

УДК 657.1

О. Ю. Смольська,

Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", м. Київ

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ В ПЛОДОРІЗСАДНИКАХ

O. U. Smolska,

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ACCOUNTING PRINCIPLES IN THE SPECIALIZED GARDENS

В статті досліджено технологічні особливості вирощування продукції садівництва у плодорозсадниках. Встановлено, що саджанці одержують або за традиційною технологією – сіянцями, або за новітньою прогресивною – вегетативним розмноженням. Розглянуто номенклатуру статей витрат, які понесені на вирощування садивного матеріалу. Визначено об'єкти обліку витрат, калькуляційні одиниці та об'єкти калькулювання при вирощуванні саджанців.

In the article has been researched the technological features of horticulture production in the specialized gardens. Identified that saplings can be received by the traditional technology – using seeds or by the new progressive technology – vegetative reproduction. There has also been examined the nomenclature of expenditures items that have been made during the period of growing planted seedlings. Accounting objects of costs, calculation units and objects of calculation that occur during the process of growing saplings have been identified.

Ключові слова: вегетативне розмноження, витрати, виробництво, довгострокові та поточні біологічні активи, облік, саджанці, сіянці.

Key words: vegetative reproduction, costs, production, long-term and current biological assets, accounting, saplings, seedlings.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з науковими та практичними завданнями. Садівництво відіграє важливу роль у забезпеченні населення нашої держави плодово-ягідною продукцією. Головним завданням, яке постає перед підприємствами, що займаються виробництвом плодів та ягід, є одержання високих врожаїв. Це дає можливість збільшувати обсяги прибутку та підвищувати економічну ефективність галузі. За останні роки в Україні спостерігається зростання площ садів та ягідників, а також підвищення інтенсивності виробництва продукції садівництва. Відтворення старих непридатних для використання насаджень, дослідження нових сортів плодкових культур і прогресивних технологій зумовлює необхідність підвищення економічних показників вирощування саджанців.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Особливості відображення сільськогосподарськими підприємствами в бухгалтерському обліку поточних та довгострокових біологічних активів рослинництва досліджувалися такими науковцями як О.Г. Бірюк, О.В. Богданюк, В.М. Жук, В.Г. Лінник [5], М.М. Коцупатрий, Т.Г. Маренич, Л.К. Сук [6]. Їхні наукові надбання є досить значними, однак, залишаються відкритими і неповною мірою висвітленими питання обліку вирощування саджанців садівничими підприємствами за сучасними технологіями. Дані аспекти характеризують актуальність подальших досліджень та удосконалень.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є розгляд організаційно-методичних засад обліку вирощування саджанців у плодорозсадниках, виявлення особливостей їх вирощування за новітніми способами, дослідження впливу технологічних факторів на побудову обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Якісний посадковий матеріал садівничих насаджень є основою для закладання та вирощування високопродуктивного саду. Сучасні стандарти якості вимагають сертифікації саджанців, що в подальшому суттєво впливає на урожайність садів та ягідників. Їх вирощують у плодкових розсадниках науково-дослідних установ та аграрних підприємствах. Проведеними дослідженнями встановлено, що саджанці одержують двома способами: традиційним – на основі сіянців та новим прогресивним – на основі вегетативно розмножених підщеп.

Традиційний спосіб не дає достатньої можливості впливати на інтенсивність росту насаджень, зменшення періоду вступу у товарне плодоношення та збільшує витрати на їх догляд та збирання урожаю. Тому в останні роки саджанці вирощують на вегетативно розмножуваних підщепах. Основними їх якісними особливостями є можливість регулювання висоти та крони плодкових насаджень, збільшення кількості на одиницю площі, ранній вступ у плодоношення, висока продуктивність та якість продукції.

Маточники для вегетативного розмноження підщеп є довгостроковими біологічними активами, адже строк їх корисного використання може досягати більше десяти років. Тому облік здійснюють на субрахунку 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» [4], де формується інформація про фактичні витрати, понесені підприємством для отримання маточників. Вартість таких маточників переноситься на витрати з вирощування саджанців шляхом нарахування амортизації, термін експлуатації яких і метод нарахування амортизації встановлює кожне підприємство самостійно.

