**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ**

**НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР**

**«ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»**

* **СМОЛЬСЬКА ОЛЕНА ЮРІЇВНА**

**УДК [657+332.02]:634**

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ У САДІВНИЦТВІ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

**Київ – 2015**

Дисертацією є рукопис

Роботу виконано в Державному вищому навчальному закладі «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України

|  |  |
| --- | --- |
| **Науковий керівник:** | кандидат економічних наук, доцент |
|  | **Бірюк Олена Григорівна**, |
|  | Державний вищий навчальний заклад |
|  | «Київський національний економічний  університет імені Вадима Гетьмана», |
|  | доцент кафедри обліку, аналізу  і аудиту в АПК |
|  |  |
| **Офіційні опоненти:** | доктор економічних наук, доцент |
|  | **Дерій Василь Антонович,** |
|  | Тернопільський національний |
|  | економічний університет, |
|  | завідувач кафедри аудиту,  ревізії та аналізу |
|  |  |
|  | кандидат економічних наук, доцент |
|  | **Іщенко Яна Петрівна,** |
|  | Вінницький національний  аграрний університет, |
|  | доцент кафедри організації  обліку та звітності |

Захист дисертації відбудеться «13» травня 2015 року о 1200 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.350.02 в Національному науковому центрі "Інститут аграрної економіки" за адресою: 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10, конференц-зал, 3-й поверх, к. 317.

З дисертацією можна ознайомитись у науковій бібліотеці Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» за адресою: 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10, 2-й поверх, к. 212.

Автореферат розісланий «10» квітня 2015 року.

|  |  |
| --- | --- |
| Учений секретар  спеціалізованої вченої ради | Є. Ю. Попко |

**ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**Актуальність теми.** Садівництво як специфічна галузь агропромислового комплексу України в останні роки розвивається найбільш інтенсивно та динамічно на основі новітніх технологій. Біологічні перетворення в садівництві пов’язані з процесами вирощування довгострокових біологічних активів рослинництва й саджанців у розсадниках, догляду за зрілими довгостроковими біологічними активами рослинництва та отримання плодово-ягідної продукції. Завдяки поєднанню організаційно-технологічних особливостей і біологічних перетворень у садівництві з основними принципами, правилами, прийомами організації й ведення бухгалтерського обліку створюються оптимальні умови для формування необхідної інформації з метою ефективного управління галуззю та, як наслідок, досягаються результативні показники діяльності господарства. Вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення і встановлення взаємозв’язку між системами бухгалтерського обліку й внутрішньогосподарським контролем процесу біологічних перетворень у садівництві має важливе значення для прийняття належних управлінських рішень і забезпечить високе зростання економічного ефекту галузі.

Відтак питання обліку і контролю біологічних перетворень у садівництві залишаються об’єктом теоретичних та практичних досліджень, що зумовлює актуальність теми.

Значний внесок у вирішення питань методології, методики та організації обліку і контролю виробництва сільськогосподарської продукції зробили провідні вітчизняні вчені Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, В. М. Жук, Я. П. Іщенко, М. М. Коцупатрий, В. Г. Лінник, В. Б. Моссаковський, П. Т. Саблук, І.  Б. Садовська, Л. К. Сук, В. О. Шевчук, а також зарубіжні вчені П. Я. Безруких, К. Друрі, В. Б. Івашкевич, В. Ф. Палій, Ч. Хорнгрен, З. Х. Шогенова та ін.

