

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЗАОЧНОЇ ТА
ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступень «Магістр»

на тему: **Облік і контроль біологічних
перетворень у садівництві (на прикладі
фермерського господарства «Ярко»
Львівської області)**

Виконав: студент 2 курсу, групи Оп – 2маг
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

МАРЧИШИН Б.Я.
(Прізвище та ініціали)

Керівник: д.е.н., професор ГНАТИШИН Л. Б.
(Прізвище та ініціали)

Рецензент: _____
(Прізвище та ініціали)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ЗАОЧНОЇ ТА ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Освітній рівень **«Магістр»**

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____

(підпис)

«17» травня 2022 року

З А В Д А Н Н Я
на кваліфікаційну роботу студенту

МАРЧИШИНУ БОГДАНУ ЯРОСЛАВОВИЧУ

(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи «Облік і контроль біологічних перетворень у садівництві (на прикладі фермерського господарства «Ярко» Львівської області)»

Керівник роботи ГНАТИШИН ЛЮДМИЛА БОГДАНІВНА, д.е.н., професор

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ЛНУП від «30» червня 2022 року № 137 / к-с

2. Термін здачі студентом закінченої кваліфікаційної роботи до «12» грудня 2022 року

3. Вихідні дані для дипломної роботи: нормативно-правові та літературні джерела за темою роботи, дані аналітичного та синтетичного обліку, річна фінансова та статистична звітність досліджуваного сільськогосподарського підприємства, Інтернет-джерела, методичні рекомендації

4. Зміст дипломної роботи (перелік питань, які потрібно розробити)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ САДІВНИЦТВА

1.1. Сутність біологічних активів садівництва

1.2. Первісне визнання продукції садівництва та біологічних активів

1.3. Методичне та інформаційне забезпечення обліку і контролю біологічних перетворень у садівництві

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ САДІВНИЦТВА

2.1. Оцінка операційної діяльності та ефективності садівництва фермерському господарстві «Ярко»

2.2. Документальне оформлення процесу виробництва та виходу продукції садівництва

2.3. Аналітичний та синтетичний облік в садівництві

2.4. Калькулювання собівартості продукції садівництва

2.5. Контроль природокористування в мовах сільськогосподарської діяльності

РОЗДІЛ 3. ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У САДІВНИЦТВІ

3.1. Основні напрями впровадження облікової політики у садівничих господарствах

3.2. Облік витрат на забезпечення якості продукції садівництва

3.3. Контроль біологічних перетворень у садівництві

РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Аналіз стану охорони праці

- 4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування
 4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці
 4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, схеми, рисунки

6. Консультанти з розділів дипломної роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
З охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях		17.05.2022 р.	17.05.2022 р.
З екології		17.05.2022 р.	17.05.2022 р.

7. Дата видачі завдання «17» травня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи
	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для дипломної роботи).	17.05.21-30.06.22 р.
	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	01.07.22 – 31.08.22 р.
	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з охорони праці та захисту населення. Розробка питань з охорони природи.	01.09.22 – 31.10.22 р.
	Кінцеве оформлення дипломної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	01.11.22 – 25.11.22 р.
	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником ДР; виправлення зауважень у графічній частині).	26.11.22 – 15.12.22 р.

Студент _____
 (підпис)

МАРЧИШИН Б.Я.
 (прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
 (підпис)

ГНАТИШИН Л. Б.
 (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

У кваліфікаційній роботі досліджено питання взаємозв'язку організаційно-технологічних особливостей вирощування саду з методами оцінки біологічних активів та отриманої продукції в результаті біологічних перетворень. Розглянуто номенклатуру статей витрат, які здійснені на вирощування продукції садівництва. Визначено об'єкти обліку витрат, калькуляційні одиниці та об'єкти калькулювання при вирощуванні продукції садівництва. Досліджено ефективність операційної діяльності сільськогосподарського підприємства. Встановлено відповідність стану обліку сучасним технологічним та управлінським запитам. Досліджено економічну сутність та особливості процесу калькулювання собівартості продукції садівництва, а також визначено його роль в системі управління сільськогосподарськими підприємствами. Обґрунтовано необхідність удосконалення документального оформлення якісних показників продукції садівництва. Виокремлено групи витрат на забезпечення якості продукції з урахуванням «концепції всезагального управління якістю», а також стадій планування виробництва, підготовчих технологічних операцій, біологічних перетворень багаторічних насаджень, збирання та зберігання плодів і ягід.

Ключові слова: витрати, об'єкти обліку, біологічне перетворення, довгострокові біологічні активи, садівництво, плоди, бухгалтерський облік, документування, управління, сільське господарство, управлінські запити, рентабельність.

SUMMARY

In the qualification work, the issue of the relationship between the organizational and technological features of garden cultivation and the methods of assessing biological assets and the products obtained as a result of biological transformations was investigated. The nomenclature of items of expenses, which are spent on the cultivation of horticultural products, has been considered. Cost accounting objects, calculation units and calculation objects for growing horticulture products are defined. The effectiveness of the operational activity of the agricultural enterprise was studied. Compliance of the state of accounting with modern technological and managerial requirements has been established. The economic essence and peculiarities of the process of calculating the cost of horticulture products are studied, and its role in the management system of agricultural enterprises is determined. The necessity of improving the documentation of quality indicators of horticulture products is substantiated. The groups of costs for ensuring the quality of products are singled out, taking into account the «concept of universal quality management», as well as the stages of production planning, preparatory technological operations, biological transformations of perennial plantations, harvesting and storage of fruits and berries.

Keywords: costs, accounting objects, biological transformation, long-term biological assets, horticulture, fruits, accounting, documentation, management, agriculture, management inquiries, profitability.

УДК 657:634.1

Кваліфікаційна робота: 108 с. текстової частини, 7 рисунків, 23 таблиці, 54 позиції літературних джерел, 5 формул.

Облік і контроль біологічних перетворень у садівництві (на прикладі фермерського господарства «Ярко» Львівської області)»

МАРЧИШИН Б.Я – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, Львівський НУП, 2022.

Текстова частина охоплює вступ, чотири розділи, висновки і пропозиції, список використаних джерел.

У першому розділі висвітлено економічну сутність біологічних активів садівництва та процедуру первісного визнання біологічних активів та продукції садівництва. Обґрунтовано методичне та інформаційне забезпечення обліку і контролю біологічних перетворень у садівництві.

У другому розділі здійснено організаційно-економічну характеристику та оцінку результатів операційної діяльності досліджуваного господарства. Розкрито порядок застосування інструментарію бухгалтерського обліку: первинне документування, методика синтетичного та аналітичного обліку процесу біологічного перетворення у садівництві. Представлено особливості калькулювання продукції садівництва.

У третьому розділі сформульовано пропозиції щодо впровадження облікової політики у садівничих господарствах. Виявлено специфіку обліку витрат на забезпечення якості продукції садівництва. З'ясовано порядок вдосконалення контролю біологічного перетворення у садівництві.

У четвертому розділі подано аналіз стану охорони праці у досліджуваному сільськогосподарському підприємстві.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ САДІВНИЦТВА	10
1.1. Сутність біологічних активів садівництва.....	10
1.2. Первісне визнання продукції садівництва та біологічних активів.....	19
1.3. Методичне та інформаційне забезпечення обліку і контролю біологічних перетворень у садівництві.....	26
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ САДІВНИЦТВА	30
2.1. Оцінка операційної діяльності та ефективності садівництва фермерському господарстві «Ярко».....	30
2.2. Документальне оформлення процесу виробництва та виходу продукції садівництва	42
2.3. Аналітичний та синтетичний облік в садівництві.....	51
2.4. Калькулювання собівартості продукції садівництва.....	60
2.5. Контроль природокористування в мовах сільськогосподарської діяльності.....	70
РОЗДІЛ 3. ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У САДІВНИЦТВІ	74
3.1. Основні напрями впровадження облікової політики у садівничих господарствах.....	74
3.2. Облік витрат на забезпечення якості продукції садівництва.....	80
3.3. Вдосконалення контролю біологічного перетворення у садівництві.....	88
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ.....	93
4.1. Аналіз стану охорони праці.....	93
4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування	96
4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці.....	98
4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях.....	99
ВИСНОВКИ	101
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	105

ВСТУП

Садова продукція, зокрема ягоди і плоди, окрім цінної сировини для харчової та переробної промисловостей є незамінними продуктами харчування в раціон дітей та дорослих. Відтак, садівництво не лише сприяє збалансованому харчуванню населення, а й відіграє помітну роль у формуванні продовольчої безпеки України. Продовольча безпека є важливою передумовою державного суверенітету України, а також її економічної незалежності. Оскільки фрукти та ягоди є незамінними продуктами харчування, то ефективне садівництво може вирішити проблему національного життєзабезпечення усіх прошарків населення держави.

Роль садівництва в забезпеченні продовольчої та екологічної безпеки, підвищенні соціальної стабільності повсякчас зростає. Зумовлено це загостренням глобальних викликів. Тому роль садівництва повинна проявлятися у забезпеченні екологічної та продовольчої безпеки, нарощуванні експортного потенціалу держави, підвищенні суспільної стабільності. Незважаючи на важкі умови воєнного часу, експортний потенціал України зростає. Виробляючи достатню для потреб країни кількість продукції садівництва, перед галуззю сьогодні стоять важливі завдання – раціональне використання трудових, фінансових і матеріальних ресурсів для підвищення якості та конкурентоспроможності продукції. Водночас в умовах самоокупності та самофінансування для забезпечення успішної діяльності сільськогосподарських підприємств, особливо вузькоспеціалізованих садівничих господарств, метою вирощування продукції садівництва є досягнення бажаного кінцевого результату сільськогосподарської діяльності – рентабельності та прибутковості.

Доцільно згадати, що процес вирощування продукції садівництва характеризується специфічними особливостями, які пов'язані з життєдіяльністю та участю у біологічному перетворенні живих рослинних організмів – насаджень багаторічних плодово-ягідних культур. При цьому

технологічна специфіка біологічного перетворення у садівництві має помітний вплив на методику та організацію бухгалтерського обліку.

Метою написання кваліфікаційної роботи магістра є вдосконалення теоретичних та прикладних аспектів процесу обліку та контролю біологічного перетворення у садівництві на прикладі фермерського господарства «Ярко».

Згідно із визначеною метою під час виконання кваліфікаційної роботи необхідно вирішити такі ключові завдання:

- ❖ означити сутність біологічних активів садівництва;
- ❖ розкрити первісне визнання продукції садівництва та біологічних активів;
- ❖ охарактеризувати методичне та інформаційне забезпечення обліку і контролю біологічних перетворень у садівництві;
- ❖ здійснити оцінку операційної діяльності та ефективності садівництва фермерському господарстві «Ярко»;
- ❖ висвітлити документальне оформлення процесу виробництва та виходу продукції садівництва;
- ❖ з'ясувати особливості аналітичного та синтетичного обліку в садівництві;
- ❖ здійснити калькулювання собівартості продукції садівництва;
- ❖ охарактеризувати процедури контролю біологічних перетворень у садівництві;
- ❖ вказати основні напрями впровадження облікової політики у садівничих господарствах;
- ❖ обґрунтувати облік витрат на забезпечення якості продукції садівництва.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методичних засад щодо обліку і контролю біологічного перетворення у садівництві.

Об'єктом дослідження є процедури бухгалтерського відображення інформації про витрати на виробництво та оцінку оприбуткованої продукції садівництва у фермерському господарстві «Ярко».

Методи дослідження. У процесі виконання кваліфікаційної роботи та

здійснення дослідження були застосовані абстрактно-логічні, загальнонаукові та властиві сфері бухгалтерського обліку методи і прийоми. Зокрема: індукція та дедукція, аналіз та синтез, системний підхід, діалектичний метод пізнання (для опрацювання інформаційно-методичного та теоретико-методологічного підґрунтя обліково-аналітичного забезпечення біологічного перетворення у садівництві); історичний та логічний підхід (при вивченні еволюції розвитку обліку процесів біологічного перетворення у сільськогосподарському виробництві); порівняння (для оцінки стану методико-організаційного забезпечення системи обліку біологічного перетворення у садівництві). Для удосконалення методик і процедур обліково-аналітичного забезпечення процесу біологічного перетворення у садівництві було використано системний підхід до опрацювання причинно-наслідкових зв'язків. Графічний метод використано для наочного зображення результатів дослідження.

Практичне значення одержаних результатів полягає в удосконаленні методичних та організаційних засад системи обліку процесу біологічного перетворення у садівництві та оцінки і оприбуткування продукції садівництва.

Наукова новизна одержаних у ході виконня кваліфікаційної роботи результатів полягає у розробленні науково-методичних підходів і практичних рекомендацій щодо покращання обліково-аналітичного забезпечення процесу біологічного перетворення у садівництві. Зокрема, удосконалено: тлумачення сутності категорії „біологічний актив”, який на мікрорівні запропоновано розуміти в контексті двох складників („біологічний” та „актив”). На макрорівні біологічні активи прирівнюють до національного багатства країни. Виокремлено ключові системоутворюючі фазиси фізіологічного росту біологічних активів садівництва, які стали визначальними для обліково-аналітичного забезпечення процесу біологічного перетворення. До їх складу віднесено періоди створення, біологічної трансформації, росту до вступу в фазу плодоношення, одержання врожаю та припинення життєдіяльності біологічного активу. Набули подальшого розвитку методичні підходи до нівелювання розбіжностей між інформаційними запитами

користувачів інформації та її наявності в садівницьких господарствах, що забезпечить порівняність інформації про витрати, доходи та фінансові результати процесу біологічного перетворення у садівництві.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ САДІВНИЦТВА

1.1. Сутність біологічних активів садівництва

За останні два десятиліття національна система бухгалтерського обліку зазнала реформ, щоб наблизити її до міжнародної практики. Тому об'єкти бухгалтерського обліку садівництва віднесено до «біологічних активів». Підсумовуючи, вважаємо за доцільне зосередити увагу на розкритті економічної сутності біологічних активів садівництва як об'єктів бухгалтерського обліку. Використання категорії «Біологічні активи» пов'язане з нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», котрий був розроблений згідно з МСФЗ 41 «Економіка сільського господарства», затверджений та введений в дію у січні 2007 року [24]. У зв'язку з цим вважаємо, що при вивченні визначення природи біологічних активів слід проаналізувати формулювання цієї категорії з позиції законодавчого рівня: порівняти визначення, наведені в національних стандартах, і міжнародні стандарти (рис. 1.1).

Міжнародний стандарт досить чітко тлумачить поняття «біологічні активи». При цьому досліджувана категорія є багатозначною, довершеною та всеохоплюючою. Найперше, поняття біологічного активу властиве для біологічних та сільськогосподарських наук, і аж ніяк для потреб бухгалтерського обліку, оскільки не всі тварини і рослини можна прирівнювати до активів, а лише ті, що зможуть забезпечити потенційні економічні вигоди в майбутньому та дохід для сільськогосподарського підприємства від їх використання. Тому, варто погодитись і з міркуваннями О.О. Канцурова, який твердить: «дефініція характеризує тільки першу складову терміну – «біологічний» і абсолютно ігнорує другий, проте не менш важливий елемент – «актив» [23].



Рис. 1.1. Тлумачення категорії «біологічні активи» в міжнародному та національному стандартах бухгалтерського обліку

Також, в стандарті не обгрунтовано, за результатами яких подій, що сталися в минулому, у теперішньому часі визнано біологічний актив. Узагальнення всіх неточностей дефініції «біологічні активи», запропонованої в міжнародному стандарті, нашо́вхує на висновок, що сутність біологічних активів визначено не враховуючи взаємозв'язку з активом, який виступає у якості об'єкта власності, управління, обліку та інвестування. Тому констатуємо, що у контексті визнання біологічного активу власне проігноровані характерні риси активу.

Водночас опрацювання літературних джерел та нормативної бази нашо́вхує до узагальнення, що у національному стандарті [2] враховано окремі атрибути та властивості, притаманні активам. Насамперед це стосується можливості одержання економічної корисності від їх використання. При цьому,

суттєвою прогалиною національного стандарту є упущення під час розкриття біологічної сутності – у формулюванні спостерігаємо відсутність слова «жива».

Подальшим логічним кроком є дослідження, вивчення та критична оцінка наукових точок зору щодо формулювання сутності біологічних активів. Аналізування нормативних та літературних джерел, зокрема запропонованих науковцями визначень (табл. 1.1), свідчить, що окремі дослідники практично цілковито відтворюють дефініцію «біологічних активів», зафіксовану в національному стандарті [39]. Окремі дослідники у трактуваннях обмежуються виключно біологічними ознаками біологічних активів. Інші, стараються доповнити досліджуване поняття, виділяючи конститутивні економічні рекомендації, поєднуючи їх з біологічними.

Таблиця 1.1

Формулювання економічної категорії «біологічні активи»

Автор	Дефініція
Богданюк О.В.	Біологічні активи (на мікро-рівні) - це природні ресурси, які використовуються в сільському господарстві, контролюються підприємством, здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових біологічних активів та біологічно повноцінної, екологічно безпечної продукції.
Бондур Т.О.	Біологічний актив – це земля сільськогосподарського призначення як природний основний засіб виробництва, а також рослина або тварина, яка в процесі біологічних перетворень здатна самовідтворюватися, тобто давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи
Вовчук Т.І.	Біологічні активи – це сукупність живих організмів (рослин, тварин, землі – як єдиного біологічного тіла), які під впливом генетично обумовлених природних процесів їх зміни (росту, дегенерації, виробництва та відтворення) здатні продукувати додаткові біологічні активи та/або продукцію, готову до споживання чи до подальшої переробки і використання для виробництва інших продуктів споживання, а також в процесі поміркованого та невиснажливого їх використання здатні приносити іншу потенційну користь для людства, виступаючи джерелом національного багатства країни
Хомовий С.М.	Біологічний актив – це живий організм, що здатний акумулювати природну та уречевлену енергію у процесі своєї життєдіяльності, та забезпечувати її вихід у вигляді інших більш прийнятних для споживання людей енергетичних форм (продукція тваринництва) [8].
Вороновська В.О.	Біологічні активи – це всі об'єкти біосфери, що використовуються у діяльності підприємства
Замула І.В.	Біологічні активи - це біологічні складники екосистем, які мають фізичну або потенційну корисність для підприємства
	Біологічні активи – це живі організми, що використовуються у сільськогосподарській діяльності та є ресурсами аграрних підприємств, здатні в процесі якісних і кількісних змін давати сільськогосподарську продукцію

	та/або додаткові біологічні активи, утримуються для споживання під час виробництва продукції та/або для подальшого використання, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди
Клименко О.П.	Біологічні активи - це біологічні ресурси, достовірно оцінені та контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди
Кузьмович П.М.	Біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди
Остапчук О.В.	Біологічні активи - це живі істоти та організми в сільському господарстві, що здатні рости, розвиватися, містять «активне начало», яке за відповідних умов може створювати живий організм
Пиріжок С.Є.	Біологічний актив (за несистемним підходом) – це тварини і рослини як результати минулих біологічних процесів, що контрольовані й ідентифікуються підприємством, які можуть бути використані в його діяльності, передані у використання іншим або відчужувані для отримання економічних вигод (сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, послуг, грошових коштів або інших активів), а їх вартість може бути достовірно визначена

Низка дослідників у своїх працях вказують виключно на біологічні характеристики біологічних активів. По-перше, більшість з них констатує, що біологічні активи – це живі організми та істоти, а Т.І. Вовчук та П.М. Кузьмович звертають увагу на їхню сукупність. Водночас, Сук Л.К., та Сук П.Л. [49; 50], формулюють, що такі активи є «явищем життя». Вороновська В.О. переконана, що вони є об'єктами біосфери. Замула І.В. схиляє до думки, що біологічні активи є біологічними елементами екосистем. Вважаємо, що розуміння Замули І.В. та Вороновської В.О. [20] є дещо абстрактними і узагальненими, оскільки вони не деталізують компонентний склад біологічних активів. По-друге, у своїй більшості науковці вказують на те, що тварини і рослини є біологічними активами. При цьому, Бондур Т.О. і Вовчук Т.І. [20] також до біологічних активів зараховують ще землю, точніше – землі сільськогосподарського призначення. При цьому Богданюк О.В. та Остапчук О.В. [6; 36] переконані, що біологічні активи – це природні ресурси. Разом з тим вони уточнюють, що не всі природні ресурси є біологічними активами, а лише та їх частина, що задіяна у сільськогосподарському виробництві.

Через те, що біологічні активи – це живі організмами і виникають за результатами здійснення біологічних процесів, доцільно з'ясувати, що вбачають під біологічними процесами. Міркування щодо цього зустрічаємо у міжнародних та національних стандартах, а також у дослідженнях та узагальненнях науковців, які ґрунтовно досліджують поняття біологічних процесів. Міжнародна стандартизація трактує згадане поняття як біологічну трансформацію. Натомість національна бухгалтерська стандартизація вказує, що біологічні перетворення – це здебільшого кількісні та якісні зміни біологічних активів [17]. Водночас у національному стандарті [39] не деталізовано ці процеси, тобто не розкрито послідовність етапів процесу біологічного перетворення. Хоча при цьому міжнародний стандарт та формулювання, запропоноване Вовчук Т.І. включає ґрунтовне розкриття інформації про конкретні перетворення, які відбуваються з біологічними активами. До цього переліку віднесено процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення. Бондур Т.О. наголошує на здатності біологічних активів самовідтворюватися. Хомовий С.М. переконаний, що вони здатні в процесі своєї життєдіяльності акумулювати природну та уречевлену енергію [13]. Для прикладу, у садівництві впродовж певного періоду чи проміжку часу відбувається зростання плодкових дерев та ягідних кущів, тобто проходить час від висаджування у ґрунт саджанців до одержання насаджень у плодоносному віці. Під час процесу зростання плодів та ягідні насадження покращують свої якісні характеристики, хоча так відбувається виключно впродовж обмеженого періоду (1-2 роки – для ягідників та 5-8 років – для дерев). Згодом сади і ягідні плантації погіршують свою якість, старіють, через що зменшується врожайність ягід і плодів. Відтак, настає зворотній біологічний процес, який називають дегенерацією. Після того як сади і ягідники досягли плодоносного віку, починається процес продукування, іншими словами одержання сільськогосподарської продукції у вигляді ягід і плодів. Доцільно також наголосити і про процес розмноження. Власне цей процес є необхідною

умовою, щоб замінити старий сад чи ягідники новими молодими саджанцями і розсадою.

Таким чином узагальнюючи міркування науковців та регламентні постулати, під біологічними активами доцільно вважати результат минулих біологічних процесів, котрі суттєво відрізняються як за змістом, так і за перебігом від господарських дій, які притаманні іншим видам активів – таким як матеріальні, нематеріальні, фінансові тощо. При цьому невідкидаємо думки Пиріжок С.Є., котрий відстоює протилежну думку, що: «Біологічні активи не створюються за результатами минулих подій, оскільки під впливом подій вони лише гинуть. Позаяк подія – це не звичайне, а надзвичайне явище, яке не може створювати біологічний актив» [32].

