

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) [www. economy.nayka.com. ua](http://www.economy.nayka.com.ua) | № 12, 2019 | 27.12.2019 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.12.15](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.12.15)

УДК 631.162:338.4394

В. Я. Плаксієнко,

*д. е. н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія
ORCID: (0000-0003-0371-1054)*

Л. В. Яловега,

*к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія
ORCID: 0000-0002-5351-545X*

Т. Б. Прийдак,

*к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія
ORCID: 0000-0002-9257-0419*

О. В. Лега,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія
ORCID: 0000-0002-0989-8000*

ПРОДУКЦІЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА: ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ

V. Ya. Plaksiyenko

*Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting and Economic Control,
Poltava State Agrarian Academy*

L. V. Yloveha

*Candidate of Economics,
Associate Professor of the Department of Accounting and Economic Control,
Poltava State Agrarian Academy*

T. B. Priydak

*Candidate of Economics,
Associate Professor of the Department of Accounting and Economic Control,
Poltava State Agrarian Academy*

O. V. Leha

*Candidate of Economics, Assistant professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Economic Control,
Poltava State Agrarian Academy*

AGRICULTURAL PRODUCTS: PECULIARITIES OF DOCUMENTATION AND ACCOUNTING

У статті розглянуто сутність документування як базового інструменту бухгалтерського обліку щодо здійснення поточного (оперативного) контролю господарської діяльності

сільськогосподарського підприємства. Розкрито поняття «продукція сільськогосподарського виробництва» та її класифікація в аграрному секторі. На підставі дослідження праць вітчизняних науковців щодо документування готової продукції основних галузей сільського господарства (рослинництва, тваринництва) та підсобних (промислових) виробництв узагальнено особливості складання первинних документів під час її оприбуткування. Виокремлено порядок документування руху продукції галузі тваринництва. Досліджено принцип відображення наявності та використання сільськогосподарської продукції в розрізі галузей на рахунках бухгалтерського обліку та розкрито механізм її оцінки у відповідності до П(С)БО 16 «Витрати» (за виробничою собівартістю) та П(С)БО 30 «Біологічні активи» (за справедливою вартістю).

The article deals with the essence of documentation as a basic accounting tool for carrying out the current (operational) control of agricultural business's activities. The notion of «agricultural products», which are considered to be finished providing their full compliance with the approved standards (technological conditions) of the production process, is studied. The classification of agricultural products by their types is examined: main, joint and secondary. The main products are those the use of which brings the greatest economic benefit to a business and its gaining is the aim to retain biological assets. The joint products are received from a biological asset at the same time as the main ones and meet the standards, and their receiving is related to the biological characteristics of the assets. The secondary products are received from one biological asset or their group at the same time as the main ones, but are of minor importance and the economic benefits of using them are negligible. In accordance with the research of the papers of national scientists on documentation of finished products of the main branches of agriculture (crop production, animal husbandry and auxiliary (industrial) production), the peculiarities of the drawing up of primary documents during capitalization of finished products are generalized. The procedure for documenting the movement of agricultural products of the main industries is highlighted. The importance of auxiliary (industrial) production for agricultural businesses is considered, which is: to meet the needs of a business and its employees in the products of processing; to reduce transport costs and costs of finished products through the fuller use of waste from their processing; to maintain an adequate level of employment of farm workers with inherent seasonality of production; sales of processing products, which is more efficient than sales of products as raw materials for procurement businesses. The procedure for documenting the products of processing in the context of industrial production is studied. The principle of reflecting the availability and the use of agricultural products in the context of main branches in accounting accounts is investigated and the mechanism of their evaluation in accordance with P (S) BO (Regulation (Standard) of Accounting) 16 «Accounting Standard 16 Costs» (at production cost) and P(S)BO 30 «Biological assets» (according to fair value reduced for estimated costs at the sales location) is studied.

Ключові слова: готова продукція; продукція сільськогосподарського виробництва; оцінка; документ; документування; облік; кореспонденція рахунків.

Keywords: products; agricultural products; evaluation; document; documentation; accounting; correspondence of accounts.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Господарський механізм сільськогосподарського підприємства є складною сукупністю взаємодії базових елементів, кожен із яких, виконує цільове й притаманне лише йому призначення. Наразі органічним взаємозв'язком його структурних елементів є бухгалтерський облік, і зокрема, документування як основний його інструмент. Важливість документування обумовлено безперервним здійсненням виробничого процесу, що потребує повної, достовірної своєчасної й об'єктивної інформації стосовно фіксації господарської діяльності підприємства. Основним носієм такої інформації є первинний документ, від своєчасності та повноти складання якого залежить ефективність прийняття управлінських рішень щодо подальшої господарської діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами змістового наповнення поняття «продукція

сільськогосподарського виробництва» її класифікації, оцінки та облікового відображення займалися різні науковці. Зокрема, сутності сільськогосподарської продукції її різновидам присвячені роботи П. Саблука, П. Хомина, М. Кропивка, В. Жука, М. Моссаковського; особливості методів калькулювання сільськогосподарської продукції з'ясовано у працях В. Атрошенка, Д. Фесенка, Ф. Бутинця, М. Дем'яненка, М. Огійчука, Т. Маренич; різноманітні аспекти документування продукції сільськогосподарського виробництва розглядали у своїх працях Г. Жуйков, В. Линник, М. Коцупатрий, М. Штейнман, Г. Лисий, А. Варава; порядок автоматизації обліку готової продукції досліджували такі науковці, як Ю. Шевченко, Л. Луцкова, Н. Дорош. Однак наявність суперечливих питань та дискусій щодо обліку продукції сільськогосподарського виробництва, зокрема уточнення економічної сутності даного поняття та дослідження концептуальних підходів її класифікації, документування та оцінки, свідчать про високу актуальність і практичну значимість теми дослідження.