Обліково-аналітичне забезпечення процесу виробництва продукції рослинництва досліджували в своїх працях О. А. Боярова, А. А. [Костякова](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=ARD&P21DBN=ARD&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%9A%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8F%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D0%90.%20%D0%90.$), Б. В. Мельничук, П. Л. Сук. Стан облікового забезпечення й ефективності виробництва продукції садівництва на підприємствах знайшли відображення в дисертаціях З. М. Азракулієва, О. В. Богданюк, С. І. Ковач.Аналіз низки літературних джерел і врахування змін у чинному законодавстві дали змогу дійти висновку, що на сьогодні дискусійними залишаються такі питання: визначення сутності біологічних перетворень і біологічних активів у садівництві та їх класифікація; впливу організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень у садівництві на побудову обліку; документального забезпечення формування інформації про якісні показники виробництва та виходу продукції садівництва; оцінки біологічних активів та отриманої продукції садівництва від зрілих та незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва; методики обліку страхування багаторічних насаджень і врожаю від них; відображення господарських операцій в обліку, пов’язаних із процесом сортування плодів та ягід, що зберігаються у фруктосховищах, а також їх належне документальне оформлення; вдосконалення методики здійснення калькулювання, обґрунтування номенклатури статей витрат та об’єктів обліку витрат у галузі садівництва, контролю за виконанням бюджетів щодо біологічних перетворень у садівництві тощо.

Недостатній теоретичний і практичний рівень дослідження наведених питань зумовлює актуальність обраної теми та має суттєвий вплив на визначення мети й завдань, а також логіку побудови дисертаційної роботи.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темою «Удосконалення обліку і контролю на підприємствах АПК» (державний реєстраційний номер 0111U007427). У межах теми автором надано рекомендації щодо вдосконалення обліку і контролю біологічних перетворень у садівництві в умовах розвитку інтеграційних процесів.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретико-методичних основ і розробка практичних рекомендацій, а також підходів, спрямованих на вдосконалення організації та здійснення обліку й контролю біологічних перетворень у садівництві.

Для досягнення зазначеної мети були поставлені й вирішені такі завдання:

* доповнити класифікацію біологічних активів та біологічних перетворень у садівництві з урахуванням організаційно-технологічних особливостей галузі;
* розробити теоретико-організаційні засади диференційованого підходу до побудови бухгалтерського обліку в садівничих підприємствах відповідно до їхньої технологічної спеціалізації;
* удосконалити організаційно-методичні підходи до виокремлення об’єктів обліку і номенклатури статей витрат виходячи з особливостей біологічних перетворень у садівництві;
* уточнити об’єкти калькулювання та методику здійснення калькуляційних розрахунків у садівництві;
* критично оцінити існуючу організацію та методику здійснення внутрішньогосподарського контролю в садівництві;
* сформувати пропозиції щодо вдосконалення організаційно-методичної моделі внутрішньогосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві;
* удосконалити систему документального забезпечення управління біологічними перетвореннями в садівництві в умовах розвитку галузі за новітніми технологіями;
* обґрунтувати методичні підходи до формування системи операційних і зведених бюджетів садівничого підприємства відповідно до сучасних технологічних процесів у галузі.

*Об’єктом дослідження* є організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у садівництві та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку і контролю.

*Предметом дослідження* визначено сукупність теоретичних, методичних і прикладних аспектів облікового забезпечення та контролю біологічних перетворень у садівництві.

**Методи дослідження.** Для вирішення поставлених завдань у роботі застосовувалися загальнонаукові та специфічні методи наукових досліджень. Основою дослідження економічної сутності витрат, пов’язаних із біологічними перетвореннями, є діалектичний метод наукового пізнання економічних явищ і процесів. Такі методи, як групування, порівняння й конкретизації, дали змогу вдосконалити класифікацію біологічних активів та біологічних перетворень у садівництві для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Монографічний і абстрактно-логічний методи використовувалися при дослідженні впливу організаційно-технологічних особливостей діяльності садівничих підприємств на методику обліку, контролю та для оцінки й узагальнення контрольних процедур щодо управління процесами біологічних перетворень, а також розробці рекомендацій, спрямованих на їх удосконалення. Економіко-статистичні методи застосовано для визначення показників якості продукції садівництва та ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств і при формуванні операційних бюджетів господарства; моделювання – при вдосконаленні форм документів, структури рахунків обліку витрат. Використання графічного методу забезпечило наочність статистичних даних і результатів дослідження.