Тривалість вирощування саджанців плодкових-ягідних культур залежно від віку (однорічні та дворічні) може становити 2-3 роки. Згідно чинного законодавства витрати, пов'язані з вирощуванням підщеп та прищеп, відображають у бухгалтерському обліку на рахунок 23 «Виробництво». Як правило, сільськогосподарські підприємства використовують субрахунок 231 «Рослинництво», де за дебетом відбувається формування фактичних витрат, які понесені на виробництво продукції поточного року під урожай поточного року, витрати минулих років під урожай поточного року та витрати поточного року під урожай майбутнього року, а за кредитом здійснюється їх віднесення до собівартості вирощених саджанців. Види витрат, які понесені на вирощування посадкового матеріалу за допомогою двох способів, з врахуванням технологічних аспектів кожного наведено в табл.1.

Таблиця 1.

Номенклатура статей витрат, понесених на вирощування саджанців

Витрати на вирощування саджанців традиційним способом - сіянцями	Витрати на вирощування саджанців способом вегетативного розмноження
--	---

<p align="center"><u>I етап. Вирощування сіянців</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Витрати на підготовку ґрунту для посіву - Витрати на насіння - Витрати на добрива - Витрати на засоби захисту рослин та боротьбу з шкідниками - Витрати на догляд за сіянцями - Інші витрати 	<p align="center"><u>I етап. Вирощування підщеп</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Витрати на догляд за маточниками - Витрати на добрива - Витрати на засоби захисту рослин та боротьбу з шкідниками - Інші витрати
<p align="center"><u>II етап. Вирощування прищеп</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Витрати на прищеплення (окуліровку або копуліровку) - Витрати на догляд за прищепами - Витрати на добрива - Витрати на засоби захисту рослин та боротьбу з шкідниками - Інші витрати 	<p align="center"><u>II етап. Вирощування прищеп</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Витрати на пересадження підщеп - Витрати на догляд за підщепами - Витрати на прищеплення (окуліровку або копуліровку) - Витрати на добрива - Витрати на засоби захисту рослин та боротьбу з шкідниками - Амортизація маточників вегетативного розмноження - Інші витрати
<p align="center"><u>III етап. Одержання саджанців</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Витрати на викопування саджанців - Інші витрати 	<p align="center"><u>III етап. Одержання саджанців</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Витрати на викопування саджанців - Інші витрати

Згідно чинного законодавства підприємства враховуючи організаційно-технологічні особливості своєї діяльності до рахунку 23 «Рослинництво» можуть відкривати субрахунки другого і третього порядків. На підставі проведених досліджень облік витрат на виробництво садивного матеріалу пропонуємо здійснювати на таких субрахунках:

- при вирощуванні вегетативним способом
- 231.1 – «Вирощування вегетативних підщеп»
- 231.2 – «Шкілка саджанців на вегетативних підщепах»
- при вирощуванні сіянцями
- 231.3 – «Поле сіянців»
- 231.4 «Шкілка саджанців на сіяних прищепах»

Зазвичай аналітичний облік витрат на вирощування садивного матеріалу здійснюється за статтями витрат, які кожне підприємство встановлює самостійно на підставі типових для усіх галузей рослинництва [3].

Об'єктом обліку витрат при вирощуванні посадкового матеріалу є шкілка, яка складається з трьох умовних полів і призначена для отримання прищеп та саджанців. Під умовним полем розуміють земельну ділянку з відповідним номером, де відбуваються процеси вирощування прищеп та не щеплених рослин без їх переміщення. Варто зазначити, що номер ділянки вказує на рік вирощування саджанців. На першому полі (поле одноліток) проводять дорощування підщеп, або вирощування їх безпосередньо із насіння, окулірування, а також дорощування живцевих підщеп. На другому полі (поле двоохліток) отримують щеплені саджанці першого року вирощування та не щеплені саджанці. На третьому полі (поле трьохліток) одержують кронувані щеплені саджанці другого року вирощування.