Формування цілей статті. Метою статті є дослідження порядку документування надходження й руху продукції сільськогосподарського виробництва в розрізі основних галузей сільського господарства та підсобних (промислових) виробництв, а також механізм її оцінки та облікового відображення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналіз науково-методичних підходів щодо дефініції поняття «продукція сільськогосподарського виробництва», її різновидів, оцінки та облікового відображення уможливорює виокремлення найбільш вагомих особливостей даної економічної категорії.

Продукція сільськогосподарського виробництва вважається готовою за умови її повної відповідності затвердженим стандартам (технологічним умовам) та якісним характеристикам. Різновидами сільськогосподарської продукції є: основна (використання якої приносить найбільші економічні вигоди підприємству та одержання якої є метою утримання біологічних активів); супутня (одержана від біологічного активу одночасно з основною та відповідає стандартам, а її отримання пов'язане з біологічними особливостями активів) та побічна (одержана від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, проте має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими) [2].

Сільськогосподарська продукція, здебільшого, походить такі господарські стадії: оприбуткування на склад від виробництва; використання на власні господарські потреби підприємства; реалізація покупцям (юридичним та фізичним особам).

У сільськогосподарському підприємстві готову продукцію отримують від основних галузей (рослинництва й тваринництва) та підсобного (промислового) виробництва. У галузі рослинництва готовою вважається продукція одержана від урожаю сільськогосподарських культур: зернових та зернобобових (зерно), технічних (насіння, коренеплоди); овочевих (овочі, качани, коренеплоди, плоди); кормових (коренеплоди, зелена маса, сіно, силос); плодово-ягідних (плоди, ягоди, живці) тощо.

Збір урожаю зернових культур, зазвичай, поділяють на технологічні етапи: молотьба зернових комбайнерами; транспортування водіями продукції з поля до місця постійного або тимчасового зберігання; приймання зерна вагярями (завідувачем току, завідувачем складу). Своєчасність та достовірність здійснення виробничого процесу у розрізі означених технологічних етапів забезпечує первинний облік. Суб'єкт господарювання обирає оптимальний для себе спосіб документування відправки зерна з поля на тік (склад), рис. 1.

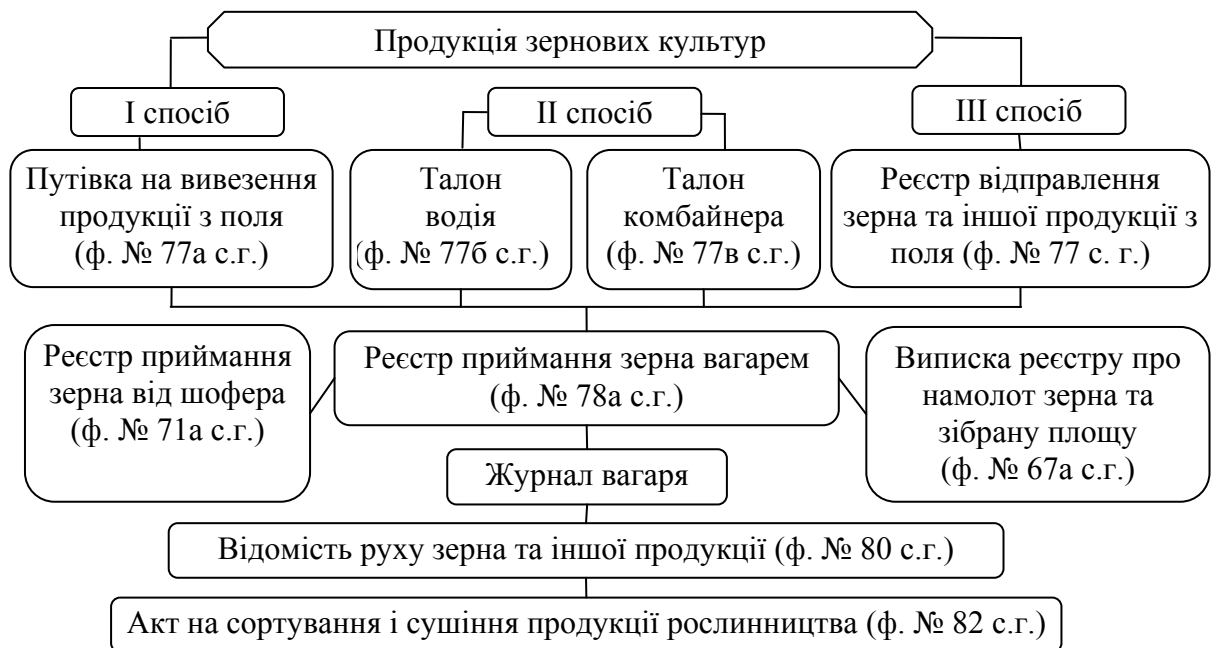


Рис. 1. Документування обліку надходження продукції зернових культур
* узагальнено авторами на основі опрацювання літературних джерел

За першого способу документування відправки зерна від комбайна на місце зберігання (тік, склад) використовують *Путівки на вивезення продукції з поля (ф. № 77 а)*, що видаються комбайнерам до початку жнив у вигляді зареєстрованих блокнотів. Під час кожного розвантаження зерна з бункера комбайна у кузов вантажного автомобіля, комбайнер виписує три екземпляри путівок, де зазначає: прізвище, ім'я та по батькові комбайнера й водія; назву і сорт продукції; номер поля та автомобіля, а також бункерну масу зерна. Другий та третій примірник путівки за підписом комбайнера передається водію, який своїм підписом у документі фіксує факт отримання зерна. Кількість зваженого зерна на току зазначається вагарем в обох екземплярах, одна путівка залишається у вагаря, а інша – повертається водію. Щодня завідувач током підраховує загальну масу зерна прийнятого за день та фіксує підсумки у *Реєстрі приймання зерна вагарем (ф. № 78а)*.