Інформаційною базою проведеного дослідження слугували розробки та публікації наукових досягнень вітчизняних і зарубіжних учених, законодавчі й нормативно-правові акти з питань регулювання процесів обліку біологічних перетворень, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, галузеві методичні рекомендації щодо обліку виробництва і калькулювання собівартості продукції рослинництва, матеріали Державного комітету статистики України, довідково-інформаційні видання, матеріали доповідей на науково-практичних конференціях, дані статистичної звітності, облікова інформація досліджуваних господарств, джерела мережі Інтернет, а також інша методична, навчальна і періодична література за темою дослідження.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в теоретичному обґрунтуванні науково-методичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-контрольного забезпечення управління біологічними перетвореннями в садівництві.

Найбільш суттєві наукові результати дисертаційної роботи, що містять наукову новизну і характеризують особистий внесок автора, такі:

*вперше:*

* розроблено теоретико-організаційні засади диференційованого підходу до побудови бухгалтерського обліку в садівничих підприємствах відповідно до їхньої технологічної спеціалізації, що обумовлює концентрацію облікової політики різних типів підприємств (дослідно-розсадницьких і товарних) на специфічних і важливих для них елементах, методах та інструментах (об’єкти обліку, робочий план рахунків, документування, внутрішня звітність). Це дає змогу підвищити аналітичність, інформаційну і контрольну функціональність бухгалтерського обліку, оперативність забезпечення управлінського персоналу достовірною інформацією, що в цілому сприятиме високій конкурентоспроможності вітчизняних садівничих підприємств на внутрішньому та зовнішньому ринках;

*удосконалено:*

* організаційно-методичні підходи до виокремлення об’єктів обліку (маточно-насіннєві сади, маточно-сортові сади, маточники вегетативно- розмножувальних підщеп, шкілки саджанців, розсадники за роками вирощування, плодово-ягідні насадження) і номенклатури статей витрат (витрати на зрошення, тара одноразового використання, запилення багаторічних насаджень бджолами, страхові платежі), що дають можливість поглиблено відображати та контролювати господарські операції в бухгалтерському обліку та в управлінні;
* систему документального забезпечення інформацією про оприбуткування і сортування продукції садівництва через внесення доповнень до Щоденника надходження продукції садівництва (для спеціалізованих підприємств) та розробку Акта на сортування продукції садівництва й Акта на отримання та сортування саджанців, використання яких сприятиме формуванню необхідної і оптимальної інформаційної бази для потреб усіх рівнів управління;
* методику калькулювання собівартості продукції садівництва через конкретизацію об’єктів калькулювання, врахування якості отриманої продукції та напряму її використання, що забезпечує достовірне визначення собівартості продукції та прийняття на основі цього рішень щодо подальшого ціноутворення;
* організаційно-методичну модель внутрішньогосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві, яка включає об’єкти, суб’єкти, інформаційні джерела контролю, а також методичні прийоми його здійснення і забезпечує можливість безперервного, суцільного моніторингу за виробничою діяльністю для своєчасного попередження й усунення зон ризику;

*дістали подальший розвиток:*

* класифікація біологічних активів з виділенням додаткових класифікаційних ознак залежно від технології (вирощування продукції садівництва; вирощування маточників та їх функціонального призначення; вирощування саджанців у розсадниках) і способів управління ризиками в садівництві (застраховані та незастраховані), а також класифікація біологічних перетворень у садівництві із їх поділом на вирощування довгострокових біологічних активів рослинництва, вирощування саджанців у розсадниках, догляд за зрілими довгостроковими біологічними активами рослинництва та отримання плодово-ягідної продукції. Застосування запропонованих класифікацій поліпшить систему ведення синтетичного й аналітичного обліку біологічних активів і біологічних перетворень та забезпечить інформаційні потреби менеджерів;
* організаційно-методичні засади формування механізму внутрішньогосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві через розподіл сфери відповідальності суб’єктів контролю (власники, служба внутрішньогосподарського контролю) та суб’єктів інформаційного забезпечення (керівники, спеціалісти та окремі працівники центрів відповідальності) з виділенням окремих процедур за етапами перевірки, що дасть змогу сформувати уніфіковані підходи до організації й методики контролю та посилить дієвість роботи контрольних служб підприємства;
* методичні підходи до формування та контролю показників операційних і зведених бюджетів садівничого підприємства з урахуванням впливу окремих чинників на процес біологічних перетворень за наявних ресурсів підприємств. Це сприятиме стійкому розвитку господарства, підвищенню його економічної ефективності та інвестиційної привабливості галузі.

