

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ВИРОБНИЦТВА І ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ САДІВНИЦТВА

© 2014 БІРЮК О. Г., СМОЛЬСЬКА О. Ю.

УДК 657.1

Бірюк О. Г., Смольська О. Ю. Документальне оформлення виробництва і виходу продукції садівництва

Метою статті є дослідження особливостей організації ведення первинного обліку в садівничих підприємствах, оскільки він забезпечує отримання своєчасної, достовірної і вичерпної інформації для аналізу діяльності господарства в цілому та впливає на прийняття ефективних управлінських рішень. У роботі проаналізовано сучасний стан організації первинного обліку витрат і виходу продукції садівництва, виявлено недоліки та зроблено пропозиції щодо його покращення. Обґрунтовано необхідність удосконалення документального оформлення якісних показників продукції садівництва. Запропоновано використання у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств, що займаються виробництвом продукції садівництва, Щоденника надходження продукції садівництва (для спеціалізованих господарств) та Акту на сортування продукції садівництва у фруктосховищі, зі змінами та уточненнями.

Ключові слова: витрати, виробництво, органічна продукція, ГМО, первинні документи, продукція садівництва, сортування, фруктосховище

Рис.: 3. **Бібл.:** 11.

Бірюк Олена Григорівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент, кафедра обліку, аналізу та аудиту в АПК, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

Email: biruk_kneu@mail.ru

Смольська Олена Юріївна – аспірант, кафедра обліку, аналізу та аудиту в АПК, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

Email: olena.smolska@yandex.ua

УДК 657.1

UDC 657.1

Бірюк Е. Г., Смольская Е. Ю. Документальное оформление производства и выхода продукции садоводства

Целью статьи является исследование особенностей организации ведения первичного учета в садоводческих предприятиях, поскольку он обеспечивает получение своевременной, достоверной и исчерпывающей информации для анализа деятельности хозяйства в целом и влияет на принятие эффективных управленческих решений. В работе проанализировано современное состояние организации первичного учета затрат и выхода продукции садоводства, выявлены недостатки и сделаны предложения по его улучшению. Обоснована необходимость совершенствования документального оформления качественных показателей продукции садоводства. Предложено использование в практической деятельности сельскохозяйственных предприятий, занимающихся производством продукции садоводства, Дневника поступления продукции садоводства (для специализированных хозяйств) и Акта на сортировку продукции садоводства во фруктохранилищах, с изменениями и уточнениями.

Ключевые слова: расходы, производство, органическая продукция, ГМО, первичные документы, продукция садоводства, сортировка, фруктохранилище

Рис.: 3. **Библ.:** 11.

Бірюк Елена Григорьевна - кандидат экономических наук, доцент, доцент, кафедра учета, анализа и аудита в АПК, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)

Email: biruk_kneu@mail.ru

Смольская Елена Юрьевна - аспирант, кафедра учета, анализа и аудита в АПК, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)

Email: olena.smolska@yandex.ua

Biryuk E. G., Smolska O. Yu. Documentation of Production and Yield of Horticulture

The aim of the paper is to study the characteristics of the primary accounting in horticultural enterprises as it provides timely, accurate and comprehensive information for the analysis of the enterprise in general and influences effective management decision making. The paper analyzes the current state of the primary accounting of costs and yields of horticulture, it also identifies all weak points, offers ways for its improvement and substantiates the necessity to improve the documentation of qualitative indicators of horticulture products. The author suggests that agricultural enterprises that produce horticulture products should use in their practice Horticulture receipt journal (for specialized farm businesses) and the Act for marking of horticulture products in fruit storage warehouses, which has been improved and clarified.

Key words: costs, production, organic products, GMO, primary documents, horticulture products, marking, fruit storage warehouses

Pic.: 3. **Bibl.:** 11.