Другий спосіб оформлення відправки зерна від комбайна на тік передбачає застосування *Талонів водія (ф. № 77б)* і *Талонів комбайнера (ф. № 77в)*. До початку збирання врожаю працівники бухгалтерії підприємства формують бланки талонів на папері різного кольору з окремою нумерацією, де зазначають: назву підприємства, табельні номери та прізвища комбайнерів й водіїв. Правильність оформлення талонів своїм підписом фіксує головний бухгалтер та закріплює їх печаткою. Талони за видами реєструються в *Журналі обліку виданих талонів (ф. № 188 с.-з.)*, де зазначаються прізвища одержувачів, номери та кількість талонів. Після реєстрації талони під розписку видаються комбайнерам та водіям. Відправка одного повного бункера зерна від комбайна обумовлює обмін талонами між комбайнером і шофером. У разі відправки від комбайна неповного бункера, в обох талонах робиться запис про фактично відвантажену кількість продукції, а також зазначається дата й підпис комбайнера (водія). Відтак, до повного завантаження автомобіля водій може збирати зерно від кількох комбайнерів, за умови обов'язкового обміну талонами. Завідувач током щодня фіксує кількість прийнятого зерна за день у *Реєстрі приймання зерна вагарем (ф. № 78а)*.

За третього способу документування знаходження зерна на тік використовують *Реєстри відправлення зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77 с. з.)*, що видаються бухгалтерією під розписку комбайнерам у вигляді зареєстрованих і пронумерованих блокнотів із заповненими реквізитами: прізвище, ім'я, по батькові комбайнера; марка і номер комбайна. У процесі першого завантаження автомобіля комбайнер виписує реєстр у трьох примірниках (за одним номером) із зазначенням дати, номера відділення, прізвища водія, найменування продукції. Після завантаження автомобіля зерном комбайнер записує до свого реєстру бункерну масу зерна і отримує підпис водія, як факт прийняття продукції. Другий та третій примірники комбайнер передає водію, з-поміж яких один екземпляр лишається у водія, а інший передається завідувачу током під час розвантаження продукції. Водій фіксує у своєму реєстрі бункерну масу зерна із підписом комбайнера та доставляє продукцію на тік. Завідувач током зважує зерно й записує до реєстрів масу брутто й нетто та своїм підписом засвідчує факт прийняття зерна у реєстрі водія. Водій, у свою чергу, підтверджує підписом рзвантаження зерна у екземплярі, що лишається у завідувача током, з якого дані переносяться до *Реєстру приймання зерна вагарем (ф. № 78а)*. Даний реєстр відкриває вагар на кожну культуру та її сорт, де фіксується: номери талонів (реєстрів, путівок), прийнятих від водія; прізвище водія, який доставив зерно; марку і номер автомашини; її вагу із зерном (брутто); вагу без зерна (тара); вагу брутто за мінусом тари (нетто), а водії своїми підписами підтверджують кількість зерна зданого на тік.

Щодня завідувач током підраховує загальну масу прийнятого зерна за день і записує підсумки до *Журналу вагаря* та до *Відомості руху зерна та іншої продукції (ф. № 80 с.-з.)*. У відомості фіксується залишок на початок дня, надходження і видаток продукції, а також залишок на кінець дня [2]. Відомість складається у двох екземплярах: один у кінці робочого дня разом із первинними документами передається до бухгалтерії, а другий залишається на току для обліку наявності та руху зерна.

Після надходження на тік зерна його сортують та за необхідності підсушують. Відходи й усушку зерна списують на підставі *Акту на сортування і сушіння продукції рослинництва (ф. № 82 с.-з.)*. У акті зазначають: сільськогосподарську культуру, призначення продукції, місце розташування току, номер бригади, спосіб сушіння й очистки продукції, назву зерноочисної машини та кількість зерна, що надійшло на доробку. Після завершення сортування й сушіння зерно зважують та встановлюють його кількість за сортами й розмірами відходів. До відходів, що не використовуються відносяться: сміття, пісок, каміння та бур'ян, а подріблене зерно не вважається відходами. Розміри усушки зерна й відходів зазначаються в акті прописом за рядком «Належить до списання». Правильність даних у акті своїми підписами підтверджують: бригадир, комірник, вагар та працівники току (не менше двох осіб), які виконували доробку й були присутні під час зважування зерна й відходів.

Збір урожаю із насінневих ділянок здійснюється окремо і оприбутковується на основі *Акту на зберігання сортового зерна з насінневих ділянок*. Акт складається у двох екземплярах, один із яких залишається у комірника, а інший подається до бухгалтерії. Під час відвантаження сортового зерна до накладної додається *Сортове посвідчення*, підписане керівником і комірником та завірене печаткою підприємства.