Зазначимо, що окрім біологічної складової поняттю «біологічні активи» мають бути властиві і ознаки власне активу. Тому у дефініціях науковців повинна бути врахована не лише біологічна, а й економічна характеристика біологічних активів. До них належать контрольованість та ідентифікованість біологічного активу найперше сільськогосподарським підприємством. При цьому потрібно оцінити вартість та мету їх використання.

Контроль підприємством за можливістю одержання майбутніх економічних вигод від використання біологічних активів обговорюється низкою дослідників. При цьому, лівова частка формулювань, зокрема майбутні економічні вигоди, розглядаються у якості сільськогосподарської продукції та додаткових економічних активів. Паралельно у формулюванні Пиріжок С.Є. акцентовано на грошове вираження економічних вигод під час передачі біологічного активу в оренду. Вірогідна оцінка вартості біологічних активів прослідковується у трактуваннях двох науковців – Клименко О.П. та Пиріжок С.Є. Кузьмович П.М. та Пиріжок С.Є. ідентифікують ознаку біологічних активів в авторських дефініціях. При цьому, слід згадати, що економічні характеристики біологічних активів у своїх дефініціях не враховують Вороновська В.О., Остапчук О.В., Сук Л.К. та Хомовий С.М.

Отож, дослідники доволі ґрунтовно вивчили економічну категорію «біологічні активи», при цьому особистими змістовними формулюваннями доповнили її і також усунули ті недоліки і прогалини, які були властиві дефініціям, присутнім у національному та міжнародному стандартах. Опрацювавши, критично оцінивши, проаналізувавши та узагальнивши формулювання з економічної позиції категорії «біологічні активи», при цьому врахувавши законодавчий та науковий рівні, вважаємо за доцільне сформулювати авторські дефініції «біологічні активи» та «біологічні активи садівництва». На наш погляд обов'язковою умовою авторського бачення має бути поєднання біологічної та економічної сутності біологічних активів. Не відкидається деталізація усіх притаманних суттєвих властивостей та характеристик. Тому ми вважаємо, що біологічні активи є частиною біосфери, природних біологічних ресурсів, які представлені живими істотами і організмами (тваринами та рослинами), а також земельними ресурсами сільськогосподарського призначення, котрі перебувають у власності сільськогосподарських підприємств або інших суб'єктів господарювання. Обов'язковою ознакою визнання біологічних активів повинен бути їх контроль та достовірна оцінка за результатами створення у процесі біологічних перетворень (розмноження і росту) та за умови подальшої біологічної трансформації (ріст, дегенерація, продукування і розмноження). Нагадаємо, оцінка передбачає акумулювання живої та уречевленої енергії, здатної до самовідтворення. Іншими словами, процеси біологічного перетворення угалузі садівництва та повинні забезпечувати одержання екологічно безпечної сільськогосподарської продукції – готової до реалізації чи внутрішнього споживання угосподарстві, подальшої переробки або використання для виробництва інших продуктів харчування. При цьому можливі ситуації, коли за результатами біологічного перетворення одержують нові необоротні чи додаткові біологічні активи. Такий підхід до організації процесів біологічного перетворення у сільськогосподарських підприємствах передбачає раціональне та невиснажливе їх використання природних ресурсів, залишаючись при цьому

джерелом майбутніх потенційних доходів та економічних вигод сільськогосподарських підприємств у формі грошових коштів чи інших активів. Вважаємо, що процеси біологічного перетворення актуалізуються і на макрорівні, оскільки їх доцільно вивчати в контексті формування національного багатства країни і вони повинні бути спрямовані на задоволення продовольчих потреб, покращення екологічної ситуації та підвищення добробуту населення.

Біологічні активи садівництва – це елемент природних біологічних ресурсів, які представлені живими рослинами та організмами (плодові насадження та ягідники), а також землею, зайнятою під багаторічними насадженнями і ягідними плантаціями, які є власністю сільськогосподарських підприємств чи інших суб'єктів господарювання, контрольовані ними та достовірно оцінені. При цьому біологічні активи садівництва мають бути створені винятково у процесі біологічних перетворень (розмноження і ріст), а також за умови подальшої довгострокової біологічної трансформації (ріст, дегенерація, продукування та розмноження). Біологічні активи садівництва мають здатність до самовідтворення, тобто здатні продукувати екологічно безпечну сільськогосподарську продукцію, яка одразу готова до продажу чи внутрішнього споживання у сільськогосподарському підприємстві. Також вона може бути перероблена чи використана для виробництва іншої сільськогосподарської продукції чи продуктів харчування.

Отож, опрацювання літературних джерел, вивчення думок науковців, критичний аналіз та детальна оцінка наявних тлумачень поняття «біологічні активи» на нормативному рівні та з позицій вчених, дозволили сформулювати власне бачення як поняття біологічних активів садівництва, так і процесу біологічного перетворення у садівництві. Запропоновані тлумачення, на наш погляд, мають право на існування.

Найперше, на наше переконання розкриття біологічної сутності активів повинно враховувати їхню приналежність до живої природи та живих організмів, тобто рослин і тварин. У садівництві очевидно виключно до

рослинних форм. Біологічні активи садівництва є результатом біологічних перетворень, іншими словами результатом біологічних процесів з росту, розвитку, генерації та дегенерації ягідних і плодових насаджень.

По-друге, дефініції біологічні активи садівництва та біологічні перетворення у садівництві повинні враховувати економічні ознаки як біологічних активів, так і процесів, результатом яких є одержання готової продукції садівництва. При цьому обліковий аспект досліджуваних понять виражається в ідентифікації їх з позиції об'єктів власності та управління. Зокрема чітка ідентифікація передбачає засвідчення, що біологічні активи садівництва знаходяться у власності конкретного сільськогосподарського підприємства. Економічними ознаками біологічних активів садівництва повинні бути: ідентифікованість, контрольованість, достовірне визначення вартості (оцінка), використання в сільськогосподарській діяльності.

По-третє, процеси біологічного перетворення у садівництві можуть трактуватися як об'єкти інвестування. Процеси біологічного перетворення у садівництві є потенційним джерелом доходів сільськогосподарських підприємств та інших його економічних вигод у майбутньому. В дефініціях вживаємо термін «потенційні», бо сільськогосподарській діяльності властиві різного роду виробничі та сезонні ризики, форс-мажорні обставини, що можуть вплинути на обсяг одержаного врожаю садівництва, доходів від реалізації ягід та плодів чи передачі біологічних активів (садів) в оренду.

По-четверте, розуміння як біологічних активів садівництва, так і біологічного перетворення у садівництві враховує соціальну мету використання таких активів та провадження таких процесів. Її сенс зводиться до можливості задоволення потреб населення у якісних продуктах, розширення асортименту харчування та покращення добробуту людей. Також прослідковується прагнення сільськогосподарських підприємств забезпечити екологічну безпеку, а саме застосовувати під час вирощування плодів і ягід енергоощадні та екологозберігаючі технології, і як результат одержувати екологічно безпечну плодово-ягідну продукцію та сприяти покращенню екологічної ситуації.

1.2. Первісне визнання продукції садівництва та біологічних активів

Галузь сільського господарства відіграє помітну роль у розвитку економіки України. Першочергово це проявляється у забезпеченні населення продуктами харчування, а промисловість сировиною для переробки. Виробництво плодово-ягідної продукції становить значну питому вагу у валовій продукції сільськогосподарського виробництва нашої країни. Садівництво, як будь-яка підгалузь рослинництва, має свої характерні технологічні особливості, що накладають свій відбиток та визначають методику оцінки біологічних активів садівництва та отриманої від біологічного перетворення у садівництві готової сільськогосподарської продукції. Також спеціалізація садівничих господарств має вплив на загальні принципи організації та ведення бухгалтерського обліку біологічного перетворення у садівництві. До інших визначальних організацію та методику обліку у садівництві особливостей віднесемо: сезонність виробництва та робіт у саду і на ягідних плантаціях; отримання плодової і ягідної продукції один раз на рік; наявність незавершеного виробництва. Окрім цього, доречно враховувати факт, що поряд із розмаїттям ягідної і плодової продукції, садівничі господарства за результатами біологічного перетворення у садівництві також можуть отримувати додаткові біологічні активи.

Окрім цього, П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено до складу довгострокових біологічних активів рослинництва (аналогів основних засобів) відносити плодоносні плодово-ягідні та виноградні насадження. Відтак у складі основних засобів довгострокові біологічні активи виділено в окремий об'єкт обліку. Іншими словами можна стверджувати, що довгострокові біологічні активи рослинництва, приймаючи участь у процесах біологічного перетворення, є економічними природними ресурсами сільськогосподарського підприємства та використовуються для отримання прибутку, абе іншого економічного ефекту (рис. 1.2). Розмір прибутку безпосередньо залежить від рівня конкурентоспроможності конкретного садівничого господарства. Відтак,

для управління конкурентоспроможністю садівництва необхідна інформація як про стан біологічних активів, так і про їх трансформацію, тобто перебіг процесу біологічного перетворення, умови формування первісної вартості, особливості використання довгострокових біологічних активів рослинництва, специфіку оцінки оприбуткованої продукції садівництва (рис. 1.3).

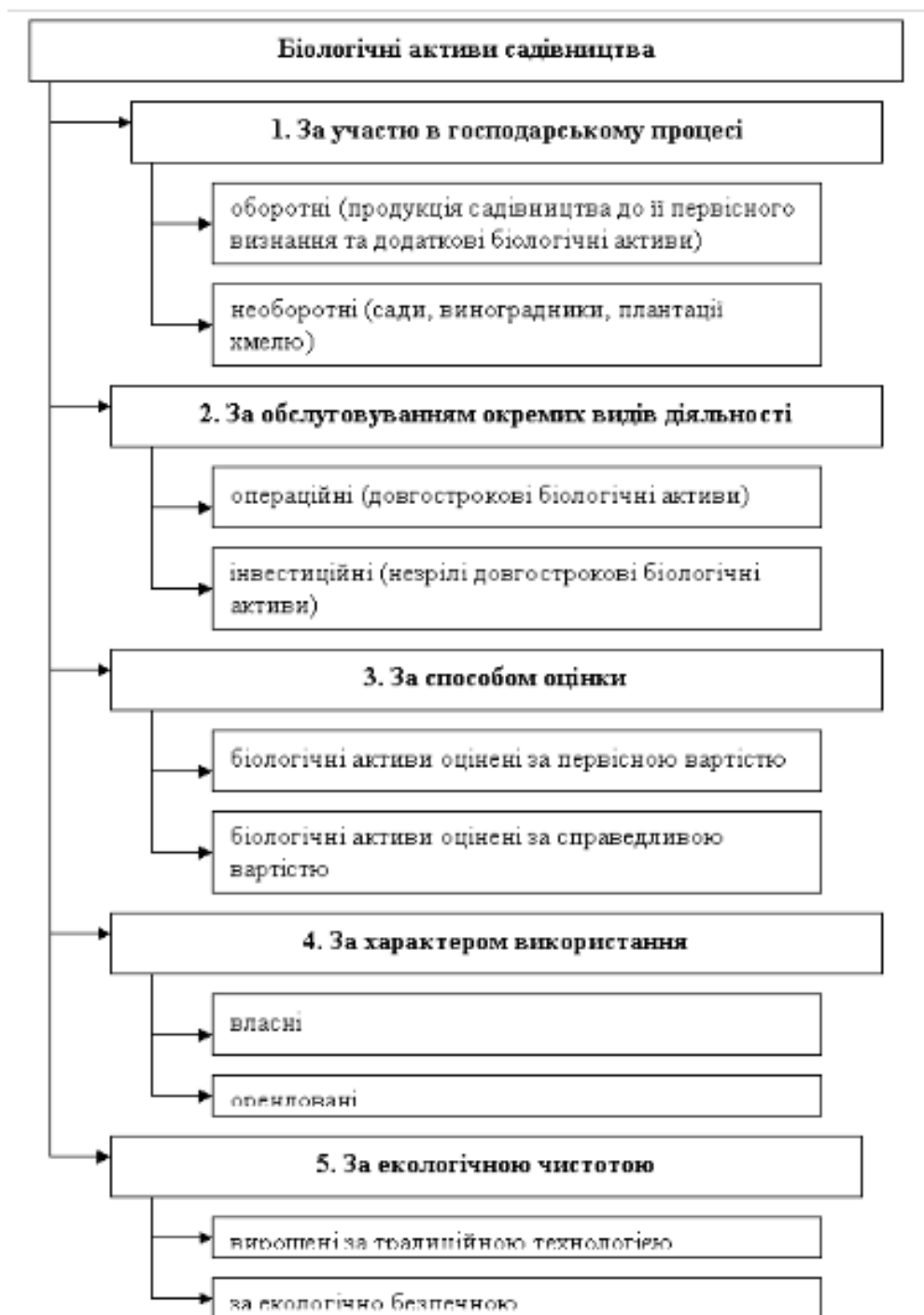


Рис. 1.2. Класифікація біологічних активів садівництва

Науковці існуючу класифікацію біологічних активів садівництва доповнили новою ознакою - екологічною чистотою. Важливість такого підходу зумовлена актуалізацією соціально відповідальної діяльності у середовищі аграрного бізнесу та зростаючою потребою переходу галузі сільського господарства на шлях екологічно безпечного розвитку. Вирощування екологічно чистої сільськогосподарської продукції, зменшення енергозалежності аграрного виробництва є основною метою екологізації агропромислового комплексу та запорукою збереження і виживання довкілля.

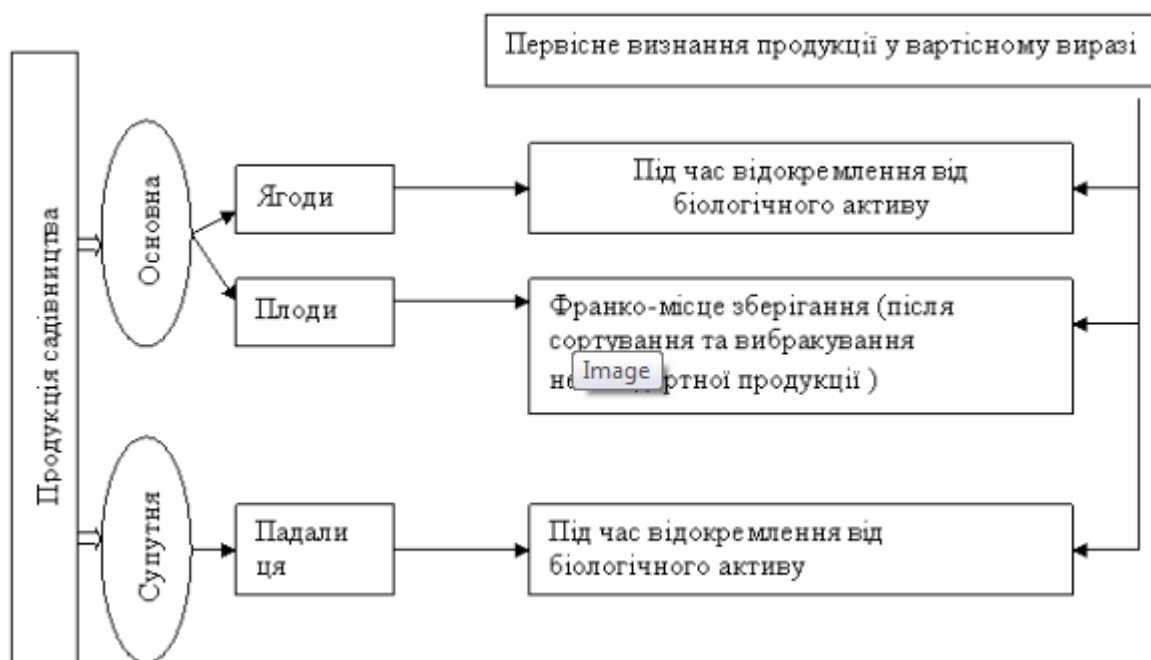


Рис. 1.3. Первісне визнання плодово-ягідної продукції з метою оприбуткування її за справедливою вартістю

Після відокремлення від біологічних активів і первісного визнання продукція садівництва більше не є частиною біологічних активів і визнається як окремий актив. Цей продукт оцінюється за справедливою вартістю. Нагадаємо, що справедлива вартість – це сума, на яку можна обміняти активи або погасити зобов'язання в ході операції між обізнаними пов'язаними сторонами та незалежними сторонами (МСФЗ 41) [17]. Оцінюючи продукцію садівництва, необхідно враховувати, що не вся продукція реалізується на ринку, частина реалізується через інші канали, а отже, ціни реалізації будуть різними.

Садівничий сектор характеризується тим, що він є одним із найбільш капіталомістких секторів сільського господарства. Тому джерело коштів для капіталовкладень є особливо помітним. Надійним і вагомим джерелом власних інвестицій для створення (відтворення) насаджень має бути амортизаційний фонд.

Врахування цієї особливості, по-перше, нівелює недоліки податкового та бухгалтерського обліку, які існують у різних методах визначення амортизації багаторічних садових насаджень, по-друге, знижує собівартість садівничої продукції (за рахунок амортизаційних відрахувань необоротних активів, перенесених на новостворену продукцію), одночасно зменшуючи кількість джерел фінансування всередині аграрного підприємства (через неамортизовану суму, яка буде інвестована в необоротні активи).

Тому існує нагальна потреба у єдиному підході до оцінки біологічних активів та садівничої продукції, який би сповна відображав специфіку садівничого обліку з урахуванням вимог нормативно-правових актів, таких як ПСБО 30 «Біологічні активи» та Податкового кодексу України. По-перше, це потенційно зменшить кількість питань, які задають практикуючі бухгалтери під час ведення обліку. Слід зазначити, що садові насадження відносять до довгострокових біологічних активів рослинництва, які поділяються на стиглі та недостиглі, або зрілі та незрілі, тобто насадження у плодоносному віці та молоді насадження до початку плодоношення відповідно.

Зрозуміло, що довгострокові біологічні активи садівництва можна первісно визнаються лише тоді, коли сільськогосподарське підприємство отримує право власності на них. Згідно з чинним законодавством біологічні активи садівництва та ягідництва оцінюються за первісною вартістю під час визнання, яка включає витрати на підготовку ґрунту для посадки саду, а також включає вартість садивного матеріалу та витрати на догляд за молодим садом до початку плодоношення. У практичній діяльності розплідників, які займаються озелененням, виникають ситуації, коли такі витрати відносять на собівартість продукції. Вважаємо такий підхід неправильним, оскільки він

призводить до зниження первісної вартості садових насаджень. Тобто, сільськогосподарським підприємствам при розрахунку вартості створення та закладення довгострокових біологічних активів садівництва необхідно звертатися до ПСБО 16 «Собівартість» [38] для неvirощених садів, які можуть оцінюватися за двома вартісними показниками – початковою або справедливою вартістю. Впровадження в облікову практику однієї з вибраних оцінок спричинює безліч дискусій як серед бухгалтерів практиків, так і науковців.

Як наслідок, активний ринок в Україні поки що недосконало сформований та законодавчо врегульований, а садівничий бізнес не отримує належних вигод за проведення робіт з оцінки за справедливою вартістю та моніторингу ситуації на аграрному ринку. Таким чином, ми вважаємо, що садові та ягідні плантації слід оцінювати за первісною вартістю активу з урахуванням зносу та збитків від знецінення.

У деяких випадках незрілі довгострокові біологічні активи, тобто молоді сади не дають сільськогосподарської продукції. Зауважимо, що за результатами біологічного перетворення у садівництві отримують не лише основну продукцію – кісточкові та зерняткові плоди, ягоди, а й побічні продукти – живці, пагони тощо. Однак, враховуючи природні фактори, якість сорту та інноваційні технології посадки, на практиці плодоношення саджанців зустрічається дуже часто. На сьогоднішній день проблеми оцінки продукції, отриманої від незрілих довгострокових біологічних активів садівництва, залишається невирішеним, оскільки відсутній єдиний підхід. При цьому не відкидаємо один із варіантів вирішення проблеми – це оприбутковування садівничої продукції за справедливими цінами. Водночас здійснені витрати на збирання урожаю плодів і ягід необхідно відносити до поточних витрат.

Загальна методика переведення незрілих садових насаджень в зрілі сади визначена Листом Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості. Нетиповими для даної методики є випадки, коли вартість оприбуткованої садівничої продукції від молодих садів перевищує загальну суму витрат на їх утримання. У таких випадках такі молоді

сади доцільно вводити в експлуатацію раніше. Виходячи із цього, доцільно встановити взаємозв'язок технологічної специфіки на кожній стадії вирощування саду з методикою оцінки біологічних активів садівництва та отриманої від них продукції плодів і ягід.

Впродовж усього періоду трансформації бухгалтерського обліку, що зумовлено реформуванням законодавства України, підходи до оцінки продукції сільського господарства, у тому числі садівничої, змінювалися. В табл.1.2 представлено методи оцінки готової продукції садівництва за умови її первісного визнання згідно з вимогами чинного законодавства в конкретні періоди.

Результати досліджень свідчать, що переважна більшість сільськогосподарських підприємств, які займаються садівництвом, оцінюють основну продукцію за виробничою собівартістю, оскільки цей метод не суперечить принципу обліку за історичною (фактичною) собівартістю. Ми підтримуємо такий підхід і вважаємо, що виробнича собівартість повинна бути пріоритетним фактором при оцінці продукції садівництва, оскільки вона повністю покриває вартість усіх технічних процесів від вирощування саду до отримання готової продукції.

Оцінка сільськогосподарської продукції за методом справедливої вартості безпідставно збільшує розмір прибутку підприємства. Такого підходу дотримуються тому, що суб'єкт господарювання заздалегідь не знає, для чого буде використовуватися товар, за якою ціною він буде проданий і коли саме. Більшість економістів погоджуються з цим твердженням.

Особливу увагу слід приділити питанням оцінки побічної продукції садівництва. Згідно з Методичними рекомендаціями № 132 побічну продукцію — вуса, живці, відсадки тощо оцінюють за цінами можливої реалізації. Що стосується падалиці, якщо її сільськогосподарські підприємства використовують для переробки у власних цехах, то такий вид побічної продукції оцінюють за цінами реалізації. Якщо ж опалі плоди використовують

на корм худобі, то їх оцінюють за собівартістю кормових буряків, враховуючи кормові якості цієї продукції.

Таблиця 1.2

Оцінка сільськогосподарської продукції та біологічних активів в садівництві

Період	Отримана сільськогосподарська продукція садівництва	Методика оцінки сільськогосподарської продукції	Методи оцінки сільськогосподарської продукції при первісному визнанні
До запровадження ПСБО 30 «Біологічні активи»	Основна (плоди, ягоди)	Витрати в цілому по садівництву розподіляються між окремими видами продукції, при потребі за сортами	За виробничою собівартістю
	Побічна (живці, відсадки, падалиця)	Оцінюється за реалізаційними цінами або за цінами їх можливого використання	
Після впровадження ПСБО 30 «Біологічні активи» з 01.01.2007 р.	Основна (плоди, ягоди)	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Базуючись на цінах активного ринку.***	За справедливою вартістю
	Побічна (живці, відсадки, падалиця)	За нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції.	
Рекомендовано з врахуванням змін чинного законодавства 01.01.2012 р.	Основна (плоди, ягоди)	Витрати в цілому по садівництву розподіляються між окремими видами продукції, при потребі за сортами	За виробничою собівартістю
	Побічна (живці, відсадки, падалиця)	Оцінюється за реалізаційними цінами або за цінами їх можливого використання	
	Основна (плоди, ягоди)	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Базуючись на цінах активного ринку.***	За справедливою вартістю
	Побічна (живці, відсадки, падалиця)	За нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції.	