Biryuk Elena G. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor, Department of accounting, analysis and audit in the AIC, Kyiv National Economic University named after. V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

Email: biruk_kneu@mail.ru

Smolska Olena Yu. – Postgraduate Student, Department of accounting, analysis and audit in the AIC, Kyiv National Economic University named after. V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

Email: olena.smolska@yandex.ua

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із науковими та практичними завданнями. Сучасний бухгалтерський облік побудований на повному, своєчасному, достовірному та неупередженому відображенні всіх господарських операцій за допомогою первинного обліку. Документальне оформлення процесів, пов'язаних із виробництвом продукції садівництва в спеціалізованих

і неспеціалізованих підприємствах здійснюється з використанням первинних документів, в результаті чого одержують інформацію, необхідну як для оперативного управління, так і для подальшого аналізу діяльності виробничих підрозділів і господарства в цілому. Відтак, правильність та обґрунтованість управлінських рішень залежить від термінів отримання та обробки первинної документа-

ції, а також від її достовірності. Недосконалість системи ведення первинного обліку та нехтування організаційно-технологічними особливостями вирощування саду згідно з затвердженими нормативно-правовими документами може призвести до неправильного та неповного оприбуткування одержаної продукції садівництва, невиконання матеріально-відповідальними особами своїх обов'язків, викривлень даних синтетичного та аналітичного обліку, а також до нераціонального використання запасів господарства. Отже, первинне документальне оформлення господарських операцій має важливе значення в обліковому процесі.

Варто зазначити, що в сучасних умовах інтенсифікації галузі садівництва первинний облік наразі потребує вдосконалення, оскільки він недостатньо відображає якісні показники здійснюваних господарських процесів, особливо щодо виробленої продукції. Дослідження діяльності садівничих підприємств свідчать про те, що значна частина інформації, яку отримують обліковці, ускладнює вибірку необхідних даних. У зв'язку з цим формується дефіцит обліково-аналітичних показників, здатних повною мірою задовольнити потреби управлінського персоналу.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Питання здійснення документального оформлення виробничих процесів у сільськогосподарських підприємствах досліджувалися у працях вітчизняних учених: Т. Бутинець, Ф. Бутинця, Т. Бондур [6], В. Жука, В. Лінника, С. Кузнецова [8], Т. Маренич [9], В. Моссаковського [10], М. Огійчука, П. Саблука, Л. Сука [11], П. Сука та інших. Вони висвітлюють ведення первинного обліку не тільки в теоретичному, але й у практичному аспектах. Водночас проблема документального оформлення якісних показників виробництва та виходу продукції садівництва залишається невирешеною і потребує подальшого вдосконалення з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

Метою дослідження є вивчення, аналіз і критична оцінка стану первинного обліку в садівничих підприємствах і внесення пропозицій щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження з певним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Садівництво є галуззю сільського господарства, якій притаманний тривалий виробничий цикл, тому управлінському персоналу важливо бути забезпеченими первинними документами на кожному етапі виробництва продукції садівництва. Добре налагоджена система документообігу, в свою чергу, надасть змогу контролювати всі технологічні процеси виробництва, вчасно виявляти недоліки та вносити відповідні корективи при їх необхідності. Відтак, документування як елемент методу бухгалтерського обліку виконує такі основні функції: збір первинної інформації, етапний контроль виробництва, аналіз стану підприємства та шляхи його покращення.

Згідно з чинним законодавством України, документальне оформлення в обліку здійснюється типовими формами первинних документів, які затверджує Державний комітет статистики України, або спеціалізованими, які затверджують галузеві міністерства, зокрема Міністерство аграрної політики. Також Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що підприємства мають право розробляти первинні

документи самостійно, при обов'язковому відображенні основних реквізитів, які передбачені цим законом [1].

В результаті дослідження було встановлено, що в садівничих підприємствах використовують досить велику кількість первинних документів, серед яких не лише типові та галузеві, але й самостійно розроблені форми. Проте значна їх частина застаріла та не враховує сучасні ринкові вимоги.

Безумовно, обсяги роботи працівників, які займаються безпосереднім оформленням і систематизацією документації, досить великі. Варто зазначити, що їх заповненням і групуванням займаються як бригадири, агрономи, трактористи-машиністи, так і працівники бухгалтерії та економічного відділу тощо. На практиці часто виникають труднощі із заповненням первинних документів інформацією щодо якісних показників використаних добрив і хімікатів та одержаної продукції. Особливо це стосується виробництва органічної продукції садівництва та дотримання екологічних норм довкілля (навколишнього середовища). Тому один із шляхів зменшення кількості документів вбачаємо в налагодженні більш простої та зручної системи документування шляхом запровадження уніфікованих форм документів. Такий аспект удосконалення обліку зможе певною мірою вирішити вищезазначені проблеми, а також збільшити продуктивність та ефективність роботи працівників, які займаються складанням документів.