Для оприбуткування коренів цукрових (кормових, столових) буряків, насіння соняшника, гірчиці та інших олійних культур використовують *Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81)*. Для оприбуткування стебел і листя соняшника та гички буряків на силос використовують *Акт приймання грубих та соковитих кормів (ф. № 92)*

Оприбуткування продукції садівництва, овочівництва, картоплі та баштанних культур здійснюється на підставі *Щоденника надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81)*, *Щоденника надходження продукції закритого ґрунту (ф. № 83)* та *Щоденника надходження продукції садівництва (ф. № 84)*. Дані

документи щодня складає бригадир на всю бригаду в одному екземплярі. У ході надходження продукції від працівників, на підставі зважування здійснюють запис у щоденник, зазначаючи дату, назву продукції, прізвище осіб, від яких прийнято продукцію.

Заготівлю грубих і соковитих кормів приймає спеціальна комісія, що призначається керівником підприємства. До складу якої входить: головний агроном, головний зоотехнік, бригадир, під керівництвом якого проводилось скирдування, буртування чи силосування. Комісія перевіряє якість укладки, визначає об'єм, масу та якість заготовлених кормів. Об'єм кожної скирти, траншеї, силосного спорудження визначають шляхом ретельного обміру, для чого використовують спеціальні таблиці. За результатами проведеної роботи комісія у двох екземплярах складає *Акт приймання грубих та соковитих кормів (ф. № 92)*. Перший примірник акту передають до бухгалтерії підприємства, другий разом зі схемою розміщення кормів – фуражиру або завідувачу фермою. Всі прийняті за актами корми закріплюють за матеріально-відповідальними особами та за фермами, яким вони були передані за загальним описом під відповідальність завідувачих ферм.

Узагальнення інформації щодо документування та облікового відображення руху продукції рослинництва наведено у табл. 1.

Таблиця 1.
Документування та облікове відображення господарських операцій щодо наявності й руху продукції рослинництва

Зміст господарської операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Оприбутковано основну продукцію від галузі рослинництва:			
- зерно (I спосіб)	<i>Путівка на вивезення продукції з поля (ф. № 77а с.г.)</i>	27	231
- зерно (II спосіб)	<i>Талон водія (ф. № 77 б); Талон комбайнера (ф. № 77 в)</i>	27	231
- зерно (III спосіб)	<i>Реєстр відправлення зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77 с. г.)</i>	27	231
- овочі, фрукти	<i>Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81), Щоденник надходження продукції садівництва (ф. № 84)</i>	27	231
- насіння соняшнику та інших олійних культур	<i>Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81)</i>	27	231
- корені цукрових (кормових, столових) буряків	<i>Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81)</i>	27	231
2. Оприбутковано побічну продукцію від галузі рослинництва:			
- солону, кошки, гичку, бадилля тощо	<i>Акт приймання грубих та соковитих кормів (ф. № 92)</i>	208	231
3. Реалізовано зерно покупцям	<i>Товарно-транспортна накладна (ф. № 1 (зерно))</i>	901	27
4. Передано зерно на переробку у млин	<i>Помольна квитанція (ф. № 122)</i>	233	27
5. Передано зерно на птахоферму для годівлі птиці	<i>Накладна (внутрігосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8)</i>	232	27

У тваринництві продукцію отримують від статево-вікових груп тварин. Наразі кількість одержаної продукції є одним із найважливіших показників, що характеризує ефективність роботи тваринницького підрозділу. Документування продукції тваринництва в розрізі галузей узагальнено на рис. 2.



Рис. 2. Документування продукції тваринництва

* узагальнено авторами на основі опрацювання літературних джерел

Надходження молока від виробництва здійснюється у Журналі обліку надою молока (ф. № 112), який ведеться у одному екземплярі завідувачем ферми, обліковцем або оператором машинного доїння. У журналі впродовж 15 днів за кожним оператором машинного доїння фіксується: кількість корів, яких вони доглядають; кількість одержаного молока окремо за кожним надоєм (вранці, опівдні, ввечері та всього); відсоток жирності молока. У випадку проведення контрольних надоїв результати відображають у журналі в звичайному порядку із поміткою «контрольний удій». У кінці робочого дня оператори машинного доїння своїми підписами підтверджують правильність здійснених записів. Журнал зберігається на фермі впродовж 15 днів, а потім за підписом завідуючого ферми подається до бухгалтерії підприємства.

Основним джерелом поповнення молодняка на фермі є одержання приплоду, надходження якого оформляють Актом на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПБАСГ-3). Документ складає у двох

екземплярах завідувач ферми або зоотехнік. У разі оприбуткування приплоду від ВРХ у акті вказують за ким закріплена корова, її кличка, масть та одержаний приплід (окремо бички і телички), інвентарний номер приплоду його кличку та масть. За кожну голову приплоду розписується особа, яка прийняла її на матеріальну відповідальність. Акт складають за день в цілому за фермою. Один примірник документа передають до бухгалтерії, а другий – додають до *Звіту про рух худоби і птиці на фермі (ф. № ПБАСГ-13)*. У разі оприбуткування приплоду від свинопоголів'я акт складають у встановленому порядку, проте у рядку за кожною свиноматкою вказують загальну кількість народжених кабанчиків і свинок.

На тваринницьких фермах приріст живої маси молодняка тварин і тварин на відгодівлі одержують щоденно, однак визначають і оприбутковують його періодично, зазвичай за календарний місяць. Для визначення живої маси тварин (статево-вікової групи) використовують первинний документ *Відомість зважування тварин (ф. № ПБАСГ-10)*. Відомість складає зоотехнік (завідувач ферми) у момент зважування тварин для визначення приросту живої маси, чи періодичних (вибіркових) зважуваннях, а також у випадках надходження й вибуття тварин за видами та обліковими групами. Основними реквізитами відомості є: назва статево-вікової групи тварин, ідентифікаційний номер кожної тварини, кількість голів, вага тварини станом на попереднє зважування, вага тварини на дату зважування й різниця, яка складає приріст живої маси або довагу.

