

Розділ 2
ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, ФІНАНСОВО-КРЕДИТНОГО МЕХАНІЗМУ
В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ТА ІНФОРМАЦІЙНОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ

УДК 657:634
JEI M49; Q19

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ У САДІВНИЦТВІ

Л. Гнатишин, д. е. н.

ORCID ID: 0000-0003-4425-0514

А. Рихлевич, здобувач ОС Бакалавр

ORCID ID: 0009-0009-3153-4199

Львівський національний університет природокористування

<https://doi.org/10.31734/economics2024.31.007>

Гнатишин Л., Рихлевич А. Бухгалтерський облік біологічних перетворень у садівництві

Окреслено залежність методики та організації бухгалтерського обліку від технологічної специфіки біологічного перетворення у садівництві. Зазначено, що дефініції «біологічні активи садівництва» та «біологічні перетворення у садівництві» повинні враховувати економічні ознаки як біологічних активів, так і процесів, результат яких – одержання готової продукції садівництва. Окрім цього, процеси біологічного перетворення в садівництві можна трактувати як об'єкти інвестування, оскільки вони є потенційним джерелом доходів сільськогосподарських підприємств. Довгострокові біологічні активи рослинництва задіяні у процесах біологічного перетворення, є економічними природними ресурсами сільськогосподарського підприємства та використовуються для отримання прибутку або іншого економічного ефекту. З'ясовано, що після відокремлення від довгострокових біологічних активів і первісного визнання продукція садівництва більше не є частиною біологічних активів і визнається як окремий актив. Досліджено, що активний ринок в Україні недосконало сформований та законодавчо врегульований, що ускладнює для садівничого бізнесу процедуру оцінки готової продукції за справедливою вартістю. Згідно з результатами досліджень, більшість сільськогосподарських підприємств, які займаються садівництвом, оцінюють основну продукцію за виробничою собівартістю, оскільки цей метод не суперечить принципу обліку за історичною (фактичною) собівартістю. Встановлено, що тривалий виробничий цикл та сучасні умови інтенсифікації садівничої галузі потребують удосконалення всієї системи бухгалтерського обліку, зокрема первинного. Доведено, що документальне оформлення процесу біологічного перетворення у садівництві та зберігання плодів має забезпечувати відображення не лише кількісно-вартісних, але й якісних показників. Запропоновано методику обліку формування первісної вартості довгострокових біологічних активів. Визначено критерії переведення незрілих біологічних активів до складу довгострокових біологічних активів садівництва. Розроблено методику обліку біологічного перетворення у садівництві від початкового етапу виробничого циклу (витрати на біологічне перетворення) до завершального етапу (калькулювання собівартості оприбуткованих плодів).

Ключові слова: бухгалтерський облік, садівництво, біологічне перетворення, довгострокові біологічні активи, первинний документ, калькуляція, собівартість.

Hnatyshyn L., Rykhlevych A. Accounting of biological transformations in horticulture

The text discusses the relationship between accounting methods and organizational practices in horticulture, focusing on the technological aspects of biological transformation. It defines "biological assets of horticulture" and "biological transformations in horticulture" in consideration of the economic characteristics of these assets and the processes involved in producing horticultural products. It emphasizes that biological transformation processes in horticulture can be seen as investment opportunities for agricultural enterprises, as they represent potential sources of income. Long-term biological assets in crop production are regarded as the economic natural resources of an agricultural enterprise and are utilized to generate profits or other economic benefits. Once separated from long-term biological assets and initially recognized, horticultural products are no longer considered part of biological assets and are recognized as separate assets. The text also points out that the market for horticultural products in Ukraine is not well-regulated at the legislative level, making it challenging for horticulture businesses to determine the fair value of their products. It mentions that horticultural agricultural enterprises typically evaluate their main products based on production costs, which aligns with the principle of historical (actual) cost accounting. However, given the long production cycle and modern conditions in the horticultural industry, there is a need to enhance the accounting system, particularly in primary accounting. Furthermore, the text suggests the need for proper documentation of the biological transformation process in horticulture and fruit storage to include quantitative, cost, and quality indicators. It also proposes a meth

od for accounting for the initial cost of long-term biological assets and defines the criteria for transferring immature biological assets to the category of long-term biological assets in horticulture. Additionally, it introduces a method for accounting for biological transformation in horticulture, starting with the implementation of costs for biological transformation and concluding with the calculation of the cost price of the fruits sold.