*** за умови за відсутності активного ринку сільськогосподарську продукцію садівництва оцінюють, виходячи з ринкових цін на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

Загалом введення в систему обліково-аналітичної інформації садівничих сільськогосподарських підприємств оцінки готової продукції за справедливою вартістю не покращує їхнього фінансового становища, а лише ускладнює здійснення економічного аналізу, співставність показників, розробку стратегій та обґрунтування векторів розвитку виробництва. Поняття «собівартість» згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» замінено на термін «витрати, пов'язані із біологічним перетворенням». Так, калькулювання виробничої собівартості плодів і ягід здійснюється виключно для потреби первісного визнання продукції садівництва, яке при цьому відображають в обліку у тому звітному періоді, у якому садівнича продукція була відокремлена від біологічного активу.

1.3. Методичне та інформаційне забезпечення обліку і контролю біологічних перетворень у садівництві

Процес формування та визначення розміру витрат в бухгалтерському обліку садівничих підприємств є одним із найскладніших серед усіх галузей національної економіки. Сезонність виробництва продукції садівництва означає, що час виникнення витрат не збігається з часом отримання виручки від реалізації продукції і може відбутися в іншому звітному періоді (фінансовому році). Тому керівникам сільськогосподарських та садівничих підприємств необхідна об'єктивна інформація, яку можна отримати шляхом планування діяльності, оперативного визначення витрат, розробки детальних технічних карт висаджених культур і придбання продукції, що підвищить ефективність управління діяльністю таких господарств.

Розкриваючи економічну природу біологічних активів, недостатньо покладатися лише на їх економічну значущість і здатність генерувати економічні вигоди в майбутньому. Для забезпечення збалансованого сталого розвитку садівничого господарства та підвищення його конкурентоспроможності необхідно враховувати й інші ідентифікаційні ознаки

біологічних активів: на мікрорівні – їх приналежність до природних ресурсів, а на макрорівні – приналежність до національного багатства країни.

Таким чином, біоактиви на макрорівні – це природні ресурси, що використовуються в сільськогосподарському виробництві, контрольовані конкретним сільськогосподарським підприємством, здатні до біотрансформації, що призводить до виробництва додаткових біологічних активів і органічних чи екологічно безпечних продуктів. З макроекономічної точки зору біологічні активи є частиною національного багатства країни, мають право власності та виконують такі функції, як ресурсну, екологічні послуги, постачання продовольства та підвищення добробуту людей. У табл. 1.3 наведені остаточні ідентифікаційні характеристики біологічних активів, які не визнані та не поставлені на баланс.

Спосіб розкриття інформації про біологічні активи сільськогосподарського підприємства є визначним, оскільки його неправильний вибір може призвести до дезінформації. У зв'язку з цим пропонуємо удосконалити класифікацію біологічних активів, які підлягають обліку і поділити їх на: природні біологічні активи, що використовуються у сільському господарстві (не культивовані або невиробничі активи) та культивовані, тобто виробничі біологічні активи (усі інші біологічні активи, що передбачені у переліку П(С)БО 30 «Біологічні активи»).

Така класифікація дозволила б включити природні ресурси, що використовуються в сільськогосподарському виробництві, до кадастру біологічних активів та гармонізувати б класифікацію біологічних активів на мікрорівні відповідно системі національних рахунків. Із запровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи» багаторічні насадження – сади – виокремили зі складу основних засобів та виділили в окремий об'єкт бухгалтерського обліку – довгострокові біологічні активи, тобто господарські природні ресурси підприємства, які можуть забезпечувати сільськогосподарському підприємству економічну вигоду впродовж терміну, що довший за 12 місяців.

Характеристики біологічних активів для розкриття їх економічної сутності

	Визначення активу	Своєрідні характеристики
Мікрорівень	Економічний (господарський) актив	1. Компонент бухгалтерського балансу
		2. Контролюється сільськогосподарським підприємством
		3. Виступає результатом минулих подій
		4. Можна достовірно виміряти (оцінити) його вартість чи іншу цінність
		5. Існує ймовірність, що реалізуються втілені в біологічні активи майбутні економічні вигоди чи потенційний дохід
	Біологічний ресурс	1. Приналежність до живих організмів – рослин чи тварин
		2. Здатність відтворюватися і відновлюватися за результатами бережливого використання людиною
		3. Здатність спрацьовуватися і зношуватися через надмірне використання у господарській діяльності
		4. Здатність приносити екологічний ефект
		5. Одержання економічних вигод у вигляді сільськогосподарської продукції чи додаткових біологічних активів
Макрорівень	Національне багатство (культивовані та не культивовані біологічні активи)	1. Сукупність нагромаджених матеріальних благ, створених за результатами праці попередніх і теперішніх поколінь
		2. Ключовий показник економічного потенціалу та могутності країни
		3. За своєю структурою одна частина національного багатства є засобом виробництва, а інша – предметами невиробничого споживання
		4. Розглядають з позиції вартісної та натурально-речової форми

Об'єктами садівничого обліку згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» є плодове плодово-ягідні та виноградні насадження, продукція садівництва та додаткові біологічні активи садівництва. Вважаємо за доцільне доповнити перелік об'єктів обліку біологічних активів садівництва такими об'єктами, як розсадники плодівих дерев, з яких отримують додаткові біологічні рослини – саджанці. Окремим об'єктом бухгалтерського обліку у складі довгострокових

біологічних активів садівництва виділяють садозахисні смуги. Їх слід облічувати на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю».

Для ефективного управління життєвим циклом плодкових культур та організації обліку процесів біологічного перетворення у садівництві, важливо виділити основні вікові періоди, які є критичними для систем обліково-аналітичного забезпечення управління біологічними активами, а саме: період створення; біотрансформація, ріст до плодоношення; збір урожаю та припинення життєдіяльності біологічного активу.

Відповідно до вікової категорії розвитку біологічних активів садівництва, ознаки якої проявляються за результатами процесу біологічного перетворення, сільськогосподарські підприємства повинні формувати таку інформацію про їх трансформацію: методи обліку капітальних інвестицій на доведення саду до плодоносного віку, статті витрат на забезпечення процесу біологічного перетворення, методи оцінки оприбуткованої плодово-ягідної продукції, номенклатура бухгалтерських рахунків, способи узагальнення інформації для задоволення інформаційних запитів користувачів, застосування прийнятних методів та інструментів економічного аналізу. Проте слід зазначити, що в садівництві неможливо провести чітку межу між етапами біологічного перетворення плодово-ягідних культур, оскільки після отримання продукції садівництва біологічні активи садівництва знову проходять етап біотрансформації. Відтак, додаткові біологічні активи садівництва є учасниками створення нових насаджень, тобто повертаються на перший етап. Власне таким чином відбувається постійний безперервний процес біологічного росту, відтворення і трансформації, що також доцільно врахувати для організації обліково-аналітичного забезпечення біологічного перетворення у садівництві.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ САДІВНИЦТВА

2.1. Оцінка операційної діяльності та ефективності садівництва у фермерському господарстві «Ярко»

«Ярко» – фермерське господарство, що розташоване у с. Звенигород Пустомитівського (нині Львівського) району Львівської області. Засноване фермерське господарство «Ярко» у вересні 1992 року, а його засновником є пан Ярослав Кардаш. Спеціалізацією досліджуваного фермерського господарства є вирощування городини й садовини. Виробничий напрямок господарства є трудомісткий і незавжди перспективний у сільському господарстві. Землекористування фермерського господарства «Ярко» становить 19 гектарів. Землі відведені під картоплю, капусту, моркву та столовий буряк (для сівозміни почергово поля засівають зерновими). Уже багато років поспіль площа землекористування є незмінно, фермер не ставить за мету розширити землекористування.

Фермерське господарство «Ярко» за формою організації праці є сімейним фермерським господарством, оскільки відповідає законодавчо визнаним критеріям щодо визнання такого статусу – площа сільськогосподарських угідь не перевищує 20 га, відсутність найманих працівників. Забезпеченням перебігу операційної діяльності займаються лише члени родини, працівників наймають лише сезонно для збору врожаю (табл. 2.1).

Впродовж досліджуваного періоду у фермерському господарстві «Ярко» спостерігається незначне збільшення виручки від реалізації – на 7,2 відсотка, або на 554,7 тис. грн. Частково позитивна динаміка усіх досліджуваних показників пов'язана із інфляційним чинником. Водночас збільшення валового прибутку на 334,9 тис. грн є результатом як інтенсифікації виробництва, так і грамотного управління витратами у господарстві.

Таблиця 2.1

Динаміка основних показників операційної діяльності ФГ «Ярко»

Показник	2019 р	2020 р	2021 р	2021 р у % до 2019 р
Площа сільськогосподарських угідь, га	19	19	19	100,0
у т.ч. площа ріллі, га	10	10	10	100,0
площа багаторічних насаджень, га	9	9	9	100,0
Виручка від реалізації, тис. грн.	7679,5	7210,7	8234,2	107,2
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	7149,1	6008,7	8061,8	112,7
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	7188,1	5445,2	7765,9	108,0
Валовий прибуток (збиток), тис.грн.	-39,0	563,5	295,9	+334,9
Інші доходи, тис. грн.	2,1	7,9	3,5	166,7
Чистий прибуток (збиток), тис.грн.	18,0	38,3	40,9	227,2
Середньорічна вартість активів, тис.грн.	6701,7	7686,6	8626,6	128,7
Урожайність зернових, ц/га	40,6	41,3	51,1	134,0
Урожайність овочів, ц/га	375	382	386	102,9
Урожайність картоплі, ц/га	103	119	121	117,5
Урожайність багаторічних насаджень (яблуневий сад), ц/га	36	39	41	94,2

Зауважимо, що фермерське господарство «Ярко», починаючи із 2018 року, диверсифікує свою діяльність. Так, щоб витримати конкурентну боротьбу, фермерське господарство «Ярко» розраховує виключно на власні сили, оскільки державної допомоги садівникам зараз не передбачено. У 2003-2005 роках за рахунок 1-відсоткового збору на розвиток садівництва, виноградарства, ягідництва та хмелярства відчутною була дотаційна підтримка держави. Тому, фермерське господарство «Ярко» стало першим на Львівщині господарством яблучного напрямку, яке ще у 2018 році провело акцію «Збери собі сам». Всього у Львівській області є 62 господарства різної форми власності, які займаються садівництвом. З них 36 – це фермерські господарства. В обробітку

фермерських господарств перебуває 290 гектарів садів. Проте, туристичною діяльністю, яку розпочало фермерське господарство «Ярко», займаються лише декілька. Серед них ФайнаBerry (суниця садова), кооператив у Жовкві, який вирощує малину. Такі акції є важливими, адже вони популяризують продукцію наших фермерів. Також це можливість для громадян приїхати та нарвати собі яблуку, переконатись про належні умови їх вирощування та екологічність садової продукції, з користю провести час тощо.

Виробництво товарної продукції визначає спеціалізацію фермерського господарства. Залежно від якості та кількості землі, місця розташування земельних ділянок, а також наближеності ринків збуту, кожен сільськогосподарський товаровиробник обирає певний виробничий напрямок основної діяльності, який прийнято називати спеціалізацією. Спеціалізацію визначають за переважаючою масою доходу у грошовому виразі за конкретним видом сільськогосподарської продукції. Для цього слід структурувати загальний дохід від реалізації продукції у розрізі тих видів продукції, які реалізує сільськогосподарське підприємство.

У табл. 2.2 представимо загальну вартість та структуру товарної продукції фермерського господарства «Ярко».

Таблиця 2.2

Структура товарної продукції ФГ «Ярко»

Види продукції	2019р.		2020р.		2021р.		В серед. за 3 роки	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Овочі	1754,3	24,5	1298,7	21,6	1568,6	19,5	1540,5	21,8
Фрукти (яблука)	4148,1	58,0	1860,9	31,0	4600,9	57,1	3536,6	50,0
Зерно	335,8	4,7	1661,0	27,6	381,4	4,7	792,7	11,2
Картопля	56,5	0,8	195,5	3,3	583,4	7,2	278,5	3,9
<i>Разом по рослинництву</i>	<i>6294,7</i>	<i>88,0</i>	<i>5016,1</i>	<i>83,5</i>	<i>7134,3</i>	<i>88,5</i>	<i>6148,4</i>	<i>86,9</i>
<i>Послуги</i>	<i>854,4</i>	<i>12,0</i>	<i>992,6</i>	<i>16,5</i>	<i>927,5</i>	<i>11,5</i>	<i>924,8</i>	<i>13,1</i>
<i>Всього по господарству</i>	<i>7149,1</i>	<i>100,0</i>	<i>6008,7</i>	<i>100,0</i>	<i>8061,8</i>	<i>100,0</i>	<i>7073,2</i>	<i>X</i>

Подана інформація засвідчує, що виробничим напрямком досліджуваного господарства є виключно рослинництво. Так, в межах рослинницького напрямку лідером є садівництво та овочівництво. Асортимент овочів відкритого ґрунту, які вирощує господарство, не надто широкий. Здебільшого це морква, столовий буряк і капуста. Вирощування зернових культур у структурі товарної продукції двічі за досліджуваний період становило 4,7 відсотка, а в середньому за досліджуваний період – 11,2 відсотка. Також фермерське господарство «Ярко» надає послуги іншим дрібним фермерам та особистим селянським господарствам – оранку, збирання зернових тощо.

Яблуневий сад закладений у 2003 році, він займає площу 9 га, на якій висаджено понад 12 тис. яблунь різних літніх і зимових сортів. Найпопулярнішими сортами у саду фермерського господарства є «Гала», «Аріва», «Глостер», «Голд», «Топаз». Фінансування закладки саду здійснювалося за програмою розвитку садівництва, виноградарства та хмелярства в Україні. Зазвичай промислове садівництво обмежується кількома продуктивними сортами. Водночас фермер поставив собі за мету у регіоні, де не було поширене садівництво, випробувати сорти, які найбільше підходять для цієї території. На даний момент сад уже відплодоносив 19 років, тому як для інтенсивного саду він уже є старий. Загалом оптимальним періодом, після якого рекомендують проводити реконструкцію саду – це 15 років.

Місцевість, де розташоване фермерське господарство, через переважаючі східні вітри є непридатною для вирощування теплолюбивих сортів яблук, таких як «Голден делішес» та «Ранет Семиренко». Тому фермерське господарство надає перевагу так званим імунним сортам — стійким до парші й борошнистої роси. Це дозволяє фермеру максимально уникати хімічної обробки для захисту саду і рослин. Фермерське господарство «Ярко» вирощує низькорослі форми яблунь. Урожаї яблук сягають до 40 тонн із гектара.

Становленню фермерського господарства передувало закордонне стажування фермера, мета якого була пов'язана із вивченням досвіду органічного виробництва – використання біологічного захисту і добрив для

саду та посівів овочів. Проте, потреба реконструкції саду унеможливорює отримання сертифікату органічного фермерського господарства. Іншою не менш значущою проблемою саду є відсутність сховищ. Яблука зберігають у кагатах, накривають їх агро-волокном. Питання зберігання плодової продукції безпосередньо пов'язане із можливістю формувати великі партії фруктів для реалізації. У дрібних сільськогосподарських товаровиробників переробні підприємства купують яблука за заниженими цінами, що призводить до зниження рентабельності.

Виробництво продукції садівництва та овочівництва потребує витрат, які характеризують вартість виробництва цієї продукції для фермерського господарства «Ярко». Витрати фермерського господарства «Ярко» складаються зі спожитих засобів виробництва, заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи і набувають форми собівартості продукції рослинництва. Різниця між вартістю продукції та її собівартістю становить величину прибутку фермерського господарства «Ярко». Витрати господарства виражають реальні виробничі відносини ринкової системи господарювання.

На рівень ефективності та конкурентоспроможності фермерського господарства суттєвий вплив має структура витрат. Також слід зазначити, що ефективність, конкурентоспроможність та обсяг витрат сільськогосподарського підприємства є взаємозалежними. Тобто, з одного боку великі виробничі витрати можуть свідчити про високу якість сільськогосподарської продукції та послуг. Водночас збільшення витрат у динаміці призводить до зниження прибутковості та рентабельності, оскільки сума витрат та показники собівартості окремих видів сільськогосподарської продукції є підґрунтям для ціноутворення. Загальні витрати фермерського господарства у розрізі елементів витрат згруповані у формі 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати». У табл. 2.3 подано структури операційних витрат фермерського господарства «Ярко».

Аналіз структури операційних витрат ФГ «Ярко»

Елементи операційних витрат	Роки					
	2019		2020		2021	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Операційні витрати підприємства, в т.ч.:	6450	100,0	5748	100,0	8750	100,0
- матеріальні витрати	4474	69,4	4098	71,3	7130	81,5
- витрати на оплату праці	905	14,0	910	15,8	943	10,8
- відрахування на соціальні заходи	462	7,2	209	3,6	239	2,7
- амортизація	412	6,4	333	5,8	277	3,2
- інші операційні витрати	197	3,1	198	3,4	161	1,8

Оцінка структури операційних витрат фермерського господарства «Ярко» за досліджуваний період демонструє превалювання статті «Матеріальні витрати». Впродовж трьох років питома вага матеріальних витрат у структурі операційних витрат коливалась 69 до 81 відсотків. Порівняно низька питома вага за статтею «Витрати на оплату праці» навпаки підтверджує сімейний тип господарювання фермерського господарства. Також спостерігаємо цікаву закономірність – динаміка збільшення питомої ваги матеріальних витрат обернена динаміці зменшення питомої ваги витрат на оплату праці. Так, у 2021 році, порівняно із 2019 роком, сума матеріальних витрат зросла на 2656 тис. грн., або на 12,1 відсоткових пункта. Водночас загальна маса витрат на оплату праці також зросла на 38 тис. грн., але питома вага зменшилась на 3,2 відсоткових пункта. Зменшення відрахувань на соціальні заходи корелює з динамікою витрат на оплату праці, оскільки ці величини взаємозалежні. Під впливом інфляційних чинників і диспаритету цін між промисловою та сільськогосподарською продукцією загальна величина операційних витрат зросла на 2300 тис грн., або на 35,7 відсотка. Також диспаритет цін має прямий негативний вплив на формування амортизаційного фонду фермерського

господарства «Ярко». Спостерігаємо зменшення як нарахованої суми амортизації, так і її питомої ваги.

Оцінка сучасного стану біологічного перетворення у садівництві досліджуваного господарства демонструє його екстенсивний характер, що характеризується надмірним використанням чинників виробництва без удосконалення технологічної бази виробництва та організації праці. Фермерське господарство «Ярко», аналогічно більшості сільськогосподарських підприємств все ще залишається капітало- і трудомісткими, використовуючи у виробничому процесі застаріле обладнання та інші методи праці, які позбавлені належного контролю за використанням біологічних ресурсів, водночас характеризується слабким стимулюванням найманих працівників. Діагностика системи обліково-аналітичного забезпечення управління біологічним перетворення у садівництві підтвердила її неадекватність та невідповідність вимогам процесу управління, а тому вона не забезпечує належним чином інформаційний масив, необхідний керівництву для досягнення стратегічних завдань розвитку садівничого виробництва.

Основними стратегічними завданнями фермерського господарства «Ярко» є створення умов для сталого розвитку та відтворення виробничого потенціалу, забезпечення населення вартісною та якісною продукцією, а селян – сезонними робочими місцями. При цьому стратегічний вимір посилює актуальність розширення виробництва садової продукції та організацію її переробки на місці. При цьому фермерського господарства «Ярко» далі планує орієнтуватись на локальний внутрішній ринок, оскільки масштаби виробництва не сприяють розгортати експортно-імпортні операції. Для досягнення поставлених цілей у садівничому фермерському господарстві «Ярко» необхідно сформувати таку систему управління, яка завдяки обліково-аналітичній інформації враховуватиме потреби всіх залучених сторін. Умови ринкового середовища та загострення екологічних і соціальних проблем вимагають розглядати потоки обліково-аналітичної інформації в садівництві як систему забезпечення сталого соціально-економічного та екологічного розвитку галузі та продовольчої

безпеки країни. Проте тематичні дослідження практик обліково-аналітичного забезпечення біологічного перетворення у садівництві свідчать про недоліки та недосконалості обліково-аналітичної інформації для забезпечення сталих процесів відтворення, біотрансформації та біологічних перетворень у цій галузі.

Незважаючи на те, що національна економіка перейшла на ринкові засади, основним завданням обліково-аналітичної роботи в садівничих господарствах залишається оцінка виконання запланованих показників виробництва, собівартості та рентабельності. Дослідження підтверджує, що на практиці процес бухгалтерського обліку зазвичай першочерговий, а результати бухгалтерських даних аналізуються наприкінці року або щонайбільше щокварталу. Така практика прийнятна в плануванні, але вона не відповідає вимогам ринкової економіки. Витрати та врожайність садівництва в основному враховуються за типами насаджень: сади, ягідники, насінневі сади тощо, тобто окремі територіальні площі (ділянки) під певним типом насаджень.

Оцінка ділової активності є важливою у фінансово-економічному аналізі будь-якого аграрного бізнесу. Ділова активність – це комплексна характеристика, яка втілює в собі різні аспекти підприємницької діяльності, і, таким чином, складається з таких чинників, як позиція агробізнесу на конкретному товарному ринку, географія ділових зв'язків, відносини агробізнесу з партнерами, конкурентоспроможність, інноваційна та інвестиційна активність. Отже, ділову активність можна охарактеризувати показниками продуктивності та динамікою загальної економічної діяльності. Оскільки певний фінансовий аналіз, методи бухгалтерського обліку та практичні питання важко розглядати в контексті спрощеної форми обліку та скороченої звітності досліджуваного фермерського господарства, ми вважаємо за доцільне використовувати трохи вужчу сферу дослідження. Тому вважаємо за доцільне проаналізувати комерційну діяльність фермерського господарства «Ярко», яке має доволі вигідне місце розташування – приміську зону міста Львова. Так, у сучасних умовах діяльність агроформувань здійснюється на основі особистого розрахунку і самофінансування.

У зв'язку із впливом дестабілізуючих чинників зовнішнього середовища, що призводить до нестачі необхідних фінансових та матеріальних ресурсів, обсяги виробництва сільськогосподарської продукції фермерським господарством «Ярко» впродовж досліджуваного періоду коливаються (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Динаміка виробництва сільськогосподарської продукції ФГ «Ярко», ц

Вид продукції	2019р.	2020р.	2021р.	2021 р. до 2019 р., %
Овочі	1875	1910	1930	102,9
Фрукти (яблука)	324	351	369	113,9
Зерно	122	124	153	125,4
Картопля	206	238	242	117,5

Основною причиною нижчих обсягів виробництва сільськогосподарської продукції у 2019 році була низька урожайність, що була спричинена несприятливими погодніми умовами. Водночас щорічне здорожчання добрив, пального, гербіцидів ускладнює дотримання технологічного процесу в овочівництві та садівництві. Тому для збільшення обсягів виробництва продукції рослинництва доцільно впроваджувати інновації. Найперше в умовах фермерського господарства слід домогтися використання якісного насіння, авперспективі – застосування крапельного зрошування.