**Практичне значення одержаних результатів.** Висновки і практичні рекомендації, розроблені на основі результатів дослідження, забезпечують формування своєчасної та достовірної інформаційної бази для управління процесами біологічних перетворень. Значення одержаних результатів дисертаційної роботи полягає також в обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов’язаних із впровадженням теоретико-методичних засад щодо вдосконалення обліку і контролю біологічних перетворень у садівництві.

Результати дисертаційного дослідження впроваджені в практичну діяльність та використовуються в роботі сільськогосподарських підприємств. Зокрема, ТОВ НВА «Перлина Поділля» (довідка № 77 від 17.02.2013 р.) запровадило в практику пропозиції, спрямовані на вдосконалення організації й методики внутрішньогосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві відповідно до специфіки виробництва й потреб управління. Рекомендації щодо системи документального забезпечення формування інформації про оприбуткування та сортування продукції садівництва з урахуванням її якості та подальшого цільового призначення використовуються в ПСП «Шевченківське» (довідка № 80 від 20.08.2014 р.). Пропозиції щодо уточнення об’єктів обліку і номенклатури статей витрат для плодово-ягідних розсадників були впроваджені у виробничо-господарську діяльність ДП «ДГ Подільської ДСС ІС НААН» (довідка № 127 від 15.08.2014 р.). ПрАТ «Підгур’ївське» (довідка № 6 від 01.08.2014 р.) запровадило в практику методичні та практичні підходи до формування показників оперативних та зведених бюджетів у садівництві.

Окремі теоретико-методологічні положення, висновки та пропозиції, сформульовані в дисертації, використовуються у навчальному процесі при викладанні навчальних дисциплін «Управлінський облік», «Бюджетування діяльності підприємств АПК», «Внутрішньогосподарський контроль» у ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» (довідка б/н від 25.08.2014 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Наукові результати, розробки й пропозиції, викладені в дисертаційній роботі, є результатом самостійно проведених досліджень автора у сфері облікового та контрольного забезпечення управління біологічними перетвореннями у садівництві. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертаційній роботі використані лише ті ідеї та положення, які є результатом власних напрацювань.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дисертації були оприлюднені та отримали позитивну оцінку на наукових і науково-практичних конференціях, а саме: Міжнародній науково-практичній конференції «Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку» (м. Вінниця, 20–21 жовтня 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку» (м. Київ, 26 жовтня 2012 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми і перспективи розвитку економіки України» (м. Ужгород, 7–8 березня 2014 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Соціально-економічні проблеми сучасності та концепція сталого розвитку в Україні та світі» (м. Дніпропетровськ, 28–29 березня 2014 р.); Науковій конференції «Бухгалтерский учет и анализ в условиях глобализации экономики» (м. Горки, 22–23 травня 2014 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Соціально-економічний розвиток країн: досвід та перспективи» (м. Львів, 30–31 травня 2014 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Зовнішні та внутрішні фактори впливу на розвиток міжнародних економічних відносин» (м. Львів, 4–5 липня 2014 р.).

**Публікації.** Основні положення дисертаційної роботи викладено в 14 наукових працях загальним обсягом 4,1 друк. арк. (особисто автору належить 4,0 друк. арк.), зокрема 1 стаття опублікована в іноземному виданні, 6 статей – у вітчизняних наукових фахових виданнях (з яких 1 стаття розміщена в електронному науковому фаховому виданні і 1 стаття – у видані України, що включене до міжнародних наукометричних баз) та 7 тез доповідей на науково-практичних конференціях.