Об'єктами калькулювання у садівничих господарствах виступають саджанці, а калькуляційною одиницею прийнято вважати 1 тис. штук саджанців [3].

Згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132 визначення собівартості вирощеного садивного матеріалу (саджанців насіннячкових і кісточкових порід тощо) 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 дорощування [3].

Для визначення собівартості 1000 штук викопаних однорічних саджанців восени необхідно до витрат, що понесені на вирощування, додати витрати на викопування, після чого загальну суму поділити на кількість викопаних саджанців. Якщо саджанці викопуються частково восени, а частково навесні наступного року, то слід виділити витрати, що будуть переходити на майбутній рік. Це здійснюється наступним шляхом: із загальної суми витрат на вирощування вираховують витрати, понесені на викопування саджанців. Суму, що залишилася розподіляють пропорційно між кількістю викопаних саджанців восени та тих, які залишаються до весни наступного року. До вартості викопаних саджанців додають витрати на їх викопування та ділять отриману суму на їх кількість.

Якщо саджанці не викопують, а залишають на подальше вирощування, то вирощену продукцію не оприбутковують, а понесені витрати переносять на наступний рік. Таким чином, виникає незавершене виробництво і собівартість саджанців калькують в наступному році. Кількість одержаної продукції визначають під час проведення інвентаризації, коли підраховують саджанці за видами порід та віком.

Згідно з ПСБО 30 «Біологічні активи» для обліку поточних біологічних активів садівництва – саджанців, які вирощені для власних потреб передбачений субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» [4]. Проте в нашій державі активний ринок біологічних активів слабо сформований і тому проблемними залишаються аспекти визначення справедливої вартості біологічних активів та вартості незавершеного виробництва. На практиці дані вимоги використовують або впроваджують лише деякі господарства, адже відсутні рекомендації та вказівки щодо відображення їх в обліку. Тому, вважаємо, доцільним вести облік вирощених саджанців на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» за собівартістю незалежно від їх господарського призначення, так як це не порушує головні принципи бухгалтерського обліку.

Наявність та рух одержаної продукції посадкового матеріалу здійснюється на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», де за дебетом відображають одержання сільськогосподарської продукції з виробництва, а кредитом – її списання, за такими каналами вибуття: реалізація або використання на виробничі цілі. Аналітичний облік одержаної продукції пропонуємо здійснювати: за роками вирощування, за породами або за сортами. При цьому оприбуткування саджанців оформлюється відповідним актом, що складається після завершення їх викопування. У ньому вказується інформація помологічний сорт саджанців та кількість.

Висновки. В результаті проведених досліджень було встановлено, що в сучасних умовах розвитку галузі садівництва прогресивною технологією вирощування саджанців є спосіб вегетативного розмноження підщеп, який, на відміну від традиційного, характеризується високою продуктивністю насаджень, можливістю регулювання їх крони, висоти та раннім вступом у товарне плодоношення. Розглянуто номенклатуру статей витрат на кожному етапі виробництва саджанців, що залежить від організаційно-технологічних особливостей вирощування. Запропоновано здійснювати облік витрат на виробництво садивного матеріалу на субрахунках другого порядку рахунку 23 «Виробництво».

Список використаних джерел.

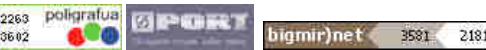
1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затв. Наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
2. П(С)БО 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. П(С)БО 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. № 132 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Лінник В. Г. Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств: [Навч. посібник] / В. Г. Лінник. – К.: УМКВО при Мінвузі УРСР, 1991. – 220с.
6. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік біологічних активів / Л.Сук, П.Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – №4. – С. 47 – 52.

References.

1. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), Instruction about application of the Chart of accounts of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (Accessed 30 November 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. Linnik V.G. (1991), "Calculation of agricultural enterprises products cost": *Textbook*, pp.220.
6. Suk L.K., Suk P.L. (2007), "Accounting of biological assets": *Agriculture accounting*, vol.4, pp.47-52.

Стаття надійшла до редакції 20.05.2014 р.



ТОВ "ДКС Центр"