У галузі садівництва формування інформації про витрати і отримання готової продукції здійснюються на основі даних відповідних первинних документів з обліку оплати праці, використання виробничих ресурсів і отримання готової продукції (рис. 1).

Аналіз форм чинних первинних документів, що використовуються садівничими сільськогосподарськими підприємствами, показав, що перелік показників якості неповний. Науковці в своїх працях зазначають, що недосконалість первинного обліку при оприбуткуванні сільськогосподарської продукції існує через відсутність реквізитів, що характеризують якісні параметри продукції у реєстрах або відомостях [7].

Ми вважаємо, що у первинних документах з обліку виробничих ресурсів необхідно вказувати якісні показники щодо кількості поживної речовини у добривах (органічних, мінеральних, мікродобривах тощо), кількості діючої речовини у хімікатах. Це стосується Актів про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів (ф. № ВЗСТ-3) та Актів на списання насіння і садивного матеріалу (ф. № ВЗСТ-4) [4], в яких ставитися позначка про площі садів і ягідників, що призначені для виробництва органічної продукції чи продукції без ГМО.

Важливою проблемою для садівничих підприємств у сучасних умовах господарювання є також недостатність інформації про якість отриманої продукції, яка суттєво впливає на рівень конкурентоспроможності продукції садівництва на товарному ринку. На відміну від промислового виробництва, плоди та ягоди, отримані в результаті біологічних перетворень, мають різну споживчу цінність залежно від сорту, розміру, рівня пошкодження та інших специфічних особливостей. У процесі тривалого зберігання частина продукції псується. Дані властивості мають



Рис. 1. Первинні документи з обліку витрат і виходу продукції садівництва

бути відображені в бухгалтерському обліку, адже врахування цих чинників дає можливість об'єктивно оцінювати економічний стан галузі та її подальші перспективи. Зважаючи на такі факти, постає необхідність формування системи відображення в первинних документах кількості зібраної продукції та її якості. Вирішення даного питання вбачаємо лише в тому разі, якщо показники якості та кількості отриманої продукції міститимуться в одному документі.

Оприбуткування одержаних від збору врожаю плодів та ягід здійснюється на підставі Щоденника надходження продукції садівництва (для спеціалізованих господарств), затвердженого Міністерством сільського господарства СРСР від 24.11.1972 р. Форма цього документа є застарілою та неповною мірою враховує якісні характеристики зібраної продукції. Сучасний ринок збуту вимагає вирощування екологічно чистої продукції садівництва, що побудовано на застосуванні органічної основи матеріальних ресурсів, тобто без використання синтетичних добрив, хімічних препаратів, отрутохімікатів. Враховуючи вимоги до розвитку галузі садівництва та до вирощуваної продукції, вносимо пропозиції щодо доповнення Щоденника надходження продукції садівництва (для спеціалізованих господарств) додатковими реквізитами: «Органічна продукція», «Традиційна (неорганічна) продукція без ГМО», «Традиційна (неорганічна) продукція з ГМО». Це надасть можливість у системі бухгалтерського обліку формувати інформацію про кількість одержаної продукції залежно від загальної якості.

Вирощена продукція садівництва за своїми властивостями є неоднорідною, тому в процесі збирання її сортують за відповідними показниками. Проведеними дослідженнями встановлено, що частина продукції може зберігатися у фруктосховищах тривалий час і реалізовуватися у періоди, коли ціни на неї найвищі, інша – підлягає

реалізації протягом обмеженого періоду, а падалиця – підлягає негайній реалізації, зазвичай на переробку (виробництво соків, вин тощо). Ці фактори диктують запровадження більш деталізованої класифікації продукції, що оприбутковується. Тому поділ на стандартну, нестандартну і відходи є недостатнім, оскільки він не враховує канали вибуття одержаних плодів і ягід.

Вважаємо за доцільне на підприємствах, що займаються виробництвом продукції садівництва, відображати в Щоденнику зібрану продукцію за такими категоріями:

- стандартна для зберігання;
- стандартна для реалізації;
- падалиця та дрібні плоди для переробки.

Запропоновані зміни допоможуть одразу формувати інформацію про вирощену продукцію не лише за основними біологічними показниками (форма, стан поверхні, забарвлення, розмір), але й визначатимуть основне її призначення. Вдосконалену форму Щоденника надходження сільськогосподарської продукції садівництва (для спеціалізованих господарств) наведено на рис. 2.