**Структура та обсяг дисертаційної роботи.** Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації становить 253 сторінки друкованого тексту. Основний зміст роботи викладено на 195 сторінках. У дисертації наведено 20 таблиць на 24 сторінках, 16 рисунків на 16 сторінках та 35 додатків на 39 сторінках. Список використаних джерел налічує 180 найменувань на 18 сторінках.

**ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ**

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, об’єкт, предмет, методи дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення одержаних результатів, наведено відомості щодо апробації результатів.

У **розділі 1 «Теоретико-методичні засади обліку і контролю біологічних перетворень у садівництві»** висвітлено економічну сутність понять «біологічний актив», «біологічні перетворення», «сільськогосподарська діяльність» тощо, визначено методичні засади класифікації біологічних активів і біологічних перетворень у садівництві, обґрунтовано роль і значення, а також перспективи розвитку галузі в Україні. Досліджено вплив організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень на організацію та побудову бухгалтерського обліку й контролю. Розглянуто організаційно-методичні засади внутрішньогосподарського контролю на основі встановлення предмета контролю та його мети, об’єктів, суб’єктів, функцій, завдань, цілей контролю й інформаційних джерел.

Для сільськогосподарських підприємств відносно новою економічною категорією стало поняття «біологічний актив». Визначено, що біологічний актив у садівництві – це група багаторічних насаджень, які мають загальні подібні властивості, характерні для різних їх видів (порід), отримані в результаті біологічних перетворень та головною метою вирощування яких є отримання економічних вигід.

Біологічні активи садівництва за своїми властивостями досить різноманітні, що підтверджується значною кількістю їх видів та сортів. З урахуванням специфічних особливостей галузі у роботі доповнено класифікацію біологічних активів у садівництві та виділено такі класифікаційні ознаки: залежно від технології (вирощування продукції садівництва; вирощування маточників та їх функціонального призначення; вирощування саджанців у розсадниках) і способів управління ризиками в садівництві (застраховані та незастраховані). Запропонована класифікація є передумовою для вдосконалення структури ведення аналітичного й синтетичного обліку біологічних активів садівництва і дає змогу формувати детальну інформацію про їх види для прийняття раціональних і ефективних управлінських рішень.

При вивченні економічної сутності процесу біологічних перетворень з’ясовано, що будь-яка сільськогосподарська діяльність має дві взаємопов’язані складові – біологічні перетворення (що не контролюються людиною) та виробництво (що є цілеспрямованою діяльністю людини), а її метою є підвищення рівня впливу на процес біологічних перетворень для поліпшення якості та збільшення кількості отриманої продукції. З урахуванням галузевих особливостей, складності та тривалості виробничих процесів запропоновано науково обґрунтовану класифікацію біологічних перетворень у садівництві (рис. 1). Розроблена класифікаційна модель дає змогу раціонально організувати бухгалтерський облік на кожному технологічному етапі з метою достовірного та повного відображення господарських операцій.

*Рис. 1.* **Запропонована класифікація біологічних перетворень у садівництві**

****





****







****





****

****









****







Для забезпечення високої продуктивності галузі важливе значення має рівень спеціалізації конкретного підприємства, яке займається садівництвом, оскільки від цього залежить зростання обсягів урожаїв, високоякісного й сертифікованого садивного матеріалу, нових інтенсивних багаторічних насаджень, використання наукових розробок, залучення інвесторів. Дослідженнями неодноразово встановлено таку закономірність: із поглибленням спеціалізації економічні показники виробництва продукції садівництва значно підвищуються. Залежно від мети і характеру виробничої діяльності садівничі підприємства можна поділити на два типи: дослідно-розсадницькі, до яких належать науково-дослідні інститути, дослідні підприємства наукових установ, спеціалізовані підприємства із вирощування саджанців, та товарні – підприємства, які мають плодорозсадники, спеціалізовані та неспеціалізовані товарні садівничі підприємства.