Виробництво картоплі у звітному 2021 році становило 242 ц, що відповідає 117,5 % рівня 2019 року. Щоб не допустити спаду виробництва картоплі у фермерському господарстві «Ярко» впроваджують нові районовані сорти.

Ситуація на ринку овочевої продукції також коректує обсяги вирощування моркви і стлового буряка у фермерському господарстві «Ярко». Основна увагу зосереджують на асортименті та якості овочів. Обсяги урожаю овочів відкритого ґрунту у 2021 році становили 1930 валового збору (102,9% рівня 2019 року).

Найузагальнюючим показником ефективності та прибутковості аграрного виробництва є рентабельність. Є багато показників прибутковості. Їх визначення спрощено до розрахунку відношення показників прибутковості та витрат, вартості активів, основних і оборотних коштів, статутного капіталу тощо. Високий рівень зносу основних фондів, недостовірний облік та оцінка роблять показники активів та рентабельності основних фондів нерепрезентативними. За сучасних умов ефективність виробництва сільськогосподарських підприємств найкраще відображає показник рентабельності реалізації продукції, тобто відношення прибутку до її собівартості. Тому при розрахунку ефективності виробництва основних видів сільськогосподарської продукції ми будемо використовувати цей показник (табл. 2.5).

Зниження рентабельності сільськогосподарського виробництва, зокрема картоплі, протягом досліджуваного періоду було пов'язане з очікуваним підвищенням цін на сільськогосподарські ресурси виробництва. Таким чином зростання цін реалізації було меншим, ніж збільшення собівартості одиниці продукції овочівництва та садівництва. Відтак, лише за трьома видами аграрної продукції на кінець періоду показник рентабельності мав позитивне значення і був вищим у порівнянні з його величиною на початок періоду.

Отже, позитивний рівень рентабельності у фермерському господарстві «Ярко» складався під визначальним впливом рентабельності овочів, фруктів та зернових культур. При цьому слід зауважити, що обсяг реалізації зернових і картоплі суттєво менший, ніж обсяг оприбуткованої продукції, оскільки фермерське господарство «Ярко» частину продукції залишає на зберігання для власних потреб та у якості насіння для наступного сезону. Якщо цінові тенденції на ринку зерна мали відносно сприятливий для фермерського господарства «Ярко» характер, то рівень прибутковості всього сільськогосподарського виробництва як правило зростав, а при несприятливих тенденціях, навпаки, знижувався.

**Динаміка ефективності виробництва
сільськогосподарської продукції в ФГ «Ярко»**

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021р. до 2019 р., +/-
<i>Овочі</i>				
Кількість реалізованої продукції, ц	1854	1898	1907	102,9
Середня ціна реалізації 1ц, грн.	875,3	925,1	935,1	106,8
Дохід (виручка від реалізації), тис.грн.	1622,8	1755,8	1783,2	109,9
Повна собівартість, тис.грн.	1465,7	1315,4	1463,7	99,9
Прибуток (збиток), тис.грн.	157,1	440,4	319,5	більше в 2 рази
Рівень рентабельності, %	10,7	33,5	21,8	+11,1
<i>Фрукти (яблука)</i>				
Кількість реалізованої продукції, ц	320	345	353	110,3
Середня ціна реалізації 1ц, грн.	658	897	995	151,2
Дохід (виручка від реалізації), тис.грн.	210,6	309,5	351,2	166,8
Повна собівартість, тис.грн.	188,4	261,5	234,8	124,6
Прибуток (збиток), тис.грн.	22,2	48	116,4	більше в 5,2 раза
Рівень рентабельності, %	11,8	18,4	49,6	+37,8
<i>Зерно</i>				
Кількість реалізованої продукції, ц	52	84	93	178,8
Середня ціна реалізації 1ц, грн.	445,2	634,6	651,7	146,4
Дохід (виручка від реалізації), тис.грн.	23,2	53,3	60,6	більше в 2,6 раза
Повна собівартість, тис.грн.	17,6	31,6	34,4	195,5
Прибуток (збиток), тис.грн.	5,6	21,7	26,2	більше в 4,7 рази
Рівень рентабельності, %	31,8	68,7	76,2	+44,4
<i>Картопля</i>				
Кількість реалізованої продукції, ц	176	188	182	103,4
Середня ціна реалізації 1ц, грн.	585,7	619,5	728,3	124,3
Дохід (виручка від реалізації), тис.грн.	103,1	116,5	132,6	128,6
Повна собівартість, тис.грн.	102,4	121,7	131,9	128,8
Прибуток (збиток), тис.грн.	0,7	-5,2	0,7	100,0
Рівень рентабельності, %	0,7	-4,3	0,5	-0,2

У табл. 2.6 розглянемо показники ділової активності фермерського господарства «Ярко».

Таблиця 2.6

Ділова активність ФГ «Ярко»

Показник	2020 рік	2021 рік
Загальне обертання капіталу	0,01	0,04
Обертання мобільних коштів	0,5	1,1
Обертання готової продукції	0,9	1,9
Обертання дебіторської заборгованості	-	3,96
Середній строк обороту дебіторської заборгованості	-	91
Фондовіддача необоротних активів	0,01	0,04
Обертання власного капіталу	0,1	0,4

Виходячи із даних таблиці 2.6., можемо зробити висновки:

1) величина загального коефіцієнта оборотності капіталу має тенденцію до зростання, що свідчить про прискорення кругообігу засобів фермерського господарства «Ярко» або зростання цін (у випадку зниження рентабельності);

2) величина обертання мобільних коштів теж зростає, що є позитивною тенденцією за умови співпадіння із зростанням коефіцієнта оборотності матеріальних оборотних засобів;

3) зростання обороту готової продукції свідчить про труднощі зі збутом через зниження попиту і, як наслідок, затоварення готовою продукцією;

5) величина коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості вказує на велику швидкість погашення дебіторської заборгованості, зменшення обсягів реалізації на умовах післяоплати. Водночас досить великим є середній строк її погашення – 91 день;

6) незначне збільшення показника фондовіддачі оцінюється позитивно;

7) підвищення рівня реалізації позитивно вплинуло на показник обертання власного капіталу, який демонструє зростаючу тенденцію.

Отже, здійснивши оцінку операційної діяльності фермерського господарства «Ярко», приходимо до висновку, що стан забезпечення

господарства основними виробничими фондами є досить низьким і потребує значних капіталовкладень. Щодо величини витрат, то господарство здебільшого здатне покрити їх загальну суму за рахунок власного операційного прибутку. Ділова активність господарства має тенденцію до зростання, а це свідчить про деяке пожвавлення ефективності господарської діяльності фермера.

2.2. Документальне оформлення процесу виробництва та виходу продукції садівництва

Сучасна концепція бухгалтерського обліку ґрунтується на своєчасному, повному, достовірному та неупередженому відтворенні усіх господарських операцій за допомогою методу первинного документування. Первинне документування процесів, пов'язаних із виробництвом продукції садівництва у фермерському господарстві «Ярко» забезпечується за допомогою використання первинних бухгалтерських документів. Такий прийом уможливорює одержання інформації у режимі онлайн, що вкрай важливо для оперативного управління процесу біологічного перетворення у садівництві, так і для подальшої оцінки операційної діяльності фермерського господарства загалом. Відтак, обґрунтованість та правильність управлінських рішень залежить від строків одержання та опрацювання первинної документації, а також від її повноти та достовірності. Недосконалість порядку ведення первинного обліку та нехтування організаційно-технологічною специфікою вирощування яблуневого саду згідно із чинною нормативно-правовою базою може призвести до неповного та неправильного оприбуткування зібраного врожаю садівництва, викривлень даних синтетичного та аналітичного обліку, невиконання матеріально-відповідальними особами своїх обов'язків, а також до перевитрати ресурсів господарства. Тому первинне документальне оформлення господарських операцій у садівництві має вирішальне значення в обліковому процесі.

Зауважимо, що сучасні умови інтенсифікації садівничої галузі потребують вдосконалення усієї системи бухгалтерського обліку, а первинного зокрема. На даний момент первинний бухгалтерський облік є недостатньою доказовою базою формування якісних показників здійснюваних господарських операцій у садівництві, особливо щодо оцінки оприбукованої продукції садівництва. Дослідження діяльності фермерського господарства «Ярко» свідчить про те, що лєвова частка задокументованої інформації ускладнює вибірку необхідних даних про перебіг процесу біологічного перетворення. Відтак виникає дефіцит облікових та аналітичних показників, здатних сповна мірою задовольнити інформаційні запити користувачів та потреби управлінського персоналу.

Садівництву як галуззі сільськогосподарського виробництва характерний тривалий виробничий цикл. Своєю чергою це зумовлює потребу у повноті та ритмічності забезпечення первинними обліковими даними фермера на кожному з етапів виробництва продукції садівництва. Належним чином налагоджений документообіг сприяє контролю за всіма технологічними процесами біологічного перетворення у садівництві, допомагає вчасному виявленню недоліків та своєчасному внесенні відповідних коригувань, за умови їхньої потреби. Тому можна стверджувати, що документування як елемент методу обліку забезпечує виконання таких основних функцій бухгалтерського обліку: поетапний контроль виробництва, збір первинної інформації, аналізування стану функціонування підприємства та шляхи його поліпшення.

Згідно із чинними законодавчо-нормативними актами України, документальне оформлення виробничих процесів та господарських операцій в бухгалтерському обліку здійснюється на основі типових форм первинних документів, які затверджені Державним комітетом статистики України, або за допомогою спеціалізованих форм, які розроблені, затверджені і рекомендовані галузевими міністерствами, у наому випадку – Міністерством аграрної політики. Також Законо України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає, що сільськогосподарські підприємства мають

право на самостійну розробку первинних документів, за умови обов'язкового відображення в них тих реквізитів, які передбачені цим законом [1].

Результати опрацювання літературних джерел засвідують, що у садівничих господарствах можна використовувати досить широку номенклатуру первинних документів, при цьому не лише типових та галузевих, а й самостійно розроблених форм. Водночас значна частина форм первинних документів є застарілою і не виконує тих інформаційно-аналітичних завдань, які на них покладаються.

Первинне документування є доволі трудомістким процесом. На бухгалтера, який здійснює оформлення первинних документів, їх систематизацію покладено велику відповідальність. Окрім цього у фермерському господарстві «Ярко» деякі первинні документи складає сам голова, оскільки він є безпосереднім виконавцем значної кількості господарських операцій. Якщо мова йде про яблуневий сад, то фермер – голова фермерського господарства – самостійно вносить мінеральні добрива, здійснює хімічну обробку саду, контролює процес збору урожаю. В умовах спеціалізованих садових господарств відповідальними за перелічені господарські операції є агрономи, бригадири, трактористи-машиністи, працівники бухгалтерії та економічної служби. Вони ж і складають відповідні первинні документи.

У фермерському господарстві «Ярко» доволі часто виникають труднощі із внесенням у первинні документи інформації про якісні показники використаних добрив та отрутохімікатів, а також про якість оприбуткованої продукції. Особливо це стосується оприбуткування та виробництва органічної продукції садівництва, оскільки технологічний процес вимагає дотримання екологічних норм навколишнього середовища (довкілля). Тому в умовах фермерського господарства «Ярко» одним із шляхів зменшення кількості первинних документів може бути налагодження простішої та зручнішої системи документування через запровадження уніфікованих форм первинних документів. Такий підхід забезпечить удосконалення первинного обліку і, як

наслідок, вирішення вищезазначених проблем, а також збільшення продуктивності та ефективності роботи бухгалтера і фермера, тобто тих працівників, які займаються складанням первинних документів.

У галузі садівництва формування інформаційного масиву про величину витрат і оцінку отриманої готової продукції здійснюється на підставі даних з відповідних первинних документів з обліку праці та її оплати, використання виробничих ресурсів та оприбуткування готової продукції (рис. 2.1).

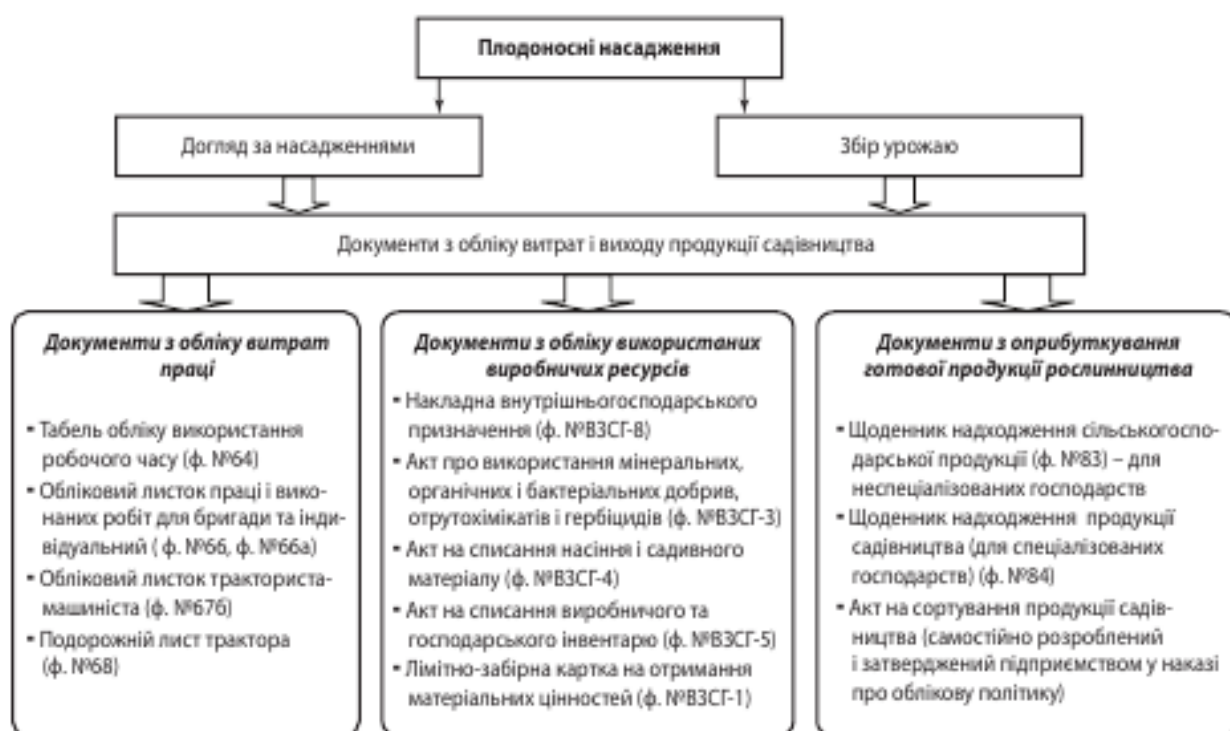


Рис. 2.1. Первинні документи з обліку витрат і виходу продукції садівництва

Як видно з рисунка, первинні документи є доказовою базою нагромадження інформації про витрати на біологічне перетворення у садівництві у розрізі статей витрат. Отож, інформацію із складених і належним чином оформлених первинних документів групують у розрізі таких статей витрат: «Витрати на оплату праці» «Відрахування на соціальні заходи» «Насіння та садивний матеріал» «Паливо-мастильні матеріали» «Добрива» «Засоби захисту рослин» «Роботи і послуги» «Амортизація необоротних активів» «Інші витрати» «Витрати на організацію виробництва та управління».

Витрачання нафтопродуктів та мінеральних добрив на потреби садівництва у фермерському господарстві «Ярко» здійснюють на підставі «Лімітно-забірних карток на отримання матеріальних цінностей» (ф.№ВЗСГ-1). Якщо ж видачу матеріальних цінностей здійснюють одноразово, то таку господарську операцію оформляють «Накладною внутрігосподарського призначення» (ф. №ВЗСГ №8). Зазначені первинні документи складає бухгалтер, або сам фермер. Бухгалтер і фермер своїми підписами на первинному документі засвідчують факт одержання матеріальних цінностей. «Акт витрати насіння та садивного матеріалу» (ф. №ВЗСГ №4) є документальним аргументом про вартість і кількість використаних саджанців на закладку саду. У ньому зазначають назву плодової культури (яблуня), сорт, площу і спосіб посадки, кількість висаджених дерев. Фермер своїм підписом затверджує Акт. Інформація з Акту переноситься у Звіт про рух матеріальних цінностей.

Вартість і кількість використаних мінеральних гербіцидів, добрив та отрутохімікатів фермер фіксує в «Акті на використання органічних, мінеральних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин» (ф.№ВЗСГ-3) в момент після закінчення внесення добрив у ґрунт, або після обприскування саду отрутохімікатами. Для співставлення інформації про кількість та вартість витрачених хімікатів, у справу разом з Актом підшивають накладні, лімітно-забірні карти та інші первинні документи, які засвідчують про доставку цих запасів до місця їх використання.

«Акт на списання виробничого та господарського інвентаря» (ф. №ВЗСГ №5) складає комісія у складі фермера та бухгалтера за фактом списання тари, малоцінних та швидкозношуваних предметів, дрібного інвентаря на потреби біологічного перетворення в садівництві.

Інколи фермерське господарство «Ярко» для потреб садівництва послуговується послугами і роботами виробничого характеру, які надають сторонні організації. Їх вартість відносять на витрати щодо вирощування яблук на підставі «Акту на виконання робіт (послуг) сторонніми організаціями».

Підставою для складання акту є «Рахунок-фактура» (ф. №868), який виписує стороння організація і передає фермерському господарстві «Ярко».

У кінці місяця інформацію про витрачання на виробництво матеріалів з первинних документів систематизують у «Звіті про рух матеріальних цінностей» (ф. 121). Потім підсумкові записи переносять у «Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва» (ф.№5.5 с.-г).

У фермерському господарстві «Ярко» амортизацію за кожним окремим необоротним активом нараховують за прямолінійним методом у «Розрахунку нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом (ф.4.4 с.-г.)». Страхові платежі відносять до витрат садівництва на підставі карток-розрахунків. Розподіл загальновиробничих та загальногосподарських витрат оформляють у вигляді бухгалтерських довідок.

Аналізуючи вихідні форми первинних документів, які зараз використовуються садівничими та сільськогосподарськими підприємствами, приходимо висновку, що перелік показників якості є неповним. У літературних джерелах науковці зазначають, що первинний облік під час реалізації сільськогосподарської продукції ведеться недосконало через відсутність реквізитів, що описують параметри якості продукції власне у первинних документах [7]. Вважаємо, що в основних документах з обліку виробничих ресурсів необхідно зазначати такі якісні показники як вміст поживних речовин у добривах (органічні добрива, мінеральні добрива, мікродобрива тощо), вміст діючих речовин у хімічних речовинах тощо. Це стосується Акта на використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів (ф. № ВЗСГ-3) та на списання насіння і садивного матеріалу (ф. № ВЗСГ-4) [4], де також доцільно позначати ділянки садів і ягідників, які використовуються для виробництва органічної або продукції без ГМО.

Важливою проблемою, яка постає перед підприємствами садівництва в сучасних умовах господарювання, є відсутність інформації про якість одержуваної продукції, що суттєво впливає на рівень конкурентоспроможності продукції садівництва на товарному ринку. На відміну від промислового

виробництва плоди і ягоди, отримані шляхом біологічного перетворення у садівництві, мають різну споживчу цінність залежно від сорту, розміру, ступеня пошкодження та інших специфічних ознак. При тривалому зберіганні деякі продукти псуються. Ці ознаки повинні бути відображені в бухгалтерському обліку, оскільки врахування цих факторів дає змогу об'єктивно оцінити економічний стан фермерського господарства «Ярко», галузі загалом та їх подальші перспективи. Враховуючи ці факти, необхідно розробити систему, за якої кількість і якість зібраної продукції вказуватимуться в основних документах. Рішення цієї проблеми ми бачимо лише в тому випадку, якщо якісні та кількісні показники отриманої продукції будуть відображатися в одному первинному документі.

Оприбуткування плодів і ягід, отриманих від збору, ведеться у Щоденнику надходження продукції садівництва (спеціалізовані господарства). Форма документа застаріла, тому не враховує належним чином якісні характеристики зібраного продукту. Сучасний ринок збуту вимагає екологічно чистої продукції садівництва, вирощеної на органічній основі з використанням природніх ресурсів, тобто без використання синтетичних добрив, хімікатів та пестицидів. Враховуючи розвиток садівничої галузі та вимоги до садівничої продукції, рекомендуємо у Щоденнику надходження продукції садівництва (спеціалізовані господарства) додати більше реквізитів, зокрема: «органічна продукція», «традиційна (неорганічна) продукція без ГМО», «традиційна (неорганічна) продукція з ГМО». Це дасть можливість в системі обліку формувати інформацію про кількість отриманої продукції відповідно до її загальної якості. Так, інформація про оприбутковану продукцію садівництва може бути згрупована у такі категорії: реалізації впродовж обмеженого періоду; падалиця – підлягає негайній реалізації (зазвичай на переробку чи виробництво соків, вин тощо). Вимоги до якості оприбуткованої продукції зумовлюють впровадження більш деталізованої класифікації садової продукції, що оприбутковується. Тому поділ на стандартну, нестандартну і відходи є недостатнім, оскільки за умови такого підходу не враховуються канали вибуття

оприбуткованих яблук. Тому у досліджуваному господарстві та інших спеціалізованих садівничих господарствах доцільно у Щоденнику зібраний врожай відображати за такими категоріями: стандартний для зберігання; стандартний для реалізації; падалиця та дрібні плоди для переробки. Запропоновані ляхи вдосконалення допоможуть негайно формувати інформацію про оприбуткований врожай не лише за ключовими біологічними показниками (форма, розмір, забарвлення, стан поверхні), але й визначатимуть основне її призначення.

Для достовірного відображення оприбуткованої продукції садівництва важливе значення має її оцінка. Тому, на нашу думку, стандартну продукцію, призначену для негайної реалізації чи зберігання, доцільно відносити до категорії основної і оцінювати впродовж року за плановою собівартістю, а в кінці року – за фактичною. Дрібні плоди і падалиця за своїми якісними характеристиками є нестандартною продукцією, відтак її доцільно оцінювати за цінами можливої реалізації [3].

Головним завданням фермерського господарства «Ярко» є створення умов для тривалого зберігання яблук, фізико-хімічні властивості яких можуть змінюватися або навіть погіршуватися. Садова продукція, призначена для зберігання у сховищі, повинна відповідати загальноприйнятим правилам зберігання і бути правильно відібраною, бути чистою, без забруднень, хворіб та інших пошкоджень. Класифікація продукції садівництва є необхідним технічним процесом перед реалізацією чи закладкою на зберігання, який потребує відповідного документального оформлення, а його результати мають бути відображені в бухгалтерському обліку. Нехтування ними може призвести до спотворення облікових даних щодо кількості та якості продукту в плодосховищах. Позиції класифікації можуть мати таке формулювання: стандартний продукт, придатний для продажу; частково зіпсований продукт, придатний для використання в якості корму для худоби; повністю зіпсований продукт (гниль).