Для достовірного відображення оприбуткування врожаю важливе значення має його оцінка. Вважаємо, що продукцію стандартну, призначену для зберігання чи негайної реалізації, слід розглядати як основну і оцінювати протягом року за плановою, а в кінці року – за фактичною собівартістю. Падалиця та дрібні плоди за своїми якісними характеристиками є нестандартною продукцією, тому її необхідно оцінювати за цінами можливої реалізації [3].

Головним завданням кожного садівничого підприємства є створення умов для тривалого зберігання плодів та ягід, які можуть змінюватися за своїми фізико-хімічними властивостями і навіть псуватися. Продукція садівництва, яка відправляється до фруктосховища, потребує дотримання загальноприйнятих правил зберігання, а також

правильного відбору урожаю, який повинен бути чистим, без бруду, хвороб та інших пошкоджень. Сортування садівничої продукції є необхідним технологічним процесом перед її реалізацією, що вимагає належного документального оформлення, результати якого повинні відображатися в обліку. Нехтування ними може призвести до викривлення облікових даних про кількість і якість продукції, що перебуває у фруктосховищі.

У результаті сортування одержують:

- стандартну продукцію, придатну для реалізації за своїм основним призначенням;
- частково зіпсовану продукцію, придатну для використання на корм худобі;
- повністю зіпсовану продукцію (гниль).

Проведеними дослідженнями встановлено, що садівничі підприємства не мають спеціалізованих форм для сортування плодів та ягід. Внаслідок цього результати сортування садівничої продукції у процесі їхнього зберігання зазначаються в самостійно розроблених бланках довільної

форми. Головним недоліком такої ситуації є посилення тенденцій до використання нетипових форм документів, а отже, до неефективності впровадження раціональних норм документування, таких як уніфікація та стандартизація. Тому виникає потреба у розробці спеціалізованої форми документа, в якому б відображалися результати сортування продукції під час її зберігання. Для цього пропонуємо запровадити використання Акту на сортування продукції садівництва (рис. 3).

Удосконалений нами Акт на сортування продукції садівництва у фруктосховищі містить інформацію про загальну кількість і результати сортування: продукція для реалізації (стандартна), продукція частково зіпсована (на корм худобі) і відходи (гнилі плоди). Цей акт є підставою для списання повністю зіпсованих плодів і ягід за обліковими цінами та оприбуткування частково зіпсованих плодів на корм худобі. Слід зауважити, що кількість зіпсованих плодів необхідно розмежовувати на дві групи: в межах норм природного убутку і понад норми природного убутку.

Назва підприємства

Затверджую
« ____ » _____ 20__ р.
Керівник підприємства

підпис

Акт на сортування продукції садівництва у фруктосховищі

№ ____ від « ____ » _____ 20__ р.

Фруктосховище (склад) № _____

Назва продукції, яка сортується _____

Комісією у складі агронома _____,
матеріально-відповідальної особи (завідувача фруктосховища або складу) _____

робітників-сортувальників _____, _____, було здійснено розсортування продукції. В результаті чого було отримано

Одиниця виміру, ц

Назва помологічного сорту	Загальна вага розсортованої продукції	В тому числі:			
		Продукція для реалізації (стандартна)	Продукція зіпсована (на корм худобі)	Відходи (гнилі плоди)	
				Есього	в т. ч. в межах норм природного убутку

Агроном _____
підпис ПІБ

Завідувач фруктосховищем _____
підпис ПІБ

Робітники-сортувальники _____
підпис ПІБ

Рис. 3. Акт на сортування продукції садівництва у фруктосховищі

Вартість повністю зіпсованих плодів в межах норм природного убутку слід розглядати як наднормативні втрати і відносити їх на інші операційні витрати (субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей») [5].

Псування плодів понад норми природного убутку може відбуватися за двох причин: недотримання умов зберігання з вини підприємства або з вини матеріально-відповідальної особи (завідувача фруктосховища або керівника підприємства). Тому, відповідно до ПСБО 16 «Витрати» [2], вартість повністю зіпсованих плодів понад норми природного убутку слід розглядати як понаднормативні витрати і відносити їх на собівартість реалізації (дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» субрахунок 906* «Понаднормативні витрати») [5], який рекомендуємо садівничим підприємствам виділяти та використовувати у робочому плані рахунків для обліку понаднормативних витрат.