Keywords: accounting, horticulture, biological conversion, long-term biological assets, primary document, costing, costing.

Постановка проблеми. Садова продукція, зокрема плоди, яка є цінною сировиною для харчової та переробної промисловості, є ще й незамінними продуктами харчування в раціоні дітей та дорослих. 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 діяльності – прибутковості та рентабельності. Доцільно зауважити, що процес вирощування продукції садівництва характерний певною специфікою, яка пов'язана з життєдіяльністю та участю в біологічному перетворенні живих рослинних організмів – насаджень багаторічних плодкових культур. При цьому технологічна специфіка біологічного перетворення у садівництві істотно позначається на методиці та організації бухгалтерського обліку, окремі аспекти яких потребують додаткових досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оскільки біологічні активи – це живі організми й виникають за результатами біологічних процесів, доцільно з'ясувати, що саме науковці вбачають під біологічними процесами та як це поняття трактує нормативно-законодавча база. Міжнародна стандартизація трактує згадане поняття як біологічну трансформацію. Натомість національні бухгалтерські стандарти, без розкриття послідовності етапів процесу біологічного перетворення, вказують, що біологічні перетворення – це здебільшого кількісні та якісні зміни біологічних активів [1]. До переліку цих трансформацій належать процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення. Дослідники наголошують на здатності біологічних активів самовідтворюватися [5] та акумулювати природну й уречевлену енергію [2]. Наприклад, у садівництві впродовж певного періоду ростуть плоді дерева, тобто проходить час від висаджування у ґрунт саджанців до одержання насаджень у плодоносному віці. Під час процесу зростання плоді насадження покращують свої якісні характеристики, хоча так відбувається винятково впродовж обмеженого періоду (5–8 років). Згодом сади погіршують свою якість, старіють, через що зменшується врожайність плодів. Відтак настає зворотний біологічний процес, який називають дегенерацією.

Після того як сади досягли плодоносного віку, починається процес продукування, інакше кажучи, одержання сільськогосподарської продукції у вигляді плодів [9]. Доцільно також наголосити на процесі розмноження, який є необхідною умовою, щоб замінити старий сад на нові молоді саджанці. Погоджуємось із науковцями, 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, покращання екологічної ситуації та зростання добробуту населення [2].

Постановка завдання. Наше завдання – з'ясувати особливості організації та методики обліку біологічного перетворення у садівництві й напрацювати пропозиції щодо їхнього вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Дефініції біологічні активи садівництва та біологічні перетворення у садівництві мають 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 із позиції об'єктів власності та управління. Також процеси біологічного перетворення у садівництві можна трактувати як об'єкти інвестування, оскільки вони є потенційним джерелом доходів сільськогосподарських підприємств. При цьому розуміння біологічного перетворення в садівництві враховує соціальну мету здійснення таких процесів. Її сенс зводиться до можливості задоволення потреб населення у якісних фруктах та дотриманні екологічної безпеки, коли під час вирощування плодів застосовуються енергоощадні та екологічнобезпечні технології для одержання органічної плодової продукції й покращання екологічної ситуації.

Садівництво, як будь-яка підгалузь рослинництва, має свої характерні технологічні особливості, що визначають методику бухгалтерського обліку біологічного перетворення в садівництві та оцінки біологічних активів садівництва, отриманих від біологічного перетворення. До інших особливостей, що визначають організацію та методику обліку в садівництві, належать: сезонність робіт у саду; отримання плодової продукції один раз на рік; наявність незавершеного виробництва.

Окрім цього, доречно враховувати факт, що, поряд із розмаїттям плодової продукції, садівничі господарства за результатами біологічного перетворення в садівництві також можуть отримувати додаткові біологічні активи.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [7], до складу довгострокових біологічних активів рослинництва (аналогів основних засобів) належать плодоносні плодово-ягідні та виноградні насадження. Відтак, у складі основних засобів довгострокові біологічні активи виділено в окремий об'єкт обліку. Інакше кажучи, можна стверджувати, що довгострокові біологічні активи рослинництва, беручи участь у процесах біологічного перетворення, є економічними природними ресурсами сільськогосподарського підприємства та використовуються для отримання прибутку або іншого економічного ефекту. Розмір прибутку безпосередньо залежить від рівня конкурентоспроможності конкретного садівничого господарства. Тому для управління конкурентоспроможністю садівництва необхідна інформація як про стан біологічних активів, так і про їхню трансформацію, тобто перебіг процесу біологічного перетворення, умови формування початкової вартості, особливості використання довгострокових біологічних активів рослинництва, специфіку оцінки оприбуткованої продукції садівництва.