Проведені дослідження показують, що садівничий бізнес не має спеціального формату первинної документації для сортування фруктів і ягід. Таким чином, результати класифікації продукції садівництва під час зберігання фіксуються в довільній формі самостійно розробленого бланка. Основним недоліком цієї ситуації є те, що вона посилює схильність до використання нетипових форм документації, таким чином унеможливаючи ефективно застосування надійних практик документування, таких як гармонізація та стандартизація. Тому для відображення результатів класифікації продукції під час її зберігання необхідно розробити спеціальну форму документації. Для цього пропонуємо ввести Акт на сортування продукції садівництва. Модифікована нами форма Акту на сортування продукції садівництва повинна містити відомості про загальний обсяг і результати класифікації: продукція для реалізації (стандарт), частково зіпсована продукція (на корм худобі) і відходи (гнилі плоди).

Оптимізована форма Акту є підставою для списання цілком зіпсованих плодів яблук за обліковими цінами та оприбуткування частково зіпсованих, які можна використати на корм худобі. Також доречно зазначити, що кількість зіпсованих плодів можна було б розмежовувати на дві групи: понад норми природного убутку і в межах норм природного убутку. Вартість повністю зіпсованих яблук в межах норм природного убутку вважають наднормативними втратами і відносять їх на інші операційні витрати (субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей») [5]. Якщо ж зафіксовано псування яблук понад норми природного убутку, то результат визнання може мати дві причини: недотримання умов зберігання з вини матеріально-відповідальної особи (завідувача фруктосховища) або з вини фермерського господарства. Тому, згідно з ПСБО 16 «Витрати» [2], вартість повністю зіпсованих плодів понад норми природного убутку доцільно вважати понаднормативними витратами і відносити їх до собівартості реалізації (дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» субрахунок 906 «Понаднормативні витрати») [5], який фермерському господарству пропонуємо виділяти та використовувати у

робочому плані рахунків для накопичення понаднормативних витрат. Нерозв'язаною в обліковому аспекті є проблема бухгалтерського відображення псування яблук під час їх зберігання. На нашу думку, втрати від псування садівничої продукції у фруктосховищах у межах звітнього календарного року доцільно відносити на збільшення собівартості готової продукції поточного року, а величину втрат від псування після нового року – на збільшення вартості плодів. Якщо яблука зіпсовані з вини матеріально-відповідальної особи, то таку вартість в обліку слід розглядати як матеріальні збитки і у встановленому порядку утримувати з винних осіб.

2.3. Аналітичний та синтетичний облік в садівництві

У сфері виробництва у 2007 році сільськогосподарські підприємства стикнулись із бухгалтерськими нововведеннями, суть яких полягала у введенні в професійну термінологію понять «біологічні активи» та «біологічні перетворення». 01 січня 2007 року було затверджено ПСБО 30 «Біологічні активи» (який був розроблений на основі міжнародного стандарту МСБО 41 «Сільське господарство»). Відтак сільськогосподарські підприємства зіткнулися з низкою проблем, щодо визнання, оцінки, класифікації і ведення бухгалтерського обліку біологічних активів та процесів біологічного перетворення [7].

Стратегічне призначення садівництва у розвитку аграрного сектору та економіки України вимагає напрацювання механізмів підвищення конкурентоспроможності продукції садівництва, здешевлення вартості яблук для забезпечення прибутковості вітчизняних фермерських господарств. У цьому процесі як засобу зниження собівартості, управління результатами діяльності та витратами, першочергову роль відводять обліково-аналітичній складовій [1, с.184]. На загальні принципи побудови та ведення обліку у садівництві має вплив організаційно-технологічна специфіка процесу біологічного перетворення у садівництві. Виробнича специфіка проявляється у

розмаїтті садових культур та особливостях їх агротехніки, тривалості виробничого циклу, сезонності робіт, отриманні продукції лише один раз на рік, наявності незавершеного виробництва. Так, галузь садівництва забезпечує потреби промисловості сировиною, а населення – плодово-ягідною продукцією, виконуючи при цьому важливу роль у розвитку аграрного сектора та економіки України.

Зазначимо, що насадження садів відносять до довгострокових біологічних активів рослинництва. Вони своєю чергою поділяються на зрілі – тобто посадки у плодоносному віці та незрілі – іншими словами молоді насадження ще до початку їхнього плодоношення. Загальна практика передбачає первісне визнання довгострокових біологічних активів садівництва в момент набуття фермерським господарством права власності. Так, згідно з положеннями чинного законодавства біологічні активи садівництва в момент їх визнання оцінюють за первісною вартістю. Первісна вартість довгострокових біологічних активів садівництва складається із витрат на підготовку ґрунту під закладку саду, вартості посадкового матеріалу, витрат на догляд за молодим садом до моменту його плодоношення. У практичній діяльності фермерських господарств садівничої спеціалізації нерідкими є випадки, коли такі витрати ідентифікували як витрати виробництва. Проте, така методика є хибною, бо призводить до зменшення первісної вартості насаджень садів. Водночас облік витрат на закладку і створення довгострокових біологічних активів садівництва слід будувати на засадах, які закладені в ПСБО 16 «Витрати» [6].

При цьому згідно з нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» «незрілі біологічні активи – це активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на відгодівлі та вирощуванні) і які не здатні створювати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи у звітному періоді» [1]. До довгострокових біологічних активів рослинництва відносять багаторічні насадження (виноградники, сади, ягідники), які звітну дату ще не досягли стану плодоношення. Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку

для обліку незрілих біологічних активів рослинництва призначені два субрахунки:

165 «Незрілі біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю»;

166 «Незрілі біологічні активи, оцінені за первісною вартістю».

Тобто незрілі біологічні активи загалом і рослинництва зокрема виокремлено в окремі об'єкти обліку та аналізу. До моменту впровадження норм П(С)БО 30 «Біологічні активи» витрати на вирощування багаторічних насаджень до моменту прийняття до складу основних засобів (субрахунок 108 «Багаторічні насадження») акумулювали на бухгалтерському рахунку капітальних інвестицій, а саме 152 «Придбання основних засобів». З цього приводу вважаємо, що через виокремлення незрілих біологічних активів в окремий об'єкт бухгалтерського обліку можна досягнути позитивного впливу на організацію та методику бухгалтерського обліку у фермерських господарствах. При цьому суттєво посиляться його аналітична і контрольна функції, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності господарства вийде на новий якісний рівень.

При цьому витрати на закладку і вирощування незрілих біологічних активів обліковують на бухгалтерському рахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів». Аналітичний облік незрілих біологічних активів доцільно будувати в розрізі таких класифікаційних ознак: культура і вид багаторічних насаджень, дата закладання чи посадки, структурний підрозділ тощо (рис. 2.2).

Пропонована структура аналітичних об'єктів незрілих біологічних активів сприятиме покращенню обліково-аналітичного забезпечення біологічного перетворення у садівництві, а першочергово – обліку витрат на закладання садів та інших багаторічних насаджень, контролю відповідності сум витрат науково обґрунтованим питомим капітальним вкладенням на створення таких насаджень, проведенню поточної економічної діагностики, своєчасному виявленню відхилень від рівня планів і резервів оптимізації витрат.

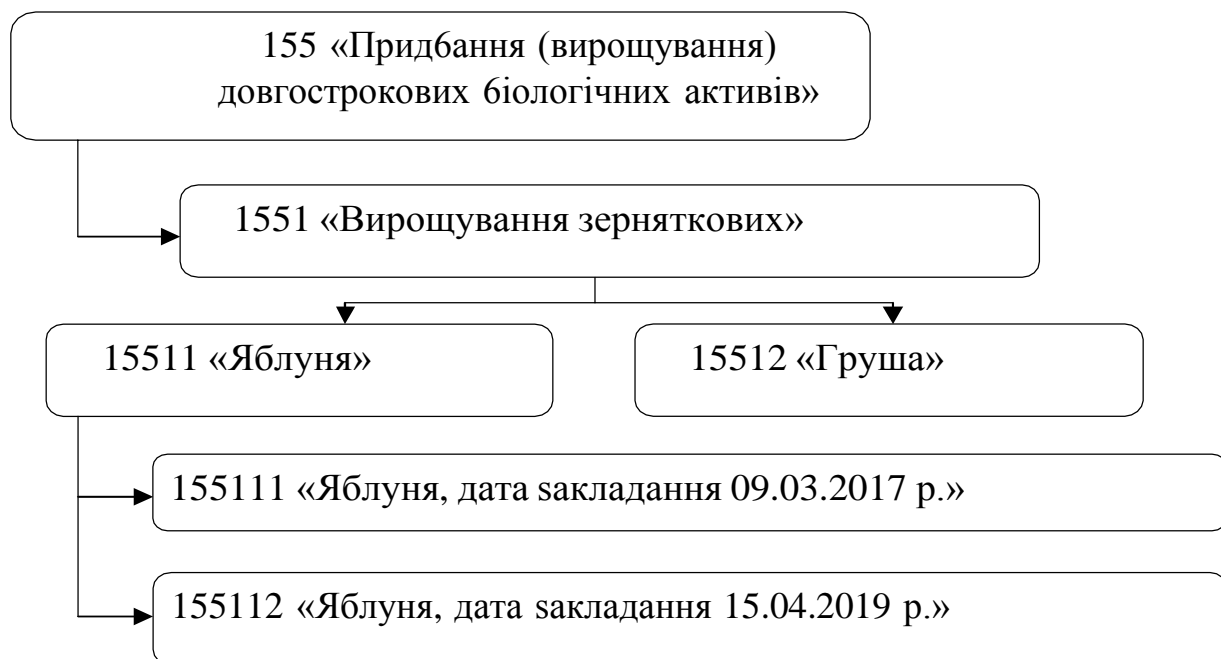


Рис. 2.2. Структура аналітичний об'єктів незрілих біологічних активів

Пропонований фермерському господарству порядок обліку витрат на створення незрілих біологічних активів та їх біологічні перетворення наведено у табл. 2.7.

Із настанням плодоношення незрілі біологічні активи садівництва переводять до складу довгострокових біологічних активів садівництва. Згідно із нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи», вирощені у власному фермерському господарстві довгострокові біологічні активи садівництва при первісному визнанні, а також на звітну дату оцінюють за справедливою вартістю, яку зменшують на величину витрат на місці продажу. За умови, що ринкову вартість довгострокових біологічних активів садівництва визначити неможливо, яблуневий сад доцільно оцінити за первісною вартістю, яка акумулює усі витрати, здійснені на закладання та вирощування.

З урахуванням методу оцінки, синтетичний облік довгострокових біологічних активів садівництва доцільно здійснювати у розрізі таких субрахунків:

«Довгострокові біологічні активи садівництва, оцінені за справедливою вартістю»;

«Довгострокові біологічні активи садівництва, оцінені за первісною вартістю».

Таблиця 2.7

Схеми кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку витрат на створення та біологічні перетворення незрілих біологічних активів ФГ «Ярко», 15.04.2019 р., тис. грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Віднесено витрати на закладання яблуневого саду (незрілих біологічних активів садівництва):			
	- вартість саджанців (посадковий матеріал)	155	208	17,0
	- оплата праці найманих працівників, зайнятих на закладанні яблуневого саду	155	661	6,5
	- відрахування на соціальні заходи	155	65	2,5
	- роботи і послуги власних допоміжних виробництв	155	23	2,5
	- інші витрати	155	22, 313	1,5
2	Визнано незрілі біологічні активи садівництва (яблуневий сад), які оцінюються за первісною вартістю	166	155	30,0

Результатом проведеного дослідження є теза, що встановлення справедливої вартості довгострокових біологічних активів садівництва є недоцільним як економічно, так і організаційно. Це зумовлено такими чинниками. По перше, процедура розрахунку справедливої вартості для фермерського господарства сімейного типу є надто складною і спричиняє підвищення матеріальних витрат та зростання навантаження на фермера як відповідальної особи за організацію та ведення бухгалтерського обліку у своєму господарстві. При цьому доречно згадати, що в Україні практично відсутні активні ринки купівлі-продажу багаторічних насаджень, а через ймовірність суб'єктивних суджень фермера застосування альтернативних методів визначення справедливої вартості не призведе до реальної оцінки.

Разом з тим питання щодо методичних підходів до формування джерел капітальних інвестицій на відновлення довгострокових біологічних активів садівництва, оцінених за справедливою вартістю не врегульоване у П(С)БО 30 «Біологічні активи» та не узгоджене із положеннями інших чинних нормативно-правових актів. Зокрема, у П(С)БО 30 «Біологічні активи» зазначено, що амортизацію нараховують лише на довгострокові біологічні активи, котрі оцінені за первісною вартістю. А пунктом 7.15 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів встановлено, що цільове фінансування капітальних інвестицій на створення довгострокових біологічних активів визнається доходом протягом періоду їх використання (утримання): довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю – пропорційно сумі нарахованої амортизації; довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу – рівними частками [2].

Тобто, П(С)БО 30 «Біологічні активи» ніби-то передбачає, що капітальні інвестиції на відновлення довгострокових біологічних активів, що оцінені за справедливою вартістю, мають здійснюватись рівними частинами (ймовірно мова йде про прямолінійний метод нарахування амортизації), водночас процедура (механізм) формування джерел фінансування таких інвестицій та методика їх обліку законодавчо не встановлена.

Отож здебільшого, у тому числі і у досліджуваному фермерському господарстві, довгострокові біологічні активи садівництва оцінюють за первісною вартістю і ця величина є об'єктом нарахування амортизації. Впродовж терміну вирощування саду і доведення його до плодоносного віку вартість може змінюватись через проведення покращень чи зменшення корисності (табл. 2.8).

Первісна вартість довгострокових біологічних активів садівництва може зменшуватись через зменшення корисності таких активів. Згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» до ознак, котр свідчать про зменшення корисності активів належать: зменшення ринкової вартості активів впродовж

звітнього періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось; старіння саду або фізичне пошкодження об'єктів біологічних активів садівництва; суттєві негативні зміни у ринковому, економічному, технологічному або правовому середовищі, у якому функціонує господарство; інші ознаки того, що ефективність активів є чи буде меншою, ніж очікується.

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат на поліпшення довгострокових біологічних активів садівництва ФГ «Ярко», 2020 р., тис. грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Відображено витрати на проведення обов'язкових покращень довгострокових біологічних активів садівництва, які оцінені за первісною вартістю	155	631, 661, 65, 203, 208	3,8
2	Збільшено вартість довгострокових біологічних активів садівництва на суму витрат на їх поліпшення	162	155	3,8

Конкретними причинами зменшення корисності яблуневого саду є вплив стійного лиха, пошкодження дерев хворобами, зниження урожайності через закінчення терміну експлуатації, недотримання технологічного процесу вирощування (передозування хімікатами тощо). Втрати від зменшення корисності довгострокових біологічних активів рослинництва, оцінених за первісною вартістю відображаються на рахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» (табл. 2.9).

Для узагальнення інформації про процес та етапи біологічні перетворення в садівництві у практиці бухгалтерського обліку садівничих господарств використовують бухгалтерський рахунок 23 „Виробництво”, зокрема до нього відкривають окремий субрахунок 231 „Біологічні перетворення в садівництві”. Вихід продукції садівництва облікчують на бухгалтерському рахунку 27

„Продукція сільськогосподарського виробництва” у розрізі кількісних та вартісних показників. Водночас інформація про якісні параметри зібраного та оприбуткованого врожаю яблук у фермерському господарстві відсутня, відтак неможливо вчасно контролювати формування якості яблук на етапах їх вирощування, зберігання і продажу. Через відсутність у досліджуваному фермерському господарстві лабораторії із визначення якості продукції, фермер не може дати об’єктивну оцінку взаємозв’язку якості, конкурентоспроможності вирощеної продукції садівництва та витратам, які були здійснені для досягнення цих показників. Крім того, доволі часто фермери-садівники недостатньо обізнані з особливостями новітніх технологій в агротехніці та догляду за яблуневими садами. Відтак, а також через брак коштів вони не здатні створити належні умови для вирощування конкурентоспроможної продукції садівництва.

Таблиця 2.9

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку втрат від зменшення корисності довгострокових біологічних активів садівництва ФГ «Ярко», 2021 р., тис. грн.

п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
	Відображено втрати від пошкодження довгострокових біологічних активів садівництва через стихійне лихо	975	134	3,4

Для забезпечення фермера інформацією про параметри конкурентоспроможності продукції садівництва доцільно удосконалити внутрішню управлінську звітність, зокрема Звіт про зібраний врожай продукції садівництва. Доцільно виділити окремі графи для контролю еколого- та біолого- господарських показників якості продукції садівництва, що сприятиме цілеспрямованому формуванню даних про якість сортової структури яблук.

Типові бухгалтерські проведення з обліку біологічного перетворення у садівництві та виходу продукції плодових культур подано в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку витрат і виходу продукції садівництва

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахована оплата праці сезонним працівникам, зайнятим на зборі урожаю яблук	231	66
2.	Нараховано єдиний соціальний внесок	231	651
3.	Списано вартість використаного палива на сільськогосподарських роботах	231	203
4.	Списано вартість внесених мінеральних добрив, гербіцидів та фунгіцидів	231	208
5.	Відпущено зі складу МШП і тару для виробництва продукції	231	22
6.	Віднесено вартість послуг власного вантажного автотранспорту та інших видів допоміжних виробництв	231	234 235
7.	Нарахування зносу (амортизації) об'єктів основних засобів, які використовують у вирощуванні яблук	231	13
8.	Оплачено підзвітними особами витрати садівництва	231	372
9.	Розподілено загальногосподарські витрати рослинництва	231	911
10.	Оприбуткована готова продукція від врожаю	27	231
11.	Оприбутковано корм від врожаю	208	231
12.	Списані відходи при сортуванні та очистці яблук (методом червоного сторно)	27	231

У «Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва» (ф. №5.5 с.-г.) впродовж тривалості виробничого циклу на підставі зведених реєстрів відображають нагромаджують витрати, які виникають в ході біологічного перетворення у садівництві. Умовно цей реєстр поділяють на дві частини. У першій – відображають фактичну собівартість вирощування яблук у розрізі статей витрат. Облік ведеться наростаючим підсумком на підставі первинних та зведених документів від початку звітної періоду. Тобто, у першій частині звіту нагромаджують інформацію про вартість використаних ресурсів на біологічне перетворення у садівництві за дебетом субрахунка 231. У другій

частині, тобто у кредитовій частині субрахунка 231 «Садівництво», фіксують випуск готової продукції у кількісному та вартісному вимірниках (за плановою вартістю).

Після визначення фактичної собівартості продукції садівництва, за кредитом субрахунку 231 у кореспонденції з дебетом інших бухгалтерських рахунків показують списання калькуляційних різниць. Коли зрівноважуються суми кредитової та дебетової частин звіту, аналітичний рахунок можна вважати закритим.

На кінець місяця кредитові обороти зі Звітів із деталізацією сум в розрізі кореспондуючих рахунків переносять у Зведену відомість №5.10 с.-г., а згодом до Журнала-ордера №5В с.-г., а звідти – у Головну книгу господарства.

Схему порядку здійснення бухгалтерських записів в облікових реєстрах щодо обліку біологічного перетворення у садівництві у фермерському господарстві «Ярко» зображено на рис. 2.3.

2.4. Калькулювання собівартості продукції садівництва

Здійснення господарської діяльності в умовах ринкової економіки потребує раціонального й ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів фермерського господарства. Розрахунок собівартості готової продукції має важливе значення для процесу бухгалтерського обліку, оскільки є завершальним етапом обліку витрат на біологічне перетворення та результатів. Інформація, отримана в ході розрахунків, є основою для встановлення нормативів витрат, пошуку резервів зниження собівартості, визначення рентабельності, прибутку господарства і забезпечення економічного зростання в кожній галузі, в тому числі і в садівництві. Облік собівартості розглядається як система групування виробничих і невиробничих витрат, понесених фермерським господарством на виробництво продукції.

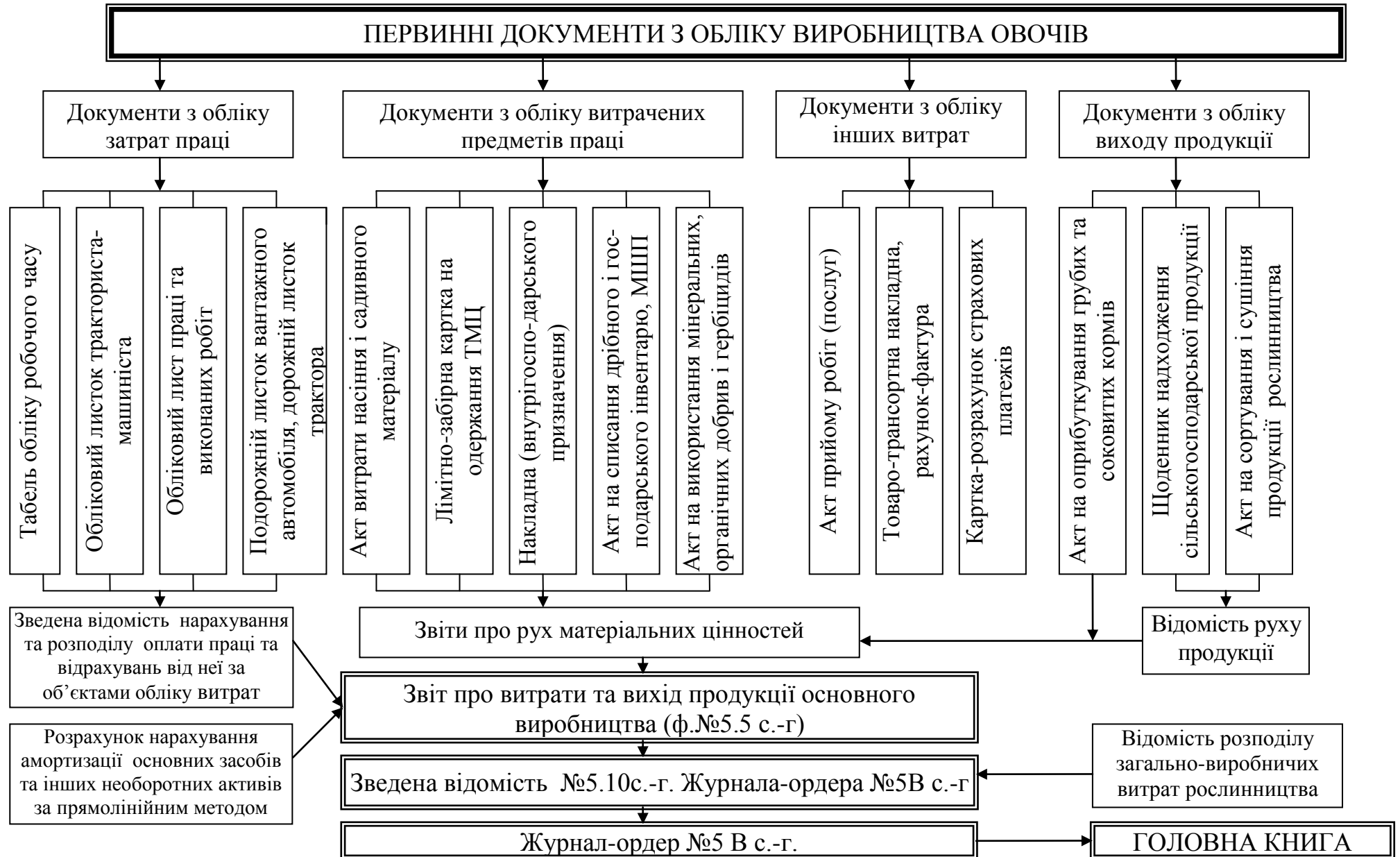


Рис. 2.3. Схема організації обліку біологічного перетворення у садівництві у ФГ «Ярко»

Також цей процес передбачає розподіл витрат між завершеним і незавершеним виробництвом, розрахунок собівартості бракованої продукції та оцінку відходів і побічних продуктів. Сам процес калькулювання та результати калькуляції, як спосіб розрахунку собівартості готової продукції, мають вплив на облік та контроль виробничого процесу.