Приріст живої маси у Відомості можна визначити лише за поголів'ям тварин, що було на початок і кінець звітної періоду, за якими здійснювалося зважування. Однак визначення загального приросту живої маси за статево-віковою групою за якою відбувався рух поголів'я: надходження тварин у дану групу й вибуття тварин з неї, передбачає врахування зміни у складі поголів'я за звітний період. У такому випадку складається документ Розрахунок визначення приросту (ф. № ПБАСГ-11). Загальні підсумки про вагу тварин на дату зважування записують до *Книги обліку та руху худоби (ф. № 34)*.

Для визначення загального приросту живої маси тварин (без врахування маси тварин, що загинули) за видами, обліково-аналітичними групами тварин та матеріально-відповідальними особами за якими закріплені ці тварини передбачено документ *Розрахунок приросту живої маси тварин (ф. № ПБАСГ-11)*, який щомісячно складає зоотехнік (завідувач ферми). При розрахунку кількості приросту живої маси тварин необхідно до живої маси тварин даної статево-вікової групи на кінець звітної періоду додати живу масу тварин, що вибули з даної вікової групи впродовж звітної періоду, включаючи й загиблих тварин. Від одержаного підсумку відняти масу тварин, які надійшли в дану групу і живу масу тварин, що була в групі на початок звітної періоду. Документ разом із *Звітом про рух худоби і птиці на фермі (ф. № ПБАСГ-13)* передають до бухгалтерії, що є підставою для оприбуткування отриманого приросту живої маси тварин і нарахування заробітної плати працівникам тваринницьких ферм.

На вівчарських фермах настрижену вовну обліковують у *Щоденнику надходження і відправлення вовни (ф. № 116)*. Документ веде завідувач вівчарської ферми або завідувач стригального пункту в одному екземплярі на кожну статево-вікову групу овець, які закріплені за чабанами. Настрижену вовну приймають за масою окремо від кожного стригалю. Щоденник складається з двох окремих розділів. У першому розділі «Надходження (настриг) вовни» фіксується інформація: прізвища стригалів, спосіб стрижки, кількість стрижених овець та кількість зданої вовни, яка зазначається у натуральній вазі. У сільськогосподарських підприємствах, де овець перед стриженням переганяють через водойму, настрижену грубу перегінну та напівперегінну вовну вказують ще й у натуральній вазі, тобто в перерахунку на немиту вовну. Правильність записів у щоденнику стригалі підтверджують своїми підписами. У другому розділі щоденника «Відправка вовни» зазначають: масу брутто; тари й нетто кожного виду вовни за рунами, забарвленням, класом та станом. У разі відправки вовни з місць стриження на заготівельні пункти чи склади підприємства, в цьому розділі записують куди і за якими документами її відправлено. У кінці робочого дня (зміни) завідувач ферми чи стригального пункту підсумовує надходження вовни, кількість стрижених овець за кожним стригалем і всього за день, а також залишки вовни. Записи у щоденнику підтверджують своїми підписами зоотехнік підприємства, завідувач стригального пункту, класирувальники вовни, чабан та особа, яка прийняла вовну.

Кількість вовни з обліком її якості, отриманої у період стрижки овець відображається у *Акті настригу і приймання вовни (ф. № 115)*. Документ складається у трьох екземплярах: перший примірник використовується для оприбуткування вовни на складі, другий залишається у бригадира і є підставою для нарахування заробітної плати чабанам, третій передають зоотехніку для складання підсумкового Звіту про стриження овець. В акті вказують: породу, вікову групу, кількість і якість отриманої вовни, а також показники настригу вовни з однієї вівці як за планом, так і фактично. Правильність записів у акті підтверджують своїми підписами: зоотехнік, чабан, за яким закріплені вівці, завідувач ферми та завідувач стригального пункту.

Оприбуткування яєць та інших видів сільськогосподарської продукції тваринництва (меду, риби, побічної продукції) оформлюють *Щоденником надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81)*. За кожним видом продукції ведуть окремий щоденник в одному екземплярі. У птахівництві для оприбуткування яєць від кожного виду птиці складається окремий документ, де щоденно записують: кількість курок-несучок закріплених за кожною пташницею на фермі, кількість отриманих яєць (цілих та битих) та кількість яєць отриманих від молодняка птиці. Правильність даних у щоденнику своїми підписами підтверджують пташниця та завідувач ферми. На птахофабриках надходження яєць обліковують в *Обліковій картці руху дорослої птиці (ф. № 108)*, у цеху інкубації оформляють *Акт на сортування яєць в цеху інкубації (ф. № 109)*.

Вагу меду визначають шляхом зважування всіх рамок за кожним вуликом окремо. Оприбуткування меду здійснюється *Щоденником надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81)*, де в графі «Від кого

прийнято» зазначається номер вулика й кількість рамок в ньому, а за графою «Вага (в кілограмах) за сортами і якістю» – фіксується вага меду в рамках. Задля полегшення підрахунку загальної ваги меду за вуликом на кожній рамці зазначається його номер. Результати викачки меду зазвичай оформляють актом, в якому зазначають: номер або місцезнаходження пасіки, кількість рамок, вагу рамок із медом, вагу рамок без меду, вагу чистого меду. Водночас у акті фіксують вагу і кількість тари (бочок, бідонів, банок тощо), а також вагу меду залитого у відповідну тару. На тарі рекомендовано зазначити вагу бруutto (мед плюс тара). Вага рамок без меду і вага чистого меду має бути рівною вазі рамок із медом під час закладання їх у медогонку. Віск із рамок, очищених від меду направляється на переробку. Результат переробки воску оформляється актом в якому зазначається прізвище осіб, що виконували роботу та вага чистого перетопленого воску. Віск оприбутковується на склад на підставі *Накладної (внутрігосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8)*. Акт на переробку воску разом із накладними на його оприбуткування передаються до бухгалтерії підприємства.