Після відокремлення від довгострокових біологічних активів і первісного визнання, продукція садівництва більше не є частиною біологічних активів і визнається як окремий актив. Цей продукт оцінюється за справедливою вартістю. Активний ринок в Україні поки що недостатньо сформований та законодавчо не врегульований, що ускладнює садівничому бізнесу оцінку готової продукції за справедливою вартістю. Також оцінка сільськогосподарської продукції за методом справедливої вартості безпідставно збільшує розмір прибутку підприємства. Тому доволі часто оприбутковану продукцію садівництва оцінюють за фактичними витратами, що не суперечить вимогам П(С)БО 16 «Витрати» [6]. Так, витрати на збирання врожаю плодів необхідно відносити до поточних витрат. Такого підходу дотримуються тому, що сільськогосподарський товаровиробник заздалегідь не знає, для чого буде використовуватися продукція, за якою ціною й коли саме її продадуть. Результати наших досліджень свідчать, що 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 має бути пріо-

ритетним чинником під час оцінки продукції садівництва, оскільки вона цілковито покриває вартість усіх технічних процесів, від вирощування саду до отримання готової продукції.

Загальна методика переведення незрілих садових насаджень у зрілі сади визначена Листом Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості від 24 лютого 1997 року «Про нормативи питомих капітальних вкладень на створення плодових, ягідних та виноградних насаджень» [8]. Нетиповими для такої методики є випадки, коли вартість оприбуткованої продукції садівництва від молодих садів перевищує загальну суму витрат на їх утримання. У таких випадках такі молоді сади доцільно вводити в експлуатацію раніше.

Сучасна концепція бухгалтерського обліку ґрунтується на своєчасному, повному, достовірному та неупередженому відтворенні всіх господарських операцій за допомогою методу первинного документування. Такий прийом дає змогу одержати інформацію в режимі онлайн, що вкрай важливо як для оперативного управління процесом біологічного перетворення в садівництві, так і для подальшої оцінки операційної діяльності садівничого господарства загалом. Відтак обґрунтованість та правильність управлінських рішень залежать від строків одержання й опрацювання первинної документації, а також від її повноти і 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, викривлень даних аналітичного та синтетичного обліку, невиконання матеріально відповідальними особами своїх обов'язків, а також до перевитрати ресурсів господарства.

Зауважимо, що сучасні умови інтенсифікації садівничої галузі потребують удосконалення всієї системи бухгалтерського обліку, зокрема первинного. Сьогодні первинний бухгалтерський облік – недостатня доказова база формування якісних показників господарських операцій у садівництві, особливо щодо оцінки оприбуткованої продукції садівництва. Застарілі форми первинних документів не виконують тих інформаційно-аналітичних завдань, які на них покладають. Це натомість призводить до того, що лівова частка задокументованої інформації ускладнює вибірку необхідних даних про перебіг процесу біологічного перетворення. Відтак, виникає дефіцит облікових та аналітичних показників, спроможних сповна

задовольнити інформаційні запити користувачів та потреби управлінського персоналу. Для садівництва як галузі сільськогосподарського виробництва характерний тривалий виробничий цикл. Тому налагоджений документообіг дає змогу контролювати всі технологічні процеси біологічного перетворення в садівництві, вчасно виявити недоліки та за потреби внести відповідні коригування.