Нормативно-правова база, яка регулює облік витрат та калькулювання собівартості яблук представлена Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, що затверджені наказом від 18.05.2001р. № 132 (далі Методичні рекомендації № 132) [27]. Методичні рекомендації забезпечують єдність складу і класифікації витрат, застосування методики їх обліку та планування, розрахунку собівартості готової продукції у фермерському господарстві. перелік об'єктів калькулювання собівартості продукції повинен відповідати переліку об'єктів обліку витрат у садівництві.

Тому ці поняття не можна ототожнювати, оскільки вони мають різну економічну природу, але в цілому рекомендується максимально зблизити їх. Цього можна досягти лише шляхом явної деталізації об'єктів калькуляції. Ми вважаємо, що цей метод слід використовувати лише в промисловості, оскільки в сільському господарстві, особливо в садівництві, один, два або більше видів продукції можна отримати від одного об'єкта виробництва, тому об'єкт обліку та об'єкт калькуляції тут зазвичай не збігаються

У садівництві згідно з Методичними рекомендаціями № 132 об'єкти калькуляції розрізняють за типом багаторічних насаджень (зерняткові, кісточкові, ягоди тощо). Для господарств садівництва це групування є більш загальним, оскільки воно не впливає на фактичну калькуляцію, і вважається системою групування виробничих і невиробничих витрат, понесених для виробництва одиниці продукції. Це також включає розподіл витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, обрахунок собівартості бракованої продукції, оцінку відходів та побічної продукції.

Плоди, ягоди, живці, вуса, живці, як правило, є об'єктом обліку продукції садівництва. Проте садівничі господарства можуть встановлювати та затверджувати власну номенклатуру об'єктів калькуляції продукції, особливо за наявності суттєвих відмінностей у напрямках виробництва. Зазначимо, що для кожного окремого об'єкта обліку такі об'єкти закріплюються в обліковій політиці підприємства. Враховуючи особливості вирощування продукції садівництва, крім плодів і живців, можна також розрахувати собівартість видів робіт (догляд за посадками, збирання врожаю), що виконуються не тільки в кінці року, але і в кожному технологічному періоді. Це дозволяє визначити частку витрат, що виникають на кожній стадії виробничого циклу, масштабувати їх і коригувати критерії для зниження таких витрат. На практиці часто немає чіткого розмежування між поняттями «об'єкт калькулювання» та «калькуляційна одиниця». Центнер вважаємо оптимальним вимірником кількості одержаних яблук від біологічного перетворення у садівництві.

Методичними рекомендаціями № 132 передбачено типовий перелік статей калькуляції, але фермерське господарство в межах запропонованого може самостійно встановити деталізовану номенклатуру статей витрат у садівництві (табл. 2.11).

Досить складна технологія виробництва та різноманітність продукції садівництва зумовлюють існування кількох методів калькулювання собівартості продукції, які суттєво відрізняються один від одного. Під методом калькулювання розуміють сукупність методів і прийомів, що використовуються для розрахунку собівартості певного виду продукції. Його вибір залежить від способу і призначення готової продукції, складу та обсягу незавереного виробництва, тривалості розрахункового циклу. У сучасному вітчизняному обліку використовуються такі методи калькулювання, як простий, без урахування побічних витрат, коефіцієнтний, пропорційний, комбінований, нормативний. У зарубіжній практиці існує такий поділ: за загальною вартістю (activity-based, function-oriented cost method, standard cost, by cost center) і за змінною вартістю (simple direct cost method, advanced direct cost method).

Таблиця 2.11

Номенклатура статей калькулювання для садівничих господарств

Типова номенклатура калькуляційних статей	Деталізована номенклатура калькуляційних статей в садівництві
Витрати на оплату праці	оплата праці основних працівників, що зайняті на виробництві продукції садівництва; оплата праці сезонних працівників, що зайняті на виробництві продукції садівництва;
Відрахування на соціальні заходи	відрахування на соціальні заходи для основних працівників; відрахування на соціальні заходи для сезонних працівників.
Добрива	мінеральні добрива; органічні добрива; мікробіологічні добрива.
Засоби захисту рослин	отрутохімікати; біопрепарати.
Роботи та по- слуги	роботи та послуги допоміжних виробництв; роботи по послуги сторонніх організацій.
Амортизаційні відрахування	- амортизація плодово-ягідних насаджень, що знаходяться в експлуатації (при первісному визнанні).
Утримання необоротних активів	амортизація основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів; витрати на ремонт основних засобів та інших необоротних активів; вартість паливо мастильні матеріали; оплата праці працівників, які зайняті на утриманні необоротних активів.
Інші витрати	вартість МШП; вартість тари; вартість паливо і мастильних матеріалів; вартість інвентарю; вартість матеріалів (пісок, тирса, вапно); податки та збори; оренда земельних угідь; охорона саду; страхування насаджень.
Загальновиробничі витрати	- загальновиробничі витрати в садівництві

Суть методу прямого розрахунку полягає у розподілі загальної суми витрат на біологічне перетворення на калькуляційні одиниці – кількість одержаної продукції. Враховуючи, що у садівництві отримують кілька видів продукції, то застосування цього методу призведе до викривлення даних.

Метод виключення витрат на побічну продукції передбачає віднімання вартості побічної продукції від загальної суми витрат на біологічне перетворення у садівництві. В яблуневому садівництві побічною продукцією є падалиця, яку оцінюють за реалізаційними цінами, або цінами можливого використання.

Коефіцієнтний метод калькулювання собівартості продукції використовують під час одночасного вирощування кількох видів продукції. Тоді, понесені витрати на виробництво окремого об'єкту обліку, розподіляють між видами оприбуткованої продукції.

Пропорційний метод калькулювання собівартості продукції ґрунтується на розподілі витрат між окремими видами оприбуткованої готової продукції, пропорційно до її вартості, оціненої за реалізаційними цінами.

Нормативний метод ґрунтується на попередньому складанні нормативних калькуляцій, основою яких є технічно обґрунтовані норми витрат у розрізі статей калькулювання у натуральному та грошовому виразі. Водночас такий метод не забезпечує достовірності обрахунків, через неможливість застосування нормативних даних для калькулювання на довший період. У садівництві це призводить до одержання неправдивих даних, оскільки під впливом швидкого росту інфляції тут присутній значний рівень ризикованості.

В садівництві місцем оприбуткування яблук є франко-пункт приймання, а якщо яблука залишаються на зберіганні – франко-місце зберігання.

Калькуляційні розрахунки оформляють бухгалтерською довідкою, яка є первинним документом і містить інформацію про площу яблуневого саду, витрати в розрізі статей, оприбуткування готової продукції за плановою собівартістю. Зазвичай, у супереч нормам ПСБО 30 «Біологічні активи», садівничі господарства впродовж року оцінюють готову продукцію за

плановою собівартістю, а калькулювання собівартості плодів здійснюють в кінці року із подальшим коригуванням відхилень. В умовах фермерського господарства витрати, як правило, обчислюють загалом по садівництву, тому калькуляція планової собівартості практично не здійснюється.

Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України №132 від 18.05.2001р. розкривають методичні основи і порядок обліку витрат на вирощування, зокрема, плодів і ягід. У цьому нормативному документі зазначено, що для визначення собівартості продукції садівництва із загальної суми витрат поточного року віднімається вартість падалиці яблук, оціненої за цінами можливого використання. Таким чином собівартість одного центнера плодів яблук визначають діленням загальної річної суми витрат на вирощування яблуневого саду (а при потребі – у розрізі сортів яблук) на кількість одержаної готової продукції. Оскільки досліджуване фермерське господарство є неспеціалізованим господарством, то витрати можна обчислювати загалом по садівництву і калькулювати середню собівартість одержаної садівничої продукції (табл. 2.12). При потребі визначення собівартості кожного сорту яблук, потрібно витрати розподілити між сортами пропорційно до вартості за реалізаційними цінами.

Правила бухгалтерського обліку та калькулювання у сільськогосподарському виробництві передбачають, що оприбуткована протягом року садівнича продукція обліковується за плановою вартістю, а фактична вартість визначається в кінці року. Тому оцінку продукції садівництва поділяють на два види: планову собівартість і фактичну собівартість. Для вирішення проблеми неоднозначної оцінки необхідно планову собівартість продукції садівництва довести до рівня фактичної, тобто розрахувати різницю між фактичною собівартістю та плановою собівартістю 1 ц яблук. Визначена калькуляційна різниця, урорахунку на одиницю продукції та загалом, фіксується у відповідних бухгалтерських довідках.

Розрахунок собівартості яблук у ФГ «Ярко», 2021 р.

Показник	Значення показника
Загальна сума витрат на вирощування яблуневого саду, грн.	248997
Маса падалиці яблук, ц	3,5
Вартість падалиці яблук, використаної для годівлі свійських тварин, грн	3500
Загальна сума витрат на вирощування яблуневого саду за мінусом вартості побічної продукції, грн.	245497
Кількість оприбуткованих яблук, ц	369
Собівартість яблук, грн./ц	665

Далі додатковими записами вирівнюють планові і фактичні показники собівартості. Якщо фактична собівартість нижча від планової, то для компенсації різниці в калькуляції використовується метод «червоного сторно». Якщо навпаки – калькуляційну різницю в обліку проводять за допомогою методу дооцінки.

2.5. Контроль природокористування в мовах сільськогосподарської діяльності

Охорона природи – загальне позначення системи заходів (технологічних, адміністративно-правових, просвітницьких і т.д.), що забезпечують можливість збереження природних, ресурсовідтворюючих, середовищевідтворюючих функцій розмаїття, а також збереження невідновних ресурсів. Основні напрямки контролю природоохоронних заходів наступні:

1. Контроль охорони і раціонального використання невідтворених природних ресурсів. Контроль на мікро- та макрорівні за процесом охорони надр, тобто заходів, які сприяють повному видобуттю копалин, комплексній переробці сировини і т.д.

2. Зниження чи запобігання забруднення і руйнування навколишнього середовища: - охорона і відновлення лісів та інших рослинних ресурсів, використовуваних у господарстві; - охорона і відновлення земель; - охорона і відновлення водних ресурсів, використовуваних у сільському і рибному господарствах; - охорона і відновлення рибних ресурсів; - охорона і відтворення тварин, широко використовуваних у господарстві.

3. Забезпечення простого чи розширеного відтворення поновлюваних природних ресурсів: боротьба із забрудненням атмосферного повітря; підтримка необхідної кількості питної води; запобігання забрудненню навколишнього середовища твердими відходами і ліквідація поховань таких відходів; запобігання інших негативних впливів антропогенної і техногенної діяльності людини (радіація, шуми, електромагнітні випромінювання, теплові випромінювання, руйнування озонового шару планети) та ін. фізичні зміни.

4. Підтримування біологічної різноманітності природи, збереження еталонів незмінної природи, підтримування стійкості екологічних систем: збереження генофонду (біологічного розмаїття); збереження екосистем.

Виходячи з цих чотирьох напрямків, виділяють три групи контролю природоохоронних заходів:

1. Задля усунення і зниження викидів до гранично припустимих норм контроль за: удосконалюванням технологічних процесів; переходом на ресурсозберігаючі і маловідходні заходи; зміною складу, поліпшенням і збагаченням якості використовуваних ресурсів; установка очисних споруджень із наступною утилізацією відходів; комплексне використання сировини; контроль за забрудненням і зменшенням викидів за несприятливих ситуаціях.

2. З метою нейтралізації шкідливих факторів забруднення контроль за: розведенням промислових викидів і стічних вод; установленням санітарних охоронних зон навколо промислових підприємств; озелененням території сільськогосподарського підприємства; - нейтралізація викидів шляхом поховання і консервування; - оптимальне розташування промислових підприємств і транспортних магістралей; - раціональне планування міської

забудови з метою провітрювання і зниження силового навантаження; - створення охоронюваних природних територій.

Здійснюючи контроль за перерахованими вище природоохоронними заходами, сільськогосподарське підприємство одержує визначений результат, що може бути 3-х видів: екологічний – зниження негативного впливу на навколишнє середовище і поліпшення його стану; соціальний – зменшення захворюваності людей, збільшення тривалості життя і поліпшення умов праці і відпочинку; економічний – виражається в поліпшенні результатів виробничого господарської діяльності (ріст продуктивності праці, економія природних ресурсів, скорочення втрат ресурсів, зниження собівартості і т.д.).

Крім результатів, необхідні витрати на проведення заходу. Витрати, необхідні для впровадження природоохоронних заходів, умовно поділяють на 2 категорії:

1. Поточні витрати, які мають на увазі під собою формування поточних оборотних активів (кошти для оплати праці робітників, фахівців, зайнятих природоохоронною діяльністю): витрати на придбання матеріалів і сировини, необхідних для будівництва й ін. робіт; забезпечення функціонування очисних установок та іншого природоохоронного устаткування; витрати на паливо й електроенергію і т.д.

2. Інвестиційні витрати (капітальні вкладення). Оцінка природоохоронних заходів є процесом, який охоплює різні сторони техногенного та антропогенного впливу на довкілля. Однією з основних його складових є оцінка економічного ефекту природоохоронних заходів.

Визначення економічного ефекту природоохоронних заходів проводиться з метою: техніко-економічного обґрунтування вибору найоптимальніших варіантів природоохоронних заходів, що розрізняються поміж собою за впливом на навколишнє середовище, а також за впливом на виробничі результати підприємств, які здійснюють ці заходи; розподілу капітальних вкладень між одноцільовими природоохоронними заходами, включаючи маловідходні технологічні процеси; обґрунтування ефективності нових технічних рішень у

сфері боротьби із забрудненням; економічні оцінки фактично здійснених природоохоронних заходів. Визначення економічного ефекту природоохоронних заходів ґрунтується на співставленні затрат на їх здійснення з економічним результатом, що досягається завдяки цим заходам. Поняття «економічний ефект» орієнтоване на річні госпрозрахункові результати діяльності підприємства, яке реалізовує природоохоронний захід.

Слід розрізнити визначення фактичного й очікуваного (планово-проектного, прогнозного) економічного ефекту природоохоронних заходів. Фактичний економічний ефект визначається для вже здійснених заходів одноваріантно на основі співставлення затрат, що фактично мали місце, і досягнутого економічного результату. Очікуваний економічний ефект визначається на етапах формування планів, проектування, створення й освоєння нової природоохоронної техніки з метою вибору варіанту природоохоронних заходів. За наявності технічної можливості запобігання утворенню або утилізації відходів виробництва і споживання одноцільові природоохоронні заходи повинні обов'язково порівнюватися за економічним ефектом із комплексними заходами, що передбачають утилізацію цінних речовин. При цьому у складі витрат на багатоцільові заходи необхідно враховувати затрати на підтримання матеріально-технічної бази для підготовки та обробки відходів, на експлуатацію спеціалізованих ділянок, цехів, підприємств та інших виробництв із переробки відходів, на спорудження й облаштування місць складування або захоронення неутілізованих відходів, що забезпечують целковите дотримання природоохоронних заходів. Показники витрат і результатів природоохоронних заходів визначаються стосовно першого року після закінчення планованого (нормативного) терміну освоєння виробничої потужності природоохоронних об'єктів. Витрати, результати й ефект визначаються на основі річного розрахунку. Оцінка природоохоронних заходів є досить багатогранним процесом через різну сутність природи окремих складових природоохоронної діяльності, тому варто розглянути окремі заходи, щоб виявити їх позитивні сторони

РОЗДІЛ 3

ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БІОЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ У САДІВНИЦТВІ

3.1. Основні напрями впровадження облікової політики у садівничих господарствах

В умовах глобалізації світової економіки, розвитку інтеграційних процесів та адаптації вітчизняного бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів необхідна розробка нових методів його організації та ведення. Фермерські господарства повинні вести бухгалтерський облік відповідно до особливостей галузі та видів діяльності, відображених в обліковій політиці принципів і методів, не порушуючи чинних нормативно-правових документів. Тому облікова політика є ефективним інструментом, який передбачає використання гібридних методів обліку. Садівництву притаманні багато організаційно-технічних моментів: сезонність робіт, щорічне оприбуткування продукції та її велике розмаїття, швидке псування, погана транспортабельність, короткочасне зберігання плодів і ягід тощо. Врахування та використання цих факторів у виробництві продукції садівництва забезпечить високе економічне зростання цієї галузі. Завдяки комплексному поєднанню особливостей процесу виробництва продукції садівництва та основних принципів, правил, організації та методів обліку, визначених обліковою політикою, це сприятиме раціональній роботі бухгалтерії, як наслідок, досягнення високих показників ефективності роботи господарства.

Створення цілісної системи бухгалтерського обліку вимагає застосування певного елемента його регулювання – облікової політики підприємства. Визначення «облікової політики» в Україні регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Згідно з положеннями законодавства – це «сукупністю принципів, методів і процедур, прийнятих підприємствами для підготовки фінансової звітності» [42]. Варто зазначити, що

облікова політика фермерського господарства базується на фундаментальних принципах бухгалтерського обліку. Його основна мета — задовольнити потреби власника та зовнішніх користувачів в інформації про корпоративне майно та фінансовий стан, результати його діяльності з метою прийняття виважених управлінських рішень.

Нормативно-правове регулювання облікової політики в Україні здійснюють на основі Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства № 635 та Листа про облікову політику №31-34000-10-5/27793, що затверджені Міністерством фінансів України. Хоча не зайвим були б розробка та впровадження нового положення (стандарту), який би встановив основні принципи та регулював порядок формування і розкриття облікової політики, ґрунтуючись на вимогах чинного законодавства (Конституції України, законах, кодексах, підзаконних актах).

Загалом потреба формування облікової політики господарствами зумовлена такими факторами:

— законодавчим — якщо нормативно-правова база передбачає альтернативні варіанти оцінки чи ведення обліку, а господарству потрібно обрати один із них;

— внутрішньогосподарським — коли господарство через відсутність державної регламентації самостійно розробляє способи ведення обліку.

Наці дослідження вказують на те, що організація бухгалтерського обліку в садівничих підприємствах базується на нераціональному виборі елементів облікової політики. Бухгалтери сільськогосподарських підприємств недостатньо уваги приділяють питанням складання робочого плану бухгалтерського обліку, способам переведення незрілих плодово-ягідних насаджень у стиглі, оцінці біологічних активів і оприбуткованої продукції, визначенню складових собівартості, вибору методів калькуляції та обліку виробничих витрат, номенклатурі форм первинних документів, формі обліку.

Підходи до побудови робочого плану рахунків передбачають виділення субрахунків, за допомогою яких будуть здійснювати облік біологічного

перетворення у садівництві. Витрати на закладку та вирощування яблуневого саду доцільно відображати на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів». На дебеті цього бухгалтерського рахунку формується вартість незрілих довгострокових біологічних активів. Їх оцінка за справедливою вартістю відображається на субрахунку 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи» або на 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первинною вартістю». Облік продуктивного яблуневого саду залежно від обраного способу оцінки здійснюють на субрахунку 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» та на субрахунку 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю». Для обліку витрат на вирощування продукції садівництва відкривають субрахунок 231 «Рослинництво», а для обліку оприбуткованих плодів і ягід — бухгалтерський рахунок 27 «Продукція сільсько- господарського виробництва». Спеціалізовані садівничі господарства також відкривають субрахунки: первинного обліку – за видами насаджень (кісточкові, зерняткові), субрахунки другого порядку (яблука, груші, вишні). Робочий план рахунків із включеними аналітичними та субрахунками пропонується включити в додаток до Наказу про облікову політику.

Згідно з ПСБО 30 «Біологічні активи» садівничі насадження відносять до довгострокових біологічних активів рослинництва, які поділяються на зрілі — насадження у плодоносному віці та незрілі — молоді насадження до початку плодоношення [3]. Загальна методика переведення незрілих молодих насаджень у категорію зрілого яблуневого саду визначена Листом Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості (табл. 3.1). Винятками цього підходу є ситуації, коли вартість продукції, отриманої від молодого саду, перевищує витрати на його утримання. У цьому випадку молодий сад доцільно приймати в експлуатацію якомога раніше.

**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)
Зерняткові культури		
Яблуня, груша		
підщепа сильноросла крона округла	8x6	7-8
підщепа середньоросла крона округла	6-7x4	6
підщепа середньоросла крона плоска	6x5	6
підщепа слаборосла крона плоска	4x2,5	5
Кісточкові культури		
Вишня	6x3-4	5
Слива	6x3-4	6
Черешня	6-7x4	6
Персик	5x3	5
Абрикос	6x4	6
Ягідні культури		
Суниця	0,8x0,2	2
Смородина	3x0,5	4
Агрис	3x0,7	4
Малина	3x0,5	3

Нашими спостереженнями встановлено, що карликові насадження яблуневих садів переводять у групи плодоношення на четвертий рік, а напівкарликові – на п'ятий рік. Це зумовлено багатьма природними, організаційними, економічними та технологічними факторами. З огляду на те, що господарство фінансує створення та висадку насаджень переважно за власні кошти, без державної підтримки, зволікати з терміном передачі саду в експлуатацію є недоцільним. Виходячи з сучасних способів переведення незрілих насаджень у зрілі, особливостей вирощування на основі новітніх

прогресивних технологій, пропонуємо усі ці моменти та послідовність термінів їх переведення фіксувати в обліковій політиці садівничих підприємств.

Незрілі та зрілі плодово-ягідні насадження оцінюють двояко: за вартістю сировини або за справедливою вартістю. Що стосується оцінки продукції, отриманої з незрілих довгострокових біологічних активів садівництва, то це питання ще не вирішено, оскільки в економістів немає єдиної методики оцінки такої продукції. Вирішенням цієї проблеми може бути продаж продукції за справедливою ціною, а витрати, понесені при збиранні цього врожаю, слід класифікувати як поточні витрати. Відповідно до чинного законодавства отримані плоди яблук можуть бути оцінені за первісною або за справедливою вартістю. Дослідження показують, що досить багато спеціалізованих і неспеціалізованих господарств оцінюють основну продукцію за фактичною собівартістю. Ми підтримуємо цей підхід і вважаємо, що виробничі витрати повинні бути пріоритетними, оскільки вони акумулюють усі витрати технологічних процесів — від закладання саду до оприбуткування урожаю яблук. Оцінка оприбуткованого урожаю яблук за методом справедливої вартості необґрунтовано збільшує величину прибутку фермерського господарства.

Згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 побічну продукцію біологічного перетворення у садівництві, у нашому випадку падалицю яблук, слід оцінювати за цінами можливої реалізації. Проте, якщо фермерське господарство використовує її на корм худобі, доцільно враховувати кормові якості і оцінювати за собівартістю кормових буряків. Обраний метод оцінки падалиці яблук доцільно зазначати в Наказі про облікову політику фермерського господарства.