На сільськогосподарських підприємствах значна частина виробленої продукції реалізується або використовується для внутрішньогосподарських потреб. У зв'язку з цим розглянемо порядок документування руху сільськогосподарської продукції тваринництва.

Зведеним документом, що формується на базі документів із надходження й витрачання молока на фермі є *Відомість руху молока (ф. № 114)*. Відомість щоденно заповнює у двох екземплярах завідувач ферми на підставі письмового розпорядження керівника підприємства, де зазначається куди і в якій кількості відпускається молоко: переробка, реалізація, годівля тварин, їдальня і т. д. Завідувач ферми витрачає молоко у відповідності до розпорядження і на кожен вид витрачання обов'язково складає відповідний документ.

У кінці звітнього періоду один екземпляр відомості разом із Журналом обліку надою молока (ф. № 112) та документами з витрачання молока передають до бухгалтерії. Другий примірник відомості передбачений для відображення надходження й списання молока у Книзі складського обліку завідувача ферми. Правильність даних у відомості своїм підписом підтверджує завідувач ферми.

Відпуск молока для реалізації оформляють *Товарно-транспортною накладною (ф. № 1 (молокосировина))*, яка випикується у двох екземплярах завідувачем фермою окремо на кожну відправку продукції і передається водію як супровідний документ. Кількість і якість молока фіксується на приймальному пункті лаборантом. Один екземпляр накладної за його підписом передають водію, інший – залишається на приймальному пункті. Відпуск молока з ферми в їдальню й на виробничі потреби (годовля тварин) здійснюється на підставі *Накладної (внутрігосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8)*. Видача молока працівникам у рахунок оплати праці здійснюють на підставі *Відомості натуральних і грошових виплат*, що складається у довільній формі в бухгалтерії за підписом головного бухгалтера та керівника підприємства.

Відвантаження вовни для переробки оформляють документом *Покіпний опис (ф. № 115-а)* у якому зазначають масу (брутто) відвантаженої вовни за кіпами, асортиментом й якістю із зазначенням відсотку виходу чистого волокна. Документ складають у трьох екземплярах: перший залишається в пункті відправки вовни, другий у пункті переробки, а третій із відміткою про приймання повертається до підприємства для порівняння прийнятої й відвантаженої кількості вовни та для здійснення відповідних записів у регістрах бухгалтерського обліку. Узагальнення інформації щодо документування та облікового відображення руху продукції тваринництва наведено у табл. 2.

Таблиця 2.
Документування та облікове відображення господарських операцій щодо наявності й руху продукції тваринництва

Зміст господарської операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Оприбутковано основну продукцію від галузі тваринництва:			
- молоко	<i>Журнал обліку надою молока (ф. № 112)</i>	27	232
- приплід	<i>Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. ПБАСГ-3)</i>	21	232
- приріст	<i>Розрахунок приросту живої маси тварин (ф. № ПБАСГ-11)</i>	21	232
- вовна	<i>Щоденник надходження і відправлення вовни (ф. № 116)</i>	27	232
- яйця	<i>Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81)</i>	27	232
- мед		27	232
2. Оприбутковано побічну продукцію від галузі тваринництва:			
- гній	<i>Акт оприбуткування гною (довільна форма)</i>	208	232
3. Реалізовано молоко покупцям	<i>Товарно-транспортна накладна (ф. № 1 (молокосировина))</i>	901	27
4. Передано молоко з ферми в їдальню	<i>Накладна (внутрігосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8)</i>	235	27
5. Передано молоко із ферми на випійку телят	<i>Накладна (внутрігосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8)</i>	232	27

Зміст господарської операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
6. Передано молоко з ферми на переробку у сепараторний цех	<i>Накладна (внутрігосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8)</i>	233	27

Успішний розвиток сільськогосподарського підприємства неможливий без оптимального поєднання основного виробництва з переробкою продукції.

Формування підсобних (промислових) виробництв ґрунтується на: базі сировинних зон; забезпеченні потреб підприємства і його працівників у продукції переробки; зменшенні витрат за рахунок використання відходів переробки як корму для годівлі тварин; підтриманні належного рівня зайнятості працівників сільського господарства, якому притаманна сезонність виробництва; реалізації продукції переробки, що є більш ефективною порівняно з реалізацією сільськогосподарської продукції.

До підсобних (промислових) виробництв аграрного сектору відносяться: млин, крупорушка, олійниця, сепараторний цех, забійна площадка, цегельне та лісопильне виробництво, цехи для переробки овочів та фруктів тощо.