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 й оцінювати впродовж року за плановою собівартістю, а в кінці року – за фактичною. Дрібні плоди і падалиця за своїми якісними характеристиками – нестандартна продукція, тож її доцільно оцінювати за цінами можливої реалізації. Дослідження показують, що садівничий бізнес не має спеціального формату первинної документації для сортування фруктів, які закладають на зберігання. Для цього пропонуємо ввести Акт на сортування продукції садівництва, який повинен містити такі відомості: продукція для реалізації/зберігання (стандарт), частково зіпсована продукція (на корм худобі) й відходи (гнилі плоди). Відходи й частково зіпсовану продукцію списують за обліковими цінами у розрізі двох варіантів: понад норми природних втрат і в межах норм природних втрат. Вартість цілковито зіпсованих яблук у межах норм природних втрат відносять до інших операційних витрат (субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»). Якщо ж зафіксовано псування яблук понад норми природних втрат, то результат визнання може мати дві причини: недотримання умов зберігання з вини матеріально відповідальної особи (завідувача фруктосховища), або з вини господарства. Тому, згідно з ПСБО 16 «Витрати» [6], вартість цілковито зіпсованих плодів понад норми природних втрат доцільно вважати понаднормативними витратами й відносити їх до собівартості реалізації (дебет окремого субрахунка до синтетичного рахунка 90 «Собівартість реалізації»). Невирішеною 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 звітного календарного року доцільно відносити на збільшення собівартості готової продукції поточного року, а розмір втрат від псування після нового року – на збільшення вартості плодів. Якщо яблука зіпсовані з вини матеріально-відповідальної особи, таку вартість в обліку слід розглядати як матеріальні збитки і у встановленому порядку утримувати з винних осіб.

Насадження садів належить до довгострокових біологічних активів рослинництва. Їх натовмість поділяють на зрілі, тобто плантації у плодоносному віці, та незрілі – молоді насадження ще до початку їхнього плодоношення. Первісна вартість довгострокових біологічних активів садівництва (згідно із ПСБО 16 «Витрати») складається із витрат на підготовку ґрунту під закладення саду, вартості посадкового матеріалу, витрат на догляд за молодим садом до моменту його плодоношення. При цьому згідно з нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи», «незрілі біологічні активи – це активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (окрім тварин на відгодівлі та вирощуванні) і які неспроможні створювати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи у звітному періоді» [7]. До довгострокових біологічних активів рослинництва належать багаторічні насадження (виноградники, сади, ягідники), які на 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».

Витрати на закладення й вирощування незрілих біологічних активів обліковують на бухгалтерському рахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів». Аналітичний облік таких активів доцільно будувати в розрізі класифікаційних ознак: вид багаторічних насаджень, дата закладання чи посадки, структурний підрозділ тощо (рис. 1).

Із настанням плодоношення незрілі біологічні активи садівництва переводять до складу довгострокових біологічних активів садівництва. Оскільки ринкову вартість довгострокових біологічних активів садівництва визначити неможливо, яблуневий сад доцільно оцінити за початковою вартістю, яка акумулює всі витрати на закладання та вирощування. Водночас 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. Так, у П(С)БО 30 «Біологічні активи» зазначено, що амортизацію нараховують рівними частинами (ймовірно, йдеть-

ся про прямолінійний метод нарахування амортизації) лише на довгострокові біологічні активи, котрі оцінені за початковою вартістю. Водночас механізм формування джерел фінансування таких інвестицій та методика їхнього обліку законодавчо не встановлені. А пункт 7.15 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачає, що цільове фінансування капітальних інвестицій на створення довгос-

трокових біологічних активів визнають 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 [3] (табл. 1).