Важливим аспектом садівничого бізнесу є використання шпалер (дерев'яних або металевих решіток або рядів дроту, прикріплених до стовпів, які служать опорою для рослин) під час посадки у тому числі яблуневого саду. Насправді не існує єдиного способу обліку шпалер. Один варіант — списати

його вартість для збільшення вартості саджанця, інший — віднести шпалеру до окремого об'єкта основних засобів.

Під час біологічного перетворення у садівництві відбуваються осінньо-зимові роботи, тобто залишається незавершене виробництво, яке включає: осіннє підживлення під урожай наступного року, боротьбу зі шкідниками, обрізку насаджень, полив, що характерно для півдня нашого регіону країни. Ці технологічні процеси впливають на визначення та розрахунок собівартості отриманої продукції. Тому враховуючи вид садівництва та специфіку перебігу процесів біологічних перетворень у саду, в Наказі про облікову політику підприємства слід відобразити методики обліку незавершеного виробництва. В умовах досліджуваного фермерського господарства «Ярко» згідно з Методичними рекомендаціями №132 об'єктом обліку витрат у садівництві є кісточкові плоди. При цьому, об'єкт обліку витрат не деталізують за сортами яблук, що в деякій мірі є досить узагальненим, бо не відображає реальної собівартості окремих сортів яблук.

При формуванні собівартості продукції садівництва складові собівартості необхідно обґрунтувати у співвідношенні з первісними витратами. Відповідно до чинних нормативних актів до складу собівартості продукції входять лише прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. Крім того, відповідно до статті 17 ПСБО 16 «Витрати» адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності не включаються до собівартості, а відносяться до витрат періоду. Об'єкти обліку та класифікації витрат, необхідні для ведення фінансового обліку та управління, визначаються кожним сільськогосподарським підприємством самостійно і, не порушуючи чинних нормативно-правових документів, зазначаються в Наказі про облікову політику, оскільки він є його невід'ємною частиною [38]. У вітчизняному обліку собівартість продукції калькулюється за такими методами: простим, без урахування вартості побічної продукції, коефіцієнтним, пропорційним, комбінованим, нормативним.

Для фермерського господарства «Ярко» пропонуємо застосовувати метод виключення вартості побічної продукції шляхом віднімання із загальної суми витрат, що здійснені для біологічного перетворення у садівництві, вартості побічної. Керуючись галузевими рекомендаціями (Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132) фермерське господарство «Ярко» повинно самостійно встановити перелік та номенклатуру статей калькулювання і разом із методом калькулювання собівартості готової продукції задекларувати в Наказі про облікову політику.

Первинні документи також є елементами облікової політики. Тому встановлений перелік первинних документів, використання яких властиве специфіці господарювання та конкретному виду діяльності сільськогосподарського підприємства, розміщують у додатках Наказу про облікову політику. Первинні документи є первинним інформативним джерелом не лише про витрати на біологічне перетворення у садівництві, а й про вихід продукції. Із типового переліку форм первинних документів, що поданий у табл. 3.2, господарство обирає прийнятні. Також до Наказу про облікову політику господарства рекомендуємо включати перелік самостійно розроблених форм первинних документів, затверджених керівником господарства.

Облікова політика кожного окремого садівничого господарства повинна формуватися під впливом галузевої специфіки та чинної нормативно-правової бази. Тому, вважаємо, що для господарств, які займаються вирощуванням садів, доцільно розробити та затвердити галузеві методичні рекомендації в частині технологічних, методичних та організаційних аспектів облікової політики.

3.2. Облік витрат на забезпечення якості продукції садівництва

Садівництво є помітною галуззю рослинництва, постачає населенню ягоди і фрукти, які є цінними компонентами раціону харчування, бо вони багаті на

пектини та вітаміни. При цьому не маловажно враховувати функціональний аспект якості садової продукції, зокрема її відповідність вимогам споживачів.

Таблиця 3.2

Рекомендований типовий перелік форм первинних документів для садівничих господарств

№ з/п	Сектор обліку	Назва первинного документа	Форма первинного документа
1.	Документи з обліку витрат праці	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. №67б
		Подорожній лист трактора	ф. №68
2.	Документи з обліку використання виробничих ресурсів	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.	Документи з оприбуткування готової продукції рослинництва	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

Так, статтею 1 Закону України «Про безпечність та якість харчових продуктів» передбачено, що якість харчового продукту – це ступінь досконалості властивостей і характерних рис харчового продукту, які здатні задовольнити вимоги (потреби) та побажання тих, хто споживає або використовує цей харчовий продукт. Хоча можливі випадки фрукти, відповідаючи установленим стандартам якості, не задовільняють конкретних вимог споживачів.

Проте високі показники якості продукції не слід отримувати будь-якою ціною. Тобто витрати на забезпечення якості продукції садівництва є додатковими витратами до основних виробничих витрат, що забезпечуються традиційними технологіями вирощування багаторічних плодово-ягідних насаджень і розсадників, які мають бути економічно обґрунтованими та компенсуватися надлишковим попитом на якісну продукцію. При цьому необхідно визначити і досягти оптимального рівня цих витрат, який може бути забезпечений при абсолютному розмірі різниці між виручкою, отриманою від реалізації якісної продукції, і витратами на досягнення якісних показників.

Процес виробництва плодово-ягідної продукції передбачає виконання комплексу підготовчих технічних операцій для забезпечення повноцінного росту і розвитку багаторічних плодово-ягідних насаджень, а також низку етапів біотрансформації біологічних активів саду, які передбачають матеріальні та трудові витрати.

Тому найбільшу частку в собівартості продукції садівництва становлять витрати на вирощування довгострокових біологічних активів. Водночас в умовах загострення ринкової конкуренції та зростання основних витрат виробництва, необхідно вживати заходів щодо забезпечення та підвищення якості продукції садівництва, що є передумовою її конкурентоспроможності. Прикладами таких заходів у системах управління якістю продукції садівництва є: моніторинг навколишнього середовища; перевірка багаторічних насаджень на пошкодження шкідниками та хворобами; заходи, спрямовані на запобігання потраплянню високих рівнів нітратів у плоди та ягоди; лабораторний аналіз

якості отриманої продукції. Тому ми стверджуємо, що витрати на його впровадження слід диференціювати в бухгалтерському обліку від інших витрат на вирощування довгострокових біологічних активів у садівництві. Також вважаємо за необхідне, у першу чергу розробити класифікацію витрат на забезпечення якості продукції садівництва, бо саме вона є початковим етапом впровадження системи менеджменту якості у сільськогосподарському підприємстві та визначає організацію обліку витрат та ефективність управління ними. При цьому зауважимо, що у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку немає чітко визначеної класифікації витрат на якість, а у національних положеннях така класифікація взагалі відсутня. З цього приводу вважаємо що найобґрунтованішим підходом щодо класифікації витрат на якість є концепція діяльності, , що відповідає стандартам ISO 9000 і спрямована на забезпечення якості й оцінку її результатів. Стандарт ISO 9000 визначає поділ витрат на якість на три групи: роботи із забезпечення якості; контроль за дотриманням показників якості; витрати, спричинені незадовільною діяльністю щодо якості. Не підлягає сумніву теза, що безперервне поліпшення якості продукції сприяє досягненню її вищої конкурентоспроможності. Цей процес викликає позитивний результат: знижуються втрати через брак, зростає продуктивність праці, збільшується частка продукції господарства на ринку та підвищується позиція господарства на ринку.

Окрім цього, класифікація витрат на забезпечення якості садівничої продукції садівництва зобов'язана ураховувати специфіку галузі садівництва, технології культивування біологічних активів садівництва, збору та зберігання урожаю тощо (табл. 3.3–3.4). Тому доречним є виділення таких груп витрат для покращення якості продукції садівництва у період вирощування біологічних активів: спрямовані на забезпечення якості та контроль за дотриманням її показників (далі – I група витрат); витрати (втрати), спричинені незадовільною діяльністю із забезпечення якості та відсутністю системи контролю за її показниками (далі – II група витрат).

Таблиця 3.3

**Витрати на забезпечення якості плодово-ягідної продукції на стадіях
планування та підготовчих технологічних операцій до процесу**

виращування біологічних активів садівництва

Заходи (технологічні операції)	Приклади	
	I група витрат	II група витрат
Планування процесу виращування біологічних активів садівництва		
Вибір земельної ділянки для розміщення площ багаторічних плодово-ягідних насаджень і розсадників	Вартість проведення експертизи екологічного стану місцевості шляхом комплексного аналізу кліматичних і ґрунтових факторів	Вартість загиблих або низькопродуктивних насаджень внаслідок незадовільного стану навколишнього середовища, тобто негативного впливу екологічних факторів
Придбання елітного та безвірусного садивного матеріалу	Витрати на дослідження стану й якості садивного матеріалу	Витрати на вибракування слабкого або неякісного садивного матеріалу
Підготовчі технологічні операції до початку життєдіяльності біологічних активів садівництва (до моменту висадки саджанців чи розсади в ґрунт)		
Обробіток ґрунту	Витрати на проведення профілактичних заходів, спрямованих на уникнення вітрової чи водної ерозії ґрунтів	Вартість загиблих або пошкоджених молодих насаджень внаслідок вітрової чи водної ерозії ґрунтів
Внесення добрив	Визначення оптимальних доз органічних і мінеральних добрив із урахуванням аналізу вмісту в ґрунтах необхідних речовин для забезпечення росту і розвитку молодих насаджень	Вартість загиблих або пошкоджених молодих насаджень внаслідок недоотримання необхідної кількості поживних речовин із ґрунту

Науково обґрунтована класифікація витрат на забезпечення якості продукції садівництва повинна сприяти вдосконаленню їх аналітичного обліку. При цьому об'єктами обліку витрат на якість можуть бути як окремі культури та сорти довгострокових біологічних активів рослинництва, окремі види багаторічних насаджень так і однорідні групи або підвиди рослин. Водночас, щоб уникнути ускладненню облікового процесу, частину витрат на забезпечення якості, в період закладання садів і аж до моменту їх введення в експлуатацію, доцільно відносити до капітальних інвестицій, тим самим збільшуючи первісну вартість довгострокових біологічних активів садівництва.

Таблиця 3.4

**Витрати на якість у садівництві на стадіях збирання та зберігання
плодово-ягідної продукції**

Заходи	I група витрат на якість	II група витрат на якість
Збирання	Витрати на проведення лабораторних аналізів із метою підтвердження екологічної чистоти та показників якості продукції	Вартість бракованих і непридатних для реалізації плодів, ягід і саджанців
	Витрати на оплату праці працівників лабораторії	
Зберігання	Витрати на збереження якісних параметрів плодово-ягідної продукції, а також її смакових якостей і вмісту поживних речовин	Вартість зіпсованої продукції садівництва внаслідок її неправильного зберігання
	Вартість холодильного обладнання та витрати електроенергії, необхідні для його функціонування	
	Вартість спеціалізованої тари	
	Витрати на оплату праці працівників, зайнятих на обслуговуванні холо- дильного обладнання й упакуванні продукції	

Для цього доречним буде відкриття окремого аналітичного субрахунку 155.XXX «Капітальні інвестиції на якість при закладанні довгострокових біологічних активів рослинництва» (табл. 3.5). Усі інші витрати на якість безпосередньо формують собівартість продукції садівництва шляхом безпосереднього включення, або на основі розподілу між конкретними об'єктами обліку витрат. При цьому витрати на якість, які належать до I групи і були віднесені на первісну вартість довгострокових біологічних активів садівництва, у вигляді амортизаційних відрахувань також включаються до собівартості продукції садівництва.

Натомість витрати II групи не коректно відносити до виробничих витрат, бо вони були здійснені не під час біологічного перетворення у садівництві, а через неправильну організацію або збирання та зберігання садівничої продукції. Вважаємо, що витрати II групи доцільно відносити до інших витрат операційної діяльності і відображати на окремому субрахунку 949.XXX «Інші витрати (втрати) операційної діяльності, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва», оскільки включення їх до складу виробничих витрат призведе до зростання собівартості плодів, тим самим знизить конкурентоспроможність садівничої продукції.

Відображення в обліку витрат на забезпечення якості плодово-ягідної продукції, як частини витрат, що формують первісну вартість довгострокових біологічних активів садівництва

Зміст господарської операції	Субрахунок	
	Дебет	Кредит
Списано азотні добрива на закладання елітних насаджень яблуневого саду сорту «Айдаред», що оцінюються за первісною вартістю	155.1.1.9 «Капітальні інвестиції на якість при закладанні саду яблуневого, сорт «Айдаред»	208.1.1 «Азотні добрива»
Нараховано заробітну плату працівникам плодово-розсадницької бригади, які проводили внесення азотних добрив	155.1.1.9 «Капітальні інвестиції на якість при закладанні саду яблуневого, сорт «Айдаред»	661.1 «Розрахунки за заробітною платою з плодово-розсадницькою бригадою»
Списано вартість азотних добрив і витрати праці працівників, які проводили їх внесення, на формування первісної вартості незрілого яблуневого саду сорту «Айдаред» до вступу у плодоношення	162.1.1 «Сад яблуневий, сорт «Айдаред», до вступу у плодоношення, оцінений за первісною вартістю»	155.1.1.9 «Капітальні інвестиції на якість при закладанні саду яблуневого, сорт «Айдаред»
Сформовано первісну вартість яблуневого саду сорту «Айдаред» після досягнення ним продуктивного віку згідно з актом приймання-передачі довгострокових біологічних активів рослинництва	161.2.1 «Сад яблуневий, сорт «Айдаред», оцінений за первісною вартістю»	162.1.1 «Сад яблуневий, сорт «Айдаред», до вступу у плодоношення, оцінений за первісною вартістю»

Решту витрат на якість пропонуємо акумулювати у складі витрат майбутніх періодів. Для забезпечення такого підходу в робочому плані рахунків доречно передбачити окремий субрахунок 39.XXX «Витрати (втрати), майбутніх періодів, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва». Щорічне списання їх частини на інші витрати операційної діяльності забезпечить уникнення збитковості фермерського господарства (табл. 3.6).

Наказ про облікову політику господарства у розділі «Витрати» повинен містити пункт «Витрати на забезпечення якості продукції».

Отож, у сільськогосподарських підприємствах доречним є створення системи менеджменту та контролю якості продукції садівництва,

інформаційною базою якої має стати ефективна схема бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості садівничої продукції.

Таблиця 3.6

Відображення в обліку витрат (втрат), викликаних незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва та відсутністю системи контролю за її показниками

Зміст господарської операції	Субрахунки	
	Дебет	Кредит
Списано восьму частину вартості загиблих продуктивних насаджень яблуні сорту «Катерина» від шкідників і хвороб на інші операційні витрати з урахуванням 8-річного строку їх продуктивного використання	949.1.9 «Інші витрати (втрати) операційної діяльності, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва»	161.2.1 «Сад яблуневий, сорт «Катерина», оцінений за первісною вартістю»
Списано решту вартості загиблих продуктивних насаджень яблуні сорту «Катерина» від шкідників і хвороб на витрати майбутніх періодів із урахуванням 8-річного строку їх продуктивного використання	39.1.9 «Витрати (втрати), майбутніх періодів, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва»	161.2.1 «Сад яблуневий, сорт «Катерина», оцінений за первісною вартістю»
Списано частину вартості загиблих продуктивних насаджень яблуні сорту «Катерина» від шкідників і хвороб, що попередньо відображено у складі витрат майбутніх періодів, на інші операційні витрати в кінці наступного року	949.1.9 «Інші витрати (втрати) операційної діяльності, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва»	39.1.9 «Витрати (втрати) майбутніх періодів, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва»

Ми вважаємо, що було б корисно спрямувати подальше дослідження на: розробку нових форм управлінської звітності для відображення цих витрат; вдосконалення існуючої фінансової звітності для прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень; напрацювання методологічних пропозиції для оцінки доцільності та запобігання незапланованим або необґрунтованим витратам (збитки).

3.3. Вдосконалення контролю біологічного перетворення у садівництві

Сучасна рентабельна та конкурентоспроможна діяльність фермерських господарств передбачає систематичне ефективне проведення заходів контролю як усієї операційної діяльності, так і окремих її сегментів. Не є винятком господарства садівничої спеціалізації. Сьогодні найефективнішим методом покращення функціонування фермерського господарства є організація системи управління, яка ґрунтується на виконанні нею таких основних функцій: організації, планування, мотивації та контролю. Завдяки функції контролю фермер може приймати ефективні розпорядчі та управлінські рішення. Нехтування заходами контролю навпаки – сприяє порушенню організаційно-технологічних процесів біологічного перетворення у садівництві, недоліків і порушень у системі первинного документування, аналітичного та синтетичного обліку довгострокових і поточних біологічних активів садівництва, витрат на біологічне перетворення тощо. При цьому також спостерігаються порушення в оцінці та оприбуткуванні готової продукції, недотриманні методики проведення інвентаризації, невиконання матеріально-відповідальними особами своїх обов'язків. Наслідками є неефективне використання тання фінансових, матеріальних та трудових ресурсів господарства, збільшення фінансово-економічних зловживань та злочинів, що, своєю чергою, має негативні наслідки на кінцеві результати діяльності господарства. У зв'язку з цим є потреба у вдосконаленні методики та організації контролю біологічних перетворень у садівництві.

В умовах фермерського господарства важлива роль відводиться внутрішньому контролю. Це здійснюваний самим господарством процес перевірки виконання усіх управлінських рішень у сфері операційної діяльності з метою побудови виробничої стратегії та запобігання кризовим явищам, які можуть стати причиною банкрутства господарства». Це є перманентна робота, що нівелює можливість зловживань і сприяє використанню ресурсів господарства на його ж користь згідно з прийнятими планами. Систему заходів

внутрішнього контролю визначає фермер, у тому числі тих, які сприяють ефективному виконанню працівниками своїх безпосередніх обов'язків щодо забезпечення біологічного перетворення у садівництві.

Метою здійснення контролю біологічних перетворень у садівництві є встановлення достовірності щодо наявності і руху довгострокових та поточних біологічних активів садівництва, витрат на вирощування садівничої продукції.

Відтак, основними завданнями контролю біологічного перетворення у садівництві є:

- забезпечення своєчасності та повноти оприбуткування незрілих та зрілих довгострокових біологічних активів садівництва, переведення молодих садів до складуплодоносних;
- перевірка причин вибуття довгострокових біологічних активів садівництва;
- перевірка достовірності оцінки довгострокових біологічних активів садівництва та оприбуткованих плодів;
- перевірка достовірності інформації про понесені витрати на виробництво продукції садівництва;
- перевірка ефективності виробництва та якості продукції садівництва.

У фермерському господарстві контрольні функції, як частину своїх функціональних обов'язків, виконує фермер та бухгалтер. Об'єктами контролю є довгострокові біологічні активи садівництва (сад), витрати за елементами та статтями калькуляції, поточні біологічні активи садівництва (саджанці, розсада тощо).

Щодо методів контролю, то використовують як загальнонаукові (дедукція, синтез, індукція, аналіз, конкретизація, моделювання, системний підхід), так і специфічні (документальний і фактичний контроль, розрахунково-аналітичні прийоми, узагальнення, реалізація результатів контролю). У досліджуваному фермерському господарстві внутрішній контроль здебільшого здійснює фермер, оскільки саме він стежить за дотриманням технології виробництва продукції садівництва, а також за використанням матеріальних і трудових

ресурсів, особливо електроенергії, мінеральних добрив та хімічних засобів захисту багаторічних насаджень.

Відсутність методичних рекомендацій щодо регулювання порядку проведення контролю, на практиці призводить до того, що фермер, оскільки на нього покладено контрольні функції, змушений керуватися винятково власним досвідом та професійними навичками. Тому, для досліджуваного фермерського господарства пропонуємо таку схему внутрішнього контролю біологічного перетворення у садівництві (рис. 3.1).

На початку внутрішньої перевірки здійснюють інвентаризацію дерев яблуневого саду, огляд їхнього стану та інших комунікацій. При цьому з'ясовують не лише фактичну кількість дерев, а й умови вирощування, дотримання технології вирощування плодів. Також доцільно ретельно перевірити дані бухгалтерського обліку і звітності про вихідну кількість дерев та причини їх вибуття.

Повноту й своєчасність оприбуткування урожаю плодів контролюють за даними первинного обліку. Результативним прийомом є порівняння даних бухгалтерського обліку про оприбуткування готової продукції з первинних документів. З метою уникнення ситуацій, пов'язаних із неврахуванням певних аспектів, особа, яка здійснює перевірку, повинна бути добре обізнана із специфікою виробництва та технологію біологічного перетворення у садівництві. Для галузі садівництва типовими є такі порушення:

- безпідставне завищення норм витрачання мінеральних добрив та засобів захисту рослин;
- списання матеріалів на заходи, які не проводилися;
- неоприбуткування або часткове оприбуткування плодів;
- порушення строків переведення молодих насаджень садів до складу плодоносних;
- порушення технології виробництва;



Рис. 3.1. Схема здійснення контролю у садівничих господарствах

- порушення методики оцінки готової продукції та довгострокових біологічних активів садівництва;

- факти крадіжок урожаю;

- завищення даних про побічну продукцію;

- несвоєчасне включення до собівартості окремих видів витрат;

- невідповідність методу обліку витрат, методу, що зазначений в обліковій політиці господарства;

- безпідставне (без документального оформлення) включення витрат до складу собівартості.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Аналіз стану охорони праці

Належна організація роботи з охорони праці – одна з найважливіших умов спаду травматизму на виробництві, професійних захворювань і підвищення продуктивності праці. Отож, у всіх підрозділах підприємства власник або уповноважений ним орган повинен забезпечити безпечні й нешкідливі умови праці.

Умови праці на робочому місці, безпека технологічних процесів, машин, механізмів, устаткування та інших засобів виробництва, стан засобів колективного й індивідуального захисту, які застосовують працівники, а також санітарно-побутові умови, здебільшого відповідають вимогам нормативних актів про охорону праці.

Відповідальність за організацію охорони праці покладено на керівництво господарства. Контроль за дотриманням законодавства здійснюють профспілковий комітет та інженер з техніки безпеки. Також до їх обов'язків входить перевірка проведення різних видів інструктажів. Усі працівники господарства раз на рік проходять медичний огляд.

Організацію охорони праці у ФГ «Ярко» здійснюють відповідно до Закону України «Про охорону праці» та Кодексу цивільного захисту України [19]. На їх основі у господарстві розроблено Положення про систему управління охороною праці. Для цього готують наказ із зазначенням відповідального за охорону праці у бригадах, на фермі, в інших підрозділах і загалом у господарстві.

За охорону праці у ФГ «Ярко» відповідає директор, здійснюючи загальний контроль загалом у господарстві з дотриманням інструктажів та інших заходів з

охорони праці. У бригадах за охорону праці відповідають керівники цих підрозділів.

Влаштуваючись на роботу у ФГ «Ярко», працівник проходить вступний інструктаж з техніки безпеки, який проводить керівник або інженер із техніки безпеки. Безпосередньо у підрозділах керівники цих об'єктів проводять первинний інструктаж. У разі зміни технічного процесу, зношення або модернізації обладнання, впровадження нових технологій, наявності випадків травматизму здійснюють позапланові інструктажі з охорони праці.