Надходження зерна для переробки у млині або крупорушці оформлюють *Помольною квитанцією (ф. № 122)*. Основна частина документа містить інформацію щодо: назви підприємства або прізвища, ім'я по батькові здавача продукції; найменування культури, що переробляється; виду помолу; маси зерна, що надійшло на переробку (кг); розцінки за 1 центнер переробки та її загальної вартості. Зворотна частина документа містить інформацію про види та кількість продукції переробки як основної, так і побічної. Документ складається завідувачем млином (крупорушки) у двох екземплярах: перший примірник видається на руки здавачу продукції, а другий (корінець) – залишається у млині (крупорушці) і є підставою для запису у *Журналі обліку робіт і витрат*. Правильність даних у помольній квитанції своїми підписами підтверджують: завідувач млина, приймальник продукції та працівник млина (помолець). У визначені строки, але не рідше одного разу на тиждень, завідувач млина подає документ до бухгалтерії.

Переробка насіння соняшнику на олію та трестів льону на волокно оформляється *Актом на переробку, сортування і сушіння продукції рослинництва (ф. № 82)*. У акті зазначають: сільськогосподарську культуру; призначення продукції; кількість сировини, що надійшла на переробку (кг); спосіб переробки; кількість готової продукції, отриманої від переробки та кількість побічної продукції (кг). До готової продукції відносять олію та волокно, а до побічної продукції, що використовуються у господарській діяльності відносять макуху та клоччя. Правильність даних у акті своїми підписами підтверджують: завідувач пункту переробки, приймальник продукції та переробник.

У випадку наявності сепараторного цеху на підприємстві завідувач ферми щоденно у Відомості руху молока (ф. № 114) зазначає кількість молока переданого на переробку, а завідувач сепараторного цеху веде облік молока, що надійшло для переробки у *Відомості переробки молока й молочних продуктів (ф. № 124)*. У графі «Надійшло від переробки» зазначається найменування одержаної від переробки продукції (вершків та знежиреного молока), їх кількість і відсотковий вміст жиру.

У випадку переробки вершків на масло заповнюють інший бланк відомості за тією ж формою. Для контролю за виходом масла від виробництва в залежності від відсотку жиру в молоці рекомендовано користуватися встановленими нормами витрат молока на виробництво 1 кг масла. Правильність даних у відомості своїми підписами підтверджують: завідувач ферми, майстер та завідувач сепараторного цеху. Відомість складається щоденно у двох екземплярах: один примірник завідувач сепараторного цеху разом із документами на відправку молочної продукції передає до бухгалтерії підприємства, а другий – залишається у пункті переробки для нарахування заробітної плати працівникам.

Переробку овочів, плодів, ягід оформлюють *Звітом про переробку продукції (ф. № 123)*. Звіт має два розділи: в першому показують кількість фактично використаної сировини, матеріалів і тари, а також витрати за нормами на вихід готової продукції, а у другому – фактичний вихід продукції у фізичних та умовних одиницях. На склад готову продукцію оприбутковують за *Накладною (внутрігосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8)*.

У лісопильному виробництві сільськогосподарського підприємства надходження пиломатеріалів (дошок, брусів) оформляють *Щоденником приймання робіт по заготівлі (вивезенню) лісопродукції (ф. № ЛГ-4)*, який у двох екземплярах складає бригадир або майстер пилорами. У щоденник записують кількість одержаних пиломатеріалів за їх видами й сортиментами. Приймання ділової деревини (сортиментів), хлестів, жердин та деревини для технологічних потреб здійснюється в кубічних метрах із точністю до однієї сотої. При бригадному методі роботи записи в щоденнику ведуться на бригадира, а при індивідуальному – на кожного працівника. Перший екземпляр щоденника видається бригадиру (працівнику), а другий залишається в особи, яка прийняла лісопродукцію. Матеріально-відповідальна особа на підставі щоденників заповнює графу «Обсяг роботи виконано» у *Акті виконаних робіт*, який заповнюється у двох екземплярах після закінчення заготівлі лісопродукції на ділянці. Правильність даних у щоденнику своїми підписом підтверджує бригадир (працівник). Після цього акт на виконання робіт разом із першим екземпляром щоденника здається до бухгалтерії для нарахування заробітної плати працівникам. Другий примірник щоденника здається матеріально-відповідальною особою до бухгалтерії разом із *Репортом про рух лісопродукції (ф. № ЛГ-6)*.

Побічну продукцію (обрізки, тирсу, обапולי), що використовують як тверде паливо або підстилку оприбутковують *Накладною внутрігосподарського призначення (ф. № ВЗСГ-8)*.

Забій худоби і птиці оформляють *Актом на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6)*. Продукція забою (м'ясо, сало, субпродукти) після охолодження передається на склад підприємства за фактичною масою на підставі *Накладної внутрігосподарського призначення (ф. № ВЗСГ-8)*. Копія накладної з розпискою комірника подається до бухгалтерії.

Узагальнення інформації щодо документування та облікового відображення руху продукції підсобних (промислових) виробництв наведено у табл. 3.

Таблиця 3.
Документування та облікове відображення господарських операцій щодо наявності й руху продукції підсобних (промислових) виробництв

Зміст господарської операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Оприбутковано основну продукцію від підсобних (промислових) виробництв			
- борошно	<i>Помольна квитанція (ф. № 122)</i>	27	233
- олія	<i>Акт на переробку, сортування і сушіння продукції рослинництва (ф. № 82)</i>	27	233
- вершки	<i>Відомість переробки молока й молочних продуктів (ф. № 124).</i>	27	233
- м'ясо, сало	<i>Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6).</i>	27	233
- ділова деревина	<i>Щоденник приймання робіт по заготівлі (вивезенню) лісопродукції (ф. № ЛГ-4)</i>	27	233
- соки, повидло	<i>Звіт про переробку продукції (ф. № 123)</i>	27	233
2. Оприбутковано побічну продукцію від підсобних (промислових) виробництв			
- висівки, макуха обрізки, тирса, шкіра, субпродукти тощо	<i>Накладна (внутрігосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8)</i>	208	233
3. Реалізовано працівни-кам підприємства вершки в рахунок оплати праці	<i>Відомість натуральних і грошових виплат (довільна форма)</i>	901	27
4. Реалізовано послуги з переробки давальницької сировини	<i>Акт приймання-передачі виконаних робіт</i>	903	233
5. Передано знежирене молоко на свиноферму	<i>Накладна (внутрігосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8)</i>	232	208
6. Передано із забійного цеху субпродукти в їдальню	<i>Накладна (внутрігосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8)</i>	235	208