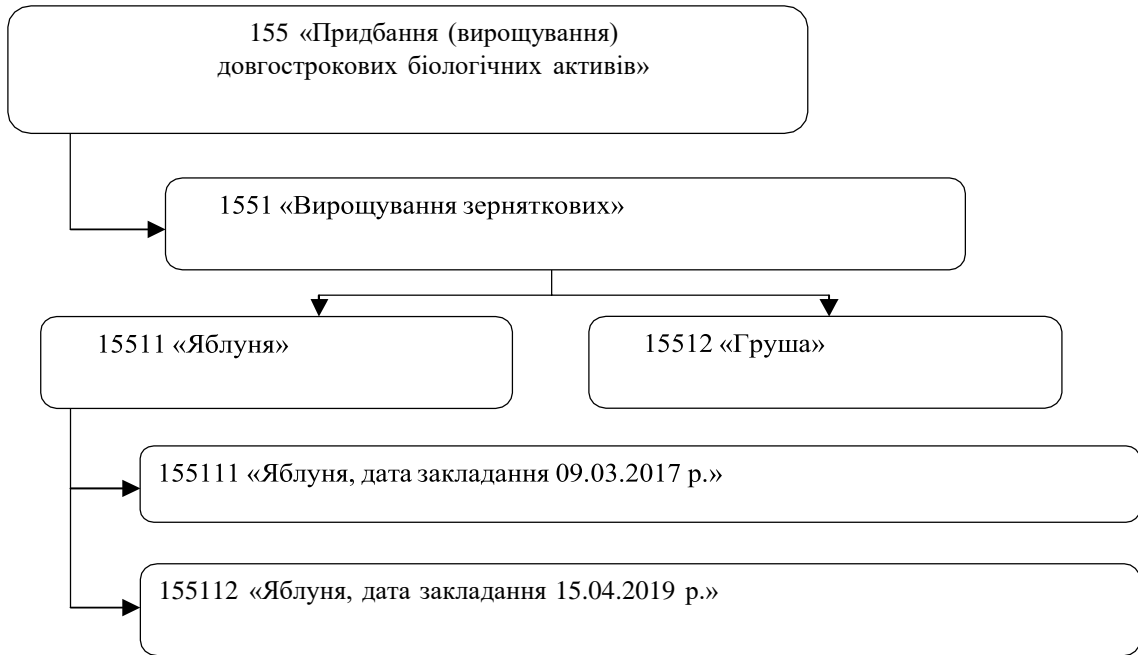


Рис. 1. Структура аналітичних об'єктів незрілих біологічних активів

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат на поліпшення довгострокових біологічних активів садівництва

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків	
		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
2.	Збільшено вартість довгострокових біологічних активів садівництва на розмір витрат на їхнє поліпшення	162	155
3.	Відображено втрати від пошкодження довгострокових біологічних активів садівництва через стихійне лихо	975	134

Для узагальнення інформації про процес та етапи біологічного 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 обліковують на бухгалтерському рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» у розрізі кількісних та вартісних показників. Для забезпе-

чення фермера інформацією про параметри конкурентоспроможності продукції садівництва доцільно удосконалити внутрішню управлінську звітність, зокрема Звіт про зібраний урожай продукції садівництва, виділивши окремі графи для контролю еколого- та біолого-господарських показників якості продукції садівництва, що сприятиме цілеспрямованому формуванню даних про якість сортової структури яблук. Вартість списаних відходів

при сортуванні та очищенні яблук відображають методом червоного сторно на дебеті рахунка 27 та кредиті 231.

У «Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва» (ф. № 5.5 с.-г.) впродовж виробничого циклу на підставі зведених бухгалтерських реєстрів нагромаджують витрати, які виникають у ході біологічного перетворення в садівництві. Умовно цей реєстр поділяють на дві частини. У першій фіксують фактичні витрати на вирощування яблук у розрізі статей витрат. Облік ведеться наростаючим підсумком на підставі первинних та зведених документів від початку звітної періоду. Тобто в 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 «Біологічні перетворення в садівництві», 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 231 можна вважати закритим. На кінець місяця кредитові обороти зі Звітів із деталізацією сум у розрізі кореспондуючих рахунків переносять у Зведену відомість № 5.10 с.-г., згодом до Журналу-ордера № 5В с.-г., а звітти – у Головну книгу господарства.

Розрахунок собівартості готової продукції має важливе значення для процесу бухгалтерського обліку, оскільки є завершальним етапом обліку біологічного перетворення. Також цей процес передбачає розподіл витрат між завершеним і незавершеним виробництвом, розрахунок собівартості бракованої продукції та оцінку відходів і побічних продуктів. Нормативно-правова база, яка регулює облік витрат та калькулювання собівартості яблук, представлена П(С)БО 16 «Витрати» та Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, що затверджені наказом від 18.05.2001 р. № 132 (далі Методичні рекомендації № 132) [4]. У садівництві згідно з Методичними рекомендаціями № 132 об'єкти калькуляції розрізняють за типом багаторічних насаджень (зерняткові, кісточкові, ягоди тощо).