Окрім того, на підприємстві проводять повторний на робочому місці й цільовий інструктажі. Приймаючи на практику студентів, також проводять вступний інструктаж з техніки безпеки. Періодичні інструктажі обов'язкові і перед весняно-польовими роботами та збиранням урожаю, на інших же роботах – здебільшого раз на шість місяців. Проведення інструктажу реєструють у журналі реєстрації інструктажів з техніки безпеки.

Згідно з внутрішнім трудовим розпорядком, працівники мають право на щотижневі вихідні дні та щорічну оплачувану відпустку. Для працівників господарства встановлений шестиденний робочий тиждень з одним вихідним. Напередодні святкових і неробочих днів тривалість роботи працівників скорочують на одну годину. У господарстві є необхідні заходи з метою запобігання пожежам. При цьому намагаються правильно розміщувати машини й обладнання; організувати пожежну службу; окрім того, на території складів заборонено курити; практично на всіх об'єктах встановлено вогнегасники. За пожежний стан господарства персонально відповідальні керівники підрозділів.

Підприємству притаманний високий рівень зношеності основних засобів. Тож у процесі виконання робіт можна застосовувати винятково технічно справні інструменти й механізми. На небезпечних зонах механізмів встановлені захисні засоби.

У процесі перевірки у ФГ «Ярко» стану охорони праці у виробничих, адміністративних, допоміжних, складських приміщеннях було виявлено певні недоліки, а саме: недостатньо освітлені адміністративні приміщення, де

підвищена вологість повітря, неналежне прибирання тощо. Працівники обслуговчих і допоміжних підрозділів не повною мірою забезпечені спецодягом і засобами захисту.

Вимоги пожежної та електробезпеки переважно дотримано, однак у господарстві бракує попереджувальних написів і протипожежних засобів. Також не всі рухомі частини машин, транспортерів оснащені попереджувальними написами.

Через шкідливі чинники на виробництві у працівників не виключені гострі професійні чи хронічні отруєння і захворювання. Люди, що працюють з токсичними речовинами, частіше хворіють на загальні захворювання, які минають у них важче, а процес одужання повільніший. Тому розраховують показник частоти випадків захворювань $P_{чз}$, показник важкості захворювань $P_{тз}$, та показник втрат працездатності $P_{дз}$ через хвороби, які припадають на сто працівників:

$$P_{тз} = 3 \times \frac{100}{P}, \quad (4.1)$$

$$P_{вз} = \frac{Дз}{3}, \quad (4.2)$$

$$P_{дз} = Дз \times \frac{100}{P} \quad (4.3)$$

де 3 – кількість випадків захворювань за звітний період; $Дз$ – кількість днів непрацездатності через захворювання працівників за той самий період; P – загальна кількість працівників.

Основні показники виробничого травматизму у підприємстві подано в табл. 4.1.

У табл. 4.1 застосовано статистичний метод аналізу охорони праці, який дає змогу проаналізувати загальний її рівень. За звітний період у підприємстві не спостерігали випадків травматизму, тож розраховано лише показники захворювання, які є в межах нижче за середні в галузі. Забезпечення належних умов праці на робочих місцях потребує певних витрат. Серед таких у ФГ «Ярко» можна виокремити витрати на придбання спецодягу, адже відповідно

до чинного законодавства цю вимогу покладають на адміністрацію підприємства.

Таблиця 4.1

Основні показники виробничого травматизму у ФГ «Ярко»

Показник	Умовне позначення	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021 р. у % до 2019 р.
Асигновано на охорону праці, тис. грн:	<i>Ан</i>	215	254	312	145,1
у т.ч. витрати на спецодяг	<i>Во</i>	180	201	286	158,9
Витрати протипожежні, тис грн	<i>Вп</i>	29	29	29	-
Фактично витрачено на одного працюючого, грн	<i>Аф</i>	2028,7	2710,0	2411,8	118,9
Кількість захворювань	<i>З</i>	29	38	31	106,9
Кількість днів непрацездатності через травми	<i>Дт</i>	118	139	145	122,0
Показник частоти захворювань	<i>Пчз</i>	11,1	15,8	5,2	46,8
Показник тяжкості захворювань	<i>Птз</i>	5,5	3	8	145
Показник втрат працездатності через захворювання	<i>Пвз</i>	51	47,4	42,0	82,4

4.2. Планування заходів з покращання охорони праці та їх фінансування

У перспективному плані розвитку підприємства вказано необхідну кількість проведення ремонтних робіт у деяких виробничих приміщеннях, що дасть змогу вдосконалити умови праці зайнятих у таких підрозділах працівників. Заплановано також консультації з охорони праці висококваліфікованих спеціалістів, викладачів університетів, лекції про необхідність дотримання правил техніки безпеки на виробництві.

Для того щоб поліпшити умови праці, доцільно впровадити також інші заходи, зокрема з уведенням нових технологій, естетичного оформлення виробничих приміщень, консультацій із використанням таблиць, макетів, плакатів тощо. Економічний стан підприємства дає змогу збільшити витрати коштів на впровадження низки таких заходів, втім повне їх здійснення вимагає значних видатків, тож найближчим часом не планується.

Стратегія забезпечення природно-техногенної безпеки території передбачає здійснення робіт за двома напрямками. Перший – попередження надзвичайних ситуацій природного і техногенного характеру, реалізація комплексу заходів, спрямованих на зниження ризику від джерел надзвичайних ситуацій. Другий – пом'якшення наслідків впливу надзвичайних ситуацій природного і техногенного походження на основі підвищення оперативності й ефективності реагування в надзвичайних ситуаціях. Заходи з покращання охорони праці та вартість їх проведення подано у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

**Заходи з покращання охорони праці та витрати коштів
у ФГ «Ярко», 2021 р.**

Зміст заходів	Вартість робіт, грн	Відповідальна особа
Розміщення попереджувальних плакатів та написів у місцях підвищеної ймовірності травматизму	6120	Керівник
Поліпшення санітарно-гігієнічних умов праці у виробничих приміщеннях	17000	Керівник
Забезпечення виробничих приміщень новими вогнегасниками, засобами медичної допомоги	8781	Керівник
Встановлення огорож біля силосних ям	6400	Керівник
Налагодження пошкодженої ізоляції на живильних кабелях	5160	Керівник
Проведення інструктажів з поводження з машинами, механізмами, устаткуванням та іншими засобами виробництва, використанням засобів колективного та індивідуального захисту, виконанням робіт відповідно до вимог щодо охорони праці	x	Керівник
Всього витрат	43461	x

Відповідно до даних табл. 4.2, для поліпшення умов охорони праці господарству потрібно виділити суму в розмірі 43461 грн. Стосовно економічного результату, впровадження заходів поліпшення умов праці дасть змогу заощадити за рахунок зменшення збитків унаслідок аварій, нещасних випадків в економіці загалом і на кожному підприємстві зокрема.

4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці

Заходів із поліпшення умов праці вживають для забезпечення безпечних умов праці доведенням до нормативного рівня показників виробничого середовища за елементами умов праці, захисту працівників від впливу небезпечних і шкідливих виробничих чинників.

Показниками ефективності заходів з поліпшення умов праці є:

- зміни стану умов праці: зміна кількості засобів виробництва відповідно до вимог стандартів безпеки праці; поліпшення санітарно-гігієнічних показників тощо;

- соціальні результати заходів: збільшення кількості робочих місць, що відповідають нормативним вимогам; зниження рівня виробничого травматизму тощо;

- економічні результати заходів щодо поліпшення умов праці – виражаються як економія за рахунок зменшення збитків унаслідок аварій, нещасних випадків і професійних захворювань в економіці загалом і на кожному підприємстві.

Заходи з охорони праці передбачають певний соціальний і економічний ефект, який виражається, по-перше, зростанням продуктивності праці, обсягу випуску продукції за рахунок повного використання номінального фонду робочого часу і основних виробничих фондів, по-друге – зменшенням матеріальних затрат унаслідок травматизму і захворювань за рахунок зниження оплати листків непрацездатності.

Для оцінювання ефективності заходів з поліпшення стану охорони праці треба порівняти наслідки травматизму у грошовому виразі, а також затрати до й після їх впровадження.

Крім того, варто порівнювати економічну ефективність заходів для попередження нещасних випадків (E).

$$E = Q - E_H(K_2 - K_1), \quad (4.4)$$

де Q – річна економія внаслідок зниження травматизму; E_n – нормативний коефіцієнт ефективності заходів охорони праці; $E_n = 0,08$; K_2, K_1 – витрати для впровадження заходів з метою попередження нещасних випадків за попередній і звітні роки.

До заходів із поліпшення умов праці належать усі види діяльності, спрямовані на попередження, нейтралізацію чи зменшення негативного впливу шкідливих і небезпечних виробничих чинників на працівників.

У результаті виконання заходів з охорони праці створюється певний соціальний і економічний ефект, який виражається: з одного боку, підвищенням продуктивності праці, збільшенням обсягу випуску продукції за рахунок повного використання номінального фонду робочого часу і основних виробничих фондів, з іншого – спадом матеріальних затрат через травматизм і захворювання за рахунок зменшення оплати листків непрацездатності.

4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

У разі надзвичайних ситуацій керівництво підприємства забезпечує своїх працівників засобами індивідуального й колективного захисту, організовує виконання евакуаційних заходів, створює сили для ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій та забезпечує їх готовність до практичних дій; інші заходи цивільного захисту; бере на себе пов'язані з цим матеріальні та фінансові витрати в порядку й обсягах, передбачених законодавством України.

Територія господарства розташована в сільській місцевості, і на його належну діяльність можуть негативно вплинути насамперед загрози природного характеру. Серед стихійних метеорологічних явищ найбільша питома вага припадає на сильні дощі, які у свою чергу зумовлюють появу паводків і підтоплень. Має місце загроза дощових паводків. Особливу небезпеку в зимовий період становлять сильні снігопади і хуртовини та надмірне налипання снігу. Потужні снігопади спричинюють ускладнення руху транспорту на окремих ділянках доріг. Можливий крупний град (діаметром

20 мм і більше), який зумовлює пошкодження й винищення сільськогосподарських посівів та будівель. Імовірно також надзвичайні ситуації техногенного характеру – транспортні аварії, пожежі тощо, що виникають унаслідок необережного поводження з вогнем, під час замикання чи перевантаження електродвигунів та силових мереж, витіки пально-мастильних матеріалів або отрутохімікатів унаслідок необережного поводження з ними тощо. На відвернення таких небезпек має бути зорієнтована робота керівництва господарства з попередження ситуацій надзвичайного характеру.

Стратегія забезпечення природно-техногенної безпеки територій передбачає проведення робіт за двома напрямками. Перший – попередження надзвичайних ситуацій природного і техногенного характеру, реалізація комплексу заходів, спрямованих на зниження ризику від джерел надзвичайних ситуацій. Другий – пом'якшення наслідків впливу надзвичайних ситуацій природного і техногенного походження на основі підвищення оперативності та ефективності реагування у надзвичайних ситуаціях.

Упровадження відповідних заходів на рівні окремого сільськогосподарського підприємства передбачає навчально-методичне забезпечення його керівництва, забезпечення надійної інформаційної системи, дотримання вимог екологобезпечного агровиробництва.

ВИСНОВКИ

Біологічні активи садівництва є результатом біологічних перетворень, іншими словами результатом біологічних процесів з росту, розвитку, генерації та дегенерації ягідних і плодових насаджень. Первісне визнання біологічних активів та продукції галузі садівництва, отриманою за результатами біологічного перетворення у садівництві, може здійснюватись за двома методами оцінки — первісною або справедливою вартістю. Садівничим господарствам, і стосовно оприбуткованих біологічних активів, і стосовно основної продукції садівництва, доцільно застосовувати первісну вартість, оскільки доречність застосування справедливої вартості зумовлена можливістю доступу до цін активного ринку, який на даний момент в галузі садівництва не завжди можливий.

Фермерське господарство «Ярко» за формою організації праці є сімейним фермерським господарством, оскільки відповідає законодавчо визнаним критеріям щодо визнання такого статусу – площа сільськогосподарських угідь не перевищує 20 га, відсутність найманих працівників. Впродовж досліджуваного періоду у фермерському господарстві «Ярко» спостерігається незначне збільшення виручки від реалізації – на 7,2 відсотка, або на 554,7 тис. грн. Частково позитивна динаміка усіх досліджуваних показників пов'язана з інфляційним чинником. Водночас збільшення валового прибутку на 334,9 тис. грн є результатом як інтенсифікації виробництва, так і грамотного управління витратами у господарстві. Фермерське господарство «Ярко», починаючи із 2018 року, диверсифікує свою діяльність. Щоб витримати конкурентну боротьбу, фермерське господарство «Ярко» розраховує виключно на власні сили, оскільки державної допомоги садівникам зараз не передбачено.

Виробничим напрямком досліджуваного господарства є виключно рослинництво. Так, в межах рослинницького напрямку лідером є садівництво та овочівництво. Яблуневий сад закладений у 2003 році, він займає площу 9 га, на якій висаджено понад 12 тис. яблунь різних літніх і зимових сортів.

Впродовж трьох років питома вага матеріальних витрат у структурі операційних витрат коливалась 69 до 81 відсотків. Порівняно низька питома вага за статтею «Витрати на оплату праці» підтверджує сімейний тип господарювання. Основною причиною нижчих обсягів виробництва сільськогосподарської продукції у 2019 році була низька урожайність, що була спричинена несприятливими погодніми умовами. Водночас щорічне здорожчання добрив, пального, гербіцидів ускладнює дотримання технологічного процесу в овочівництві та садівництві. Позитивний рівень рентабельності у фермерському господарстві «Ярко» складався під визначальним впливом рентабельності овочів, фруктів та зернових культур.

Документальне оформлення процесу біологічного перетворення у садівництві та зберігання плодів має забезпечувати відображення не лише кількісно-вартісних, але й якісних показників, що своєю чергою уможливить одержання повної, своєчасної та достовірної інформації для управлінського персоналу на всіх технологічних етапах вирощування саду. Здійснені дослідження теперішнього стану первинного обліку витрат і виходу продукції садівництва засвідчують, що він потребує суттєвих змін та удосконалень. Первинні документи, які є у розпорядженні садівничих господарств, недостатньо відтворюють якісні показники як зібраних плодів, так і тих, що перебувають на зберіганні.

У сучасних умовах розвитку аграрної економіки, методичні засади щодо обліку довгострокових біологічних активів садівництва та їхньої оцінки за справедливою вартістю, згідно з вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи», не набули розповсюдження. Причиною цього є складна процедура розрахунку справедливої вартості цих активів, наслідком чого є підвищення матеріальних витрат та зростання навантаження на бухгалтера.

Калькулювання собівартості продукції садівництва є обов'язковим компонентом бухгалтерського обліку фермерського господарства та основою для прийняття управлінських рішень під час планування господарської діяльності. Отримання об'єктивних фінансово-економічних показників

забезпечується врахуванням під час калькулювання організаційно-технологічних особливостей галузі садівництва та обґрунтованістю вибору господарством методу та об'єкта калькулювання, об'єктів обліку витрат, класифікації витрат та інших чинників.

Результатом здійснених досліджень є пропозиції:

У фермерському господарстві «Ярко» при складанні наказу про облікову політику потрібно: у робочому плані рахунків бухгалтерського обліку виокремити синтетичні та аналітичні субрахунки; установити та зафіксувати терміни переведення молодого незрілого саду у зрілий; обрати методи оцінки плодів яблук, побічної продукції, продукції одержаної від незрілих садів, а також падалиці яблук; передбачити методи оцінки незавершеного виробництва та порядок обліку шпалери; встановити перелік статей витрат на біологічне перетворення і обрати раціональний метод калькулювання собівартості одержаної продукції; сформувати номенклатуру форм перинних документів.

Вдосконалити форми Щоденника надходження продукції садівництва (для спеціалізованих господарств) та Акту на сортування продукції садівництва у фруктосховищі. Оптимізація згаданих первинних документів забезпечить покращення контрольних-аналітичних функцій обліку, сприятиме раціональному документуванню господарських операцій у досліджуваному фермерському господарстві, а також зменшить потребу у складанні та використанні документів довільної форми, знизить трудомісткість облікових робіт та прискорить оперативність обліку.

Розмежувати витрати на забезпечення якості продукції садівництва та об'єктів її обліку з урахуванням технічних етапів вирощування довгострокових біологічних активів садівництва та розроблення системи субрахунків аналітичного обліку дозволить: забезпечити достовірну оцінку заходів, спрямованих на забезпечення якості; відокремити витрати на якість від інших статей калькулювання собівартості плодів, ягід, саджанців і розсади; знайти джерела фінансового забезпечення діяльності на відповідні витрати, необхідні для досягнення показників якості продукції.

Впровадити послідовність запропонованих заходів контролю біологічного перетворення у садівництві, де наведено джерела інформації, суб'єкти та об'єкти контролю, типові порушення у садівництві. Ефективність здійснення контрольних заходів біологічного перетворення у садівництві залежить від обґрунтованості обраних методів контролю, що забезпечить уникнення відхилень від встановлених норм та отримання конкурентоздатної продукції садівництва. Застосування запропонованого порядку контролю біологічного перетворення у свинарстві підвищить якість та забезпечить достовірність облікової інформації, потрібної для обґрунтування і прийняття оперативних управлінських рішень на усіх рівнях управління садівничим господарством.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамовська В.С., Брітан Н. В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *Агросвіт*. 2015. № 8. С. 58-61.
2. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: підручник / 2-ге вид., доповн. К.: КНЕУ, 2002. 624 с.
3. Белова І. М. Побудова управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління. *Бізнес Інформ*. 2015. № 3. С. 184-191.
4. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. К.: [КНТЕУ], 2010. 335 с.
5. Бірюк О. Г., Смольська О. Ю. Документальне оформлення виробництва і виходу продукції садівництва. *Економіка та управління підприємствами*. 2014. № 2. С. 224-229.
6. Богданюк О. Удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення управління конкурентоспроможністю садівництва. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний збірник наукових праць. 2014. Вип. 2. С. 142-145.
7. Богданюк О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». К., 2011. 21 с.
8. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / за заг. ред. А.М. Коваленко. Дніпропетровськ : ВКК «Баланс-Клуб», 2009. 736 с.
9. Вороновська В.О. Еколого-економічний аспект П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи*: Тези доп. II Міжнар. наук.- практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К. 2006. С. 39-40.

10. Гандзюк М. П., Желібо Є. П., Халімовський М. О. Основи охорони праці: підручник. К.: Каравела, 2005. 392 с.
11. Герасимук І.В. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: історичні, соціальні і економічні проблеми адаптації до вітчизняної облікової культури. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 11-12. С. 18-22.
12. Гнатишин Л. Б. Діагностика доданої вартості продукції фермерських господарств. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»: Економіка*. 2019. №14(42). С. 33-37.
13. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. / 2-ге вид., перероб. і допов. Львів: Магнолія 2006, 2016. 438 с.
14. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С., Поверляк Т.І. Валоризація аграрної продукції в системі бухгалтерського обліку фермерських господарств. *Інфраструктура ринку*. 2020. №40. С. 438-446.
15. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О.С. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. *Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»: Економіка*. 2016. Т. 275, Вип. 263. С. 78-83.
16. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О.С., Чумак М.М. Організація документування у зерновиробництві. *Вісник Львівського національного аграрного університету: економіка АПК*. 2014. №21(1) С.84-91.
17. Гнатишин Л. Б., Сиротюк Г.В., Вороний І.В. Облік витрат основної діяльності сільськогосподарських підприємств згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Вісник Львівської державної фінансової академії. Економічні науки*. 2007. С.165-170.
18. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436 – ІХ. *Відомості Верховної ради України*. 2003. № 19. с.144.
19. Жук В. М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 34-42.

20. Замула І.В., Черевко Л.П. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ.*, 2012. № 1(59). С. 74-76. \
21. Івахненко С. В. Класифікація програмного забезпечення обліку і контролю. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2011. №7. С. 55
22. Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій». Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р.. № 291. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
23. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК.* 2010. № 4. С. 32-37.
24. Мук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК.* 2006. № 12. С. 115-117.
25. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник / За ред. В. Я. Амбросова. Харків: ХДТУСГ, 2005. 698 с.
26. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. №1315. URL: www.zakon.nau.ua/doc/code...06
27. Методичні рекомендації з планування, обліку, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, наказ Мінагрополітики України від 18.02.2001 року № 132. *Все про бухгалтерський облік.* 2003. № 69.
28. Методичні рекомендації по застосуванню форм документів первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах розроблено на основі виконання доручення Президента України від 25.02. 2003 року № 1 – 1/203. 98 с.
29. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390. URL: www.ligazakon.ua.

30. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах від 21.12.07 р. № 929. *Баланс-Агро*. 2008. №4 (160). С. 4–14
31. Михальська В. В. Облік витрат на забезпечення якості продукції в контексті вирощування біологічних активів садівництва. технологический аудит и резервы производства. 2015. № 2/6(22). С. 77-83.
32. Михальська В. В. Сутність біологічних активів садівництва. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. №3(23). С. 128-134.
33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://zakon.gov.ua>
34. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Л., Панченко Л. Т. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник. 4-е вид., перероб. і допов.; за ред. М. Ф. Огійчука. К.: Алерта, 2009, с. 631
35. Оляднічук Н.В. Удосконалення облікових реєстрів – вимога сьогодення. *Актуальні питання сучасної економіки: Матеріали I Всеукраїнської заочної науково-практичної конференції 20-22 січня 2010 року. Частина III. Розділ 3. Актуальні питання становлення бухгалтерського обліку в Україні*. URL: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=938>
36. Остапчук О.В. Місце і роль біологічних активів у господарському процесі. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 1. С. 76-77.
37. План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мінфіну України від 30.11. 1999 року № 291. *Баланс*. 2003. № 16. С.23.
38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 18.11.2005 р. № 790. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 4-8.
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 18.11. 2005 року №790. *Облік та фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 102.

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. URL: www.ligazakon.ua.
41. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168>
42. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: www.zakon.rada.gov.ua
43. Смольська О. Ю. Калькулювання собівартості продукції садівництва. *Науковий вісник херсонського державного університету: економічні науки*. 2014. Вип. 5. Ч. 4. С. 208-211.
44. Смольська О. Ю. Організаційно-методичні засади обліку в плодородсадниках. *Ефективна економіка*. 2014. № 5. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3068>
45. Смольська О. Ю. Основні напрями впровадження облікової політики на садівничих підприємствах. *Агросвіт*. 2014. № 12. С. 55-59.
46. Смольська О. Ю. Первісне визнання біологічних активів та продукції садівництва. *Агросвіт*. 2014. № 6. С. 68-71.
47. Стендер С. В. Особливості удосконалення управлінського обліку в галузі рослинництва. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2011. Вип. 19. С. 310-314.
48. Стоян В.І. Методологічні аспекти обліку витрат виробництва. *Фінанси України*. 2012. №10. 218 с.
49. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2008. № 10–11. С. 34-42
50. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік біологічних активів. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 9-10. С. 128-134.
51. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. К.: Алерта. 2011. 976 с.

52. Федоренко О. І., Бондар О. І., Кудін А. В. Основи екології: підручник. К.: Знання, 2006. 543 с.
53. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.]. К.: Алерта, 2011. 1042 с.
54. Шемчук Р. С., Пащенко Л. А. Теоретичні основи організації управлінського обліку в рослинництві. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2015. Вип. 162. С. 301-305.