Отже, широкий спектр первинних документів щодо наявності й руху продукції сільськогосподарського виробництва зумовлений її різноманітністю. Однак, поряд із документуванням не менш важливою є проблематика оцінки сільськогосподарської продукції в момент її оприбуткування. З огляду на прийняту підприємством облікову політику оприбуткована продукція оцінюється за одним із методів: справедливою вартістю відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» або за виробничою собівартістю згідно з П(С)БО 16 «Витрати».

За умов використання першого методу оцінки сільськогосподарської продукції, різниця між витратами виробництва та справедливою вартістю, у разі перевищення останньої, відноситься до інших операційних доходів (рахунок 710), або ж, у разі перевищення витрат виробництва, вони відносяться до інших операційних витрат (рахунок 940) [5]. Отже, оцінка за справедливою вартістю продукції ґрунтується на цінах активного ринку за умови наявності останнього [4]. У разі використання другого методу оцінки продукція, впродовж звітнього періоду оприбутковується за плановою собівартістю, а у кінці звітнього періоду (року) визначається фактична собівартість [3]. Коригування планової собівартості продукції до рівня фактичної здійснюється за допомогою одного із методів коригування: «червоного сторно» (у разі перевищення планової собівартості над фактичною) або «допровідок» (у разі перевищення фактичної собівартості над плановою) [2].

Побічна продукція на дату збирання врожаю оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані в місці продажу витрати. У разі відсутності активного ринку вона може бути оцінена за розрахунково-нормативними витратами (за плановою собівартістю) на збирання, транспортування, переміщення, пресування, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із її заготівлею.

Висновки з даного дослідження. Отже, у результаті проведених досліджень установлено:

1. Сільськогосподарська продукція як матеріальне втілення витрат виробництва, вважається готовою у разі повної відповідності затвердженим стандартам (технологічним умовам) та якісним характеристикам. Різновидами продукції аграрного сектору є: основна, супутня та побічна в розрізі сільськогосподарських галузей.

2. Життєвий цикл продукції сільськогосподарського виробництва проходить господарські стадії: оприбуткування на склад від виробництва; використання на власні господарські потреби підприємства; реалізація покупцям (юридичним та фізичним особам). Органічним взаємозв'язком господарських стадій є документування як базовий інструмент бухгалтерського обліку.

3. Документування сільськогосподарської продукції є складним та багатограним процесом, що обумовлено безперервним здійсненням господарського механізму, який потребує повної, достовірної своєчасної й об'єктивної інформації стосовно фіксації господарських операцій які визначають ефективність роботи підприємства.

4. Оцінка сільськогосподарської продукції, з огляду на облікову політику підприємства, передбачає застосування одного із двох методів: за справедливою вартістю відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» або за виробничою собівартістю згідно з П(С)БО 16 «Витрати».

Бібліографічний список.

1. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах № 73 від 21 лютого 2008 р. URL: <http://www.minagro.kiev.ua>. (дата звернення 01.11.2019).

2. Плаксієнко В. Я., Яловега Л. В., Лега О. В., Прийдак Т. Б., Мокієнко Т. В., Канцедал Н. А. Управлінський облік: навч. посібник [для студ. вищих навч. закл.] / за ред. В. Я. Плаксієнка. Полтава: ПП «Астрая», 2018. 250 с.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31 грудня 1999 р. URL: <http://www.rada.gov.ua>. (дата звернення 02.11.2019).

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18 липня 2005 р. URL: <http://www.rada.gov.ua>. (дата звернення 01.11.2019).

5. Яловега Л. В. Проблематика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції молочного скотарства. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7427> (дата звернення: 03.11.2019). DOI: 10.32702/2307-2105-2019.11.75

References.

1. Ministry of agrarian policy and food of Ukraine (2008), «Methodological recommendations for application of specialized forms of primary documents for accounting of long-term and current biological assets in agricultural enterprises», available at: <http://www.minagro.kiev.ua> (Accessed 01 Dec 2019).

2. Plaksiyenko, V. Ya. Yaloveha, L. V. Leha, O. V. Pryjdaк, T. B. Mokiienko, T. V. and Kantsedal, N. A. (2018), *Upravlins'kyj oblik [Management accounting]*, PP «Astraia», Poltava, Ukraine.

3. Ministry of Finance of Ukraine (1999), «Accounting Standard 16 Costs», available at: <http://www.rada.gov.ua> (Accessed 02 Dec 2019).

4. Ministry of Finance of Ukraine (2005), «Accounting Standard 30 (Biological Assets)», available at: <http://www.rada.gov.ua> (Accessed 01 Dec 2019).

5. Yloveha, L. V. (2019), «Problems of costs accounting and calculating the cost of dairy breeding products», *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 11, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7427> (Accessed 03 Dec 2019). DOI: 10.32702/2307-2105-2019.11.75.

Стаття надійшла до редакції 20.12.2019 р.