К.: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. - 368 с.

10. **Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»** : наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 7-8. – С. 164–168.

11. **Про затвердження Постійних цін 2010 року** на сільськогосподарську продукцію для розрахунку індексу обсягу сільськогосподарського виробництва [Електронний ресурс]: наказ Державного комітету статистики України від 22.12.2011 р. № 362. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/norm_doc/2011/362/362.htm

12. **Про затвердження та скасування національних класифікаторів**: наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 № 457 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://accept.org.ua/index.php/ua/?option=com_content&view=article&id=350:-21-22-2010-&catid=60:2010-12-11-10-24-57&Itemid=194

13. **Сук Л.К.** Облік біологічних активів / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. - №9-10. – С.128-134.

Рассмотрены основные проблемы учета в декоративном садоводстве. Раскрыты спорные моменты в оценке саженцев декоративных культур по справедливой стоимости. Определены основные пути решения проблемы оценки и документального оформления.

Ключевые слова: декоративное садоводство, дополнительные биологические активы, сельскохозяйственная продукция, справедливая стоимость, себестоимость.

The basic problems of accounting in ornamental horticulture. Reveals controversies regarding the evaluation of seedlings ornamental crops at fair value. The main solution to the problem of assessment and documentation.

Keywords: ornamental plants, additional biological assets, agricultural products, the fair value cost.

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

**Бухгалтерський
облік і аудит**

ПЕРЕДПЛАТА!

**Передплатний індекс
у каталозі періодичних
видань ДП "Преса"**

74053