Плоди, ягоди, живці, вуса, як правило, є об'єктом обліку продукції садівництва. Проте садівничі господарства можуть встановлювати та за-

тверджувати 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. Досить складна технологія виробництва та різноманітність продукції садівництва зумовлюють наявність декількох методів калькулювання собівартості продукції, які суттєво відрізняються один від одного. Під методом калькулювання розуміють сукупність прийомів, що використовуються для розрахунку собівартості певного виду продукції. Його вибір залежить від способу і призначення готової продукції, складу та обсягу незавершеного виробництва, тривалості розрахункового циклу. У сучасному вітчизняному обліку використовуються такі методи калькулювання, як простий, без урахування побічних витрат, коефіцієнтний, пропорційний, комбінований, нормативний. У садівництві місцем оприбуткування яблук є франкопункт 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, усупереч нормам ПСБО 30 «Біологічні активи», садівничі господарства впродовж року оцінюють готову продукцію за плановою собівартістю, а калькулювання собівартості плодів здійснюють наприкінці року з подальшим коригуванням відхилень. В умовах фермерського господарства витрати, як правило, обчислюють загалом у садівництві, тож калькуляції планової собівартості практично не здійснюють.

У «Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств», затверджених наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р., зазначено, що для визначення собівартості продукції садівництва із загальної суми витрат поточного року віднімається вартість падалиці яблук, оціненої за цінами можливого використання. Тож собівартість одного центнера плодів яблук визначають діленням загальної річної суми витрат на вирощування яблуневого саду (а за потреби – у розрізі сортів яблук) на кількість одержаної готової продукції (табл. 2). Якщо потрібно визначити собівартість кожного сорту яблук, слід витрати розподілити між сортами пропорційно до вартості за реалізаційними цінами.

Розрахунок собівартості яблук

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 й фактичні показники собівартості. Якщо фактична собівартість нижча від планової, то для компенсації різниці в калькуляції використовують метод «червоного сторно». Якщо навпаки – калькуляційну різницю в обліку проводять за допомогою методу дооцінки.

Висновки. Документальне оформлення процесу біологічного перетворення у садівництві та зберігання плодів має забезпечувати відображення не лише кількісно-вартісних, але й якісних показників, що натомість дасть змогу одержати повну, своєчасну та достовірну інформацію для управлінського персоналу на всіх технологічних етапах вирощування саду. Первинні документи, які є у розпорядженні садівничих господарств, недостатньо відтворюють якісні показники як зібраних плодів, так і тих, що перебувають на зберіганні.

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. Це зумовлено складною процедурою розрахунку справедливої вартості цих активів, наслідком чого є зростання матеріальних витрат і навантаження на бухгалтера.

Калькулювання собівартості продукції садівництва – обов'язкова складова бухгалтерського обліку садівничого господарства та основа для ухвалення 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 й об'єкта калькулювання, об'єктів обліку витрат, класифікації витрат та інших чинників.

Садівничим господарствам при формуванні Наказу про облікову політику потрібно: у робочому плані рахунків бухгалтерського обліку виокремити синтетичні та аналітичні субрахунки щодо

біологічного перетворення; 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 й обрати раціональний метод калькулювання собівартості одержаної продукції; сформулювати номенклатуру форм первинних документів.

Обґрунтованим для садівничих господарств є вдосконалення форми Щоденника надходження продукції садівництва та Акту на сортування продукції садівництва у фруктосховищі. Оптимізація згаданих первинних документів забезпечить покращання контрольно-аналітичних функцій обліку, сприятиме раціональному документуванню господарських операцій, а також зменшить потребу у складанні та використанні документів довільної форми, знизить трудомісткість облікових робіт та сприятиме оперативності обліку.

Бібліографічний список

1. 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.
2. 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.
3. 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 (дата звернення: 15.04.2024).
4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 17.04.2024).

5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 17.04.2024).

6. Михальська В. В. Сутність біологічних активів садівництва. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 3 (23). С. 128–134.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 19.04.2024).

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 15.04.2024).

9. Про нормативи питомих капітальних вкладень на створення плодових, ягідних та виноградних насаджень: Лист Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості № 11/02-460 від 24 лютого 1997 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v-460314-97#Text> (дата звернення: 17.04.2024).

10. Смольська О. Ю. Основні напрями впровадження облікової політики на садівничих підприємствах. *Агросвіт*. 2014. № 12. С. 55–59.

Стаття надійшла 23.05.2024