Серед учених-економістів існують різні думки щодо методики відображення в обліку втрат від псування плодів та ягід під час їх зберігання. Вважаємо, що втрати від псування продукції садівництва у фруктосховищах у межах звітного календарного року необхідно відносити на збільшення собівартості вирощеної продукції, а втрати від псування після нового року – на збільшення вартості плодів.

Вартість зіпсованих плодів з вини матеріально-відповідальних осіб слід розглядати в обліку як матеріальні збитки і утримувати їх з винних осіб у встановленому порядку.

Висновки. Документальне оформлення виробництва і зберігання продукції садівництва має відображати не лише кількісно-вартісні, але й якісні показники, що в свою чергу надасть змогу одержувати повну, своєчасну та достовірну інформацію для управлінського персоналу на всіх технологічних етапах вирощування саду. Проведені дослідження сучасного стану первинного обліку витрат і виходу продукції садівництва показали, що він потребує певних удосконалень та змін. Первинні документи, якими користуються садівничі підприємства, недостатньо відображають якісні показники плодів та ягід. Враховуючи ці факти, нами було запропоновано деякі аспекти, які в свою чергу зможуть покращити контрольні-аналітичні функції обліку, сприятимуть раціональному документуванню господарських операцій у садівничих підприємствах, а також зменшать потребу у складанні та використанні документів довідної форми. Застосування на практиці Щоденника надходження продукції садівництва (для спеціалізованих господарств) та Акту на сортування продукції садівництва у фруктосховищі із запропонованими пропозиціями прискорить оперативність обліку та знизить трудомісткість облікових робіт.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року №996-XIV.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затв. наказом МФУ від 31.12.1999 року №318.
3. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Затв. наказом МАПУ від 18.05.2001 року №132.
4. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах. Затв. наказом МАПУ від 21.12.2007 року №929.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. Затв. наказом МФУ від 30.11.1999 року №291.
6. Бондур Т. О. Первинний облік виробництва продукції рослинництва та шляхи його вдосконалення / Т. О. Бондур // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 4. – С. 128 – 132.
7. Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: навч. посібник / П. В. Іванюта, З. М. Левченко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.
8. Кузнєцова С. А. Технологія організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єктів господарювання // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 29 – 33.
9. Маренич Т. Г. Інформаційне забезпечення агропромислового виробництва / Т. Г. Маренич // Вісник ХНТУСГ. Серія «Економічні науки». – 2008. – № 72. – С. 9 – 15.
10. Моссаковський В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: монографія / В. Б. Моссаковський. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
11. Сук Л. Організація документування господарських операцій та документообігу / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 18. – С. 6 – 18.

REFERENCES

- Bondur, T. O. "Pervynnyi oblik vyrobnytstva produktsii roslynnnytstva ta shliakhy ioho vdoskonalennia" [Initial record crop production and ways to improve it]. *Oblik i finansy APK*, no. 4 (2008): 128-132.
- Ivaniuta, P. V., and Levchenko, Z. M. *Vnutrishnyohospodarskyi (upravlinskyi) oblik u vyrobnychykh pidrozdilakh silskohospodarskykh hospodariuiuchykh sub'iektiv* [Interfarm (management) accounting in production units of agricultural businesses]. Kyiv: Tsentri navchalnoi literatury, 2006.
- Kuznietsova, S. A. "Tekhnolohiia orhanizatsiibukhhalterskoho obliku z urakhuvanniam spetsyfyki sub'iektiv hospodariuvannia" [Technology of accounting-specific entities]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 6 (2008): 29-33.
- [Legal Act of Ukraine] (2007).
- [Legal Act of Ukraine] (1999).
- [Legal Act of Ukraine] (1999).
- [Legal Act of Ukraine] (1999).
- [Legal Act of Ukraine] (2001).
- Marenych, T. H. "Informatsiine zabezpechennia ahropromysloвого vyrobnytstva" [Information support of agricultural production]. *Visnyk KhNTUSH. Seriia «Ekonomiczni nauky»*, no. 72 (2008): 9-15.
- Mosakovskiy, V. B. *Stan ta perspektyvy rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini* [Status and prospects of accounting in Ukraine]. Kyiv: Interpres LTD, 2009.
- Suk, L., and Suk, P. "Orhanizatsiia dokumentuvannia hospodarskykh operatsii ta dokumentoobihhu" [Organization documenting business transactions and workflow]. *Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi*, no. 18 (2007): 6-18.