Специфічні ознаки, які обумовлюють зазначений вище поділ (зокрема, технологічна спеціалізація), не враховуються при формуванні облікової політики та визначенні базових засад побудови обліку в тому чи іншому типі підприємств. Про це свідчить використання стандартизованих методів, інструментів і процедур. Вирішити цю проблему дозволяє застосування диференційованого підходу, теоретико-організаційні засади якого обґрунтовано в роботі. На основі виявленого впливу галузевих особливостей на облікову політику визначено для кожного типу садівничих підприємств об’єкти обліку і калькулювання, запропоновано робочий план рахунків бухгалтерського обліку, перелік відповідних форм первинних документів та внутрішньої звітності (рис. 2).

****

****

****

******

**

* 
* 
* 

**

* 
* 
* 

******











*Рис. 2.* **Теоретико-організаційні засади диференційованого підходу до побудови бухгалтерського обліку в садівничих підприємствах**

У процесі дослідження діяльності садівничих господарств встановлено взаємозв’язок суб’єктів, об’єктів та інформаційних джерел внутрішньогосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві. Найчастіше суб’єктом внутрішньогосподарського контролю в цій галузі виступає постійно діючий орган – ревізійна комісія. Метою її діяльності є надання інформації про фінансово-господарський стан підприємства через здійснення його перевірки. На ревізійну комісію покладено обов’язок проводити оперативний контроль, а також планові та позапланові перевірки діяльності підприємства.

У **розділі 2 «Організація і методика обліку та контролю біологічних перетворень у садівництві»** проаналізовано стан бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві, внесено пропозиції щодо їх удосконалення, встановлено зв’язок між етапами процесів біологічних перетворень у садівництві та їх документальним оформленням, висвітлено чинну практику здійснення калькулювання собівартості продукції на підприємствах, що займаються виробництвом продукції садівництва.

Документальне оформлення процесів, пов’язаних із біологічними перетвореннями у садівництві, здійснюється у первинних документах, у результаті чого отримують інформацію, необхідну як для оперативного, так і для подальшого управління діяльністю виробничих підрозділів та господарства в цілому. Інформація про понесені витрати, пов’язані з біологічними перетвореннями і отриманням готової продукції, в бухгалтерському обліку формується на основі даних відповідних первинних документів з обліку витрат праці, використання виробничих ресурсів і оприбуткування готової продукції рослинництва. Виходячи з організаційно-технологічних особливостей галузі систематизовано й уточнено рекомендований перелік спеціалізованих форм первинних документів для всіх типів садівничих господарств, обґрунтовано доцільність використання їх на кожному етапі біологічних перетворень. Аналіз змісту і реквізитів первинних документів з оприбуткування отриманого врожаю та його сортування у фруктосховищах свідчить про їх невідповідність сучасним вимогам інформаційно-аналітичного забезпечення управління, особливо щодо якості продукції.

Важливою передумовою визначення собівартості продукції садівництва та завершальним етапом процесу її виробництва є калькуляція. Передбачена Методичними рекомендаціями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств методика калькулювання собівартості продукції садівництва не повною мірою враховує організаційно-технологічні особливості галузі та потребує уточнень. З метою достовірного визначення собівартості продукції садівництва вдосконалено методику калькулювання через конкретизацію об’єктів калькулювання. Встановлено, що для кожного об’єкта обліку витрат окрім визначених об’єктів калькулювання, а саме плодів, ягід, живців, сіянців, саджанців, у садівництві обґрунтовано виділяти також прищепи, підщепи, окулянти, насіння, вуса, відсадки.

Контроль є об’єктивним елементом управління, який складається з послідовних етапів та ґрунтується на інформаційних джерелах. Дослідження організації та методики внутрішньогосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві дало змогу критично оцінити і запропонувати організаційно-методичні засади формування механізму внутрішньогосподарського контролю. Розроблено пропозиції щодо розподілу сфери відповідальності суб’єктів контролю та суб’єктів інформаційного забезпечення його здійснення з виділенням окремих процедур за етапами перевірки, що дасть змогу уніфікувати підходи до організації та методики контролю і посилить дієвість роботи контрольних служб підприємства (рис. 3).











































**Примітка:** ВГК– внутрішньогосподарський контроль

*Рис.3.* **Етапи організації та методики проведення внутрішньгосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві**

Добре налагоджена система внутрішньогосподарського контролю сприятиме безперервному, суцільному та систематичному спостереженню за виробничо-господарською діяльністю підприємства. В роботі вдосконалено організаційно-методичну модель внутрішньогосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві, яка включає об’єкти, суб’єкти контролю, джерела інформації, методичні прийоми проведення контролю та узагальнення й реалізації результатів контролю і забезпечує своєчасне попередження й усунення зон ризику.

У **розділі 3 «Удосконалення обліку і контролю в управлінні виробництвом продукції садівництва»** обґрунтовано пропозиції, спрямовані на вдосконалення обліково-інформаційного забезпечення управління біологічними перетвореннями у садівництві та внутрішньогосподарського обліку, розроблено методичні підходи до формування й контролю показників операційних і зведених бюджетів у садівництві з урахуванням впливу окремих чинників на процес біологічних перетворень за наявних ресурсів підприємств.

Садівництво є специфічною галуззю рослинництва, тому потребує особливого підходу до формування облікових-інформаційних показників у різних первинних документах. Для забезпечення управлінського персоналу необхідною інформацією про якісні показники отриманої продукції форма Щоденника надходження сільськогосподарської продукції садівництва (для спеціалізованих господарств) доповнена реквізитами: «Органічна продукція», «Традиційна (неорганічна) продукція без ГМО», «Традиційна (неорганічна) продукція з ГМО», а також рекомендовано розподіляти зібрану продукцію за такими категоріями: «стандартна для зберігання»; «стандартна для реалізації»; «падалиця та дрібні плоди для переробки».

Крім того, садівничі підприємства не мають спеціалізованої форми первинного документа для сортування плодів та ягід, в яких відображалися б результати сортування продукції під час її зберігання. З метою усунення даної проблеми запропоновано удосконалений Акт на сортування продукції садівництва у фруктосховищі, який міститиме інформацію про загальну кількість відсортованої продукції та результати її сортування: продукція для реалізації (стандартна), продукція частково зіпсована (на корм худобі) і відходи (гнилі плоди). Цей Акт є підставою для списання зіпсованих плодів і ягід за обліковими цінами та оприбуткування частково зіпсованих плодів на корм худобі.

Такі господарські процеси, як викопування та сортування саджанців залежно від їх сорту, способів і років вирощування, також не знаходять свого відображення у первинних документах. Для оприбуткування та сортування отриманих саджанців запропоновано використовувати вдосконалений Акт на отримання та сортування саджанців, в якому фіксуватиметься інформація про спосіб їх вирощування, кількість і вартість за сортами. В Акті буде сформовано обліково-аналітичні показники про кількість і якість отриманої продукції.

Важливим елементом раціональної побудови обліку біологічних перетворень у садівництві є обґрунтоване встановлення об’єктів обліку витрат. Виходячи з галузевих особливостей садівництва запропоновано конкретизувати об’єкти обліку витрат з поділом на маточно-насіннєві сади, маточно-сортові (живцеві) сади, маточники вегетативно-розмножувальних підщеп, шкілки саджанців, розсадники (за роками вирощування), плодово-ягідні насадження тощо. Необхідність чіткого визначення об’єктів бухгалтерського обліку витрат забезпечить формування вичерпної інформації для управління діяльністю садівничих підприємств.

На основі узагальнення критеріїв виділення та структури витрат діяльності садівничих господарств встановлено, що на практиці виокремлюють статті витрат, які є значущими (табл. 1). Визначено, що садівничі господарства виокремлюють перелік номенклатури статей витрат, який відрізняється від того, що наведений у Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств для галузі рослинництва, адже вони повною мірою не враховують специфічні особливостей галузі садівництва. Виходячи із практики та досвіду вітчизняних підприємств, що займаються виробництвом плодово-ягідної продукції, запропоновано вдосконалену номенклатуру статей витрат для галузі садівництва, яка включає: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння та посадковий матеріал; добрива; нафтопродукти та інші пально-мастильні матеріали; засоби захисту рослин; тара одноразового використання; роботи і послуги виробничого характеру (власних допоміжних виробництв, сторонніх організацій); амортизація матеріальних і нематеріальних необоротних активів; витрати на утримання основних засобів та машинно-тракторного парку; інші виробничі витрати (витрати на зрошення, запилення багаторічних насаджень бджолами, страхові платежі); загальновиробничі витрати.

*Таблиця 1*

**Структура статей витрат на виробництво плодово-ягідної продукції\***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Стаття витрат | ТОВ НВА «Перлина Поділля» | | ПСП  «Шевченківське» | |
| Сад сливовий №2 | | Сад яблуневий №1 | |
| грн. | % | грн. | % |
| Витрати на оплату праці | 36 065,5 | 32,8 | 42 351,2 | 30,2 |
| Відрахування на соціальні заходи | 13 398,4 | 12,2 | 15 750,4 | 11,2 |
| Добрива | 5 265,5 | 4,8 | 7 820,1 | 5,6 |
| Нафтопродукти та інші види пально-мастильних матеріалів | 6 350,5 | 5,8 | 8 326,2 | 5,9 |
| Засоби захисту рослин | 7 332,5 | 6,7 | 7 658,1 | 5,5 |
| Тара одноразового використання | 5 543,1 | 5,0 | 12 583,0 | 9,0 |
| Роботи і послуги виробничого характеру:   * власних допоміжних виробництв * сторонніх організацій | 2 456,3  5 680,6 | 2,2  5,1 | 6 060,9  6 256,1 | 4,3  4,5 |
| Амортизація матеріальних і нематеріальних необоротних активів | 8 354,4 | 7,5 | 12 648,5 | 9,0 |
| Витрати на утримання основних засобів та машинно-тракторного парку | 7 055,0 | 6,3 | 6 776,5 | 4,8 |
| Інші виробничі витрати | 5 999,0 | 5,4 | 4 966,6 | 3,5 |
| Загальновиробничі витрати | 8 325,8 | 7,4 | 9 144,4 | 6,5 |
| **Разом** | 109 826,6 | 100,0 | 140 341,0 | 100,0 |

\*Розраховано за даними досліджуваних господарств.

Садівничі господарства калькуляційні розрахунки собівартості продукції садівництва проводять в самостійно розроблених формах. Для спеціалізованих товарних садівничих господарств запропоновано вдосконалену форму Калькуляційного листа для визначення собівартості продукції, використання якого сприяє підвищенню якості інформації та спрощенню процедури обчислення собівартості кожного виду продукції.

Перед вітчизняними підприємствами галузі садівництва існує низка завдань, зокрема: використання нових інтенсивних технологій у виробничій діяльності, підвищення якості отриманої продукції, мінімізація витрат на виробництво продукції та підвищення її рентабельності, раціональне споживання ресурсів тощо. Для їх реалізації дієвим інструментом є використання системи бюджетування, яка дасть змогу раціонально використовувати фінансові ресурси підприємства для забезпечення його стійкого розвитку, економічної та інвестиційної привабливості галузі. Обґрунтовано, що бюджетування є основним механізмом планування поточної операційної діяльності в сучасних умовах та має важливе значення у діючій системі управління підприємством. Запропонований порядок складання операційних і зведених бюджетів для підприємств, що займаються виробництвом продукції садівництва, дасть змогу оперативно виявляти відхилення у процесі господарської діяльності, здійснювати їх аналіз та на його підставі приймати управлінські рішення.

**ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення актуального наукового завдання, яке полягає в розробці науково-методичних і практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліку та контролю біологічних перетворень у садівництві. Отримані результати досліджень дають підстави зробити такі висновки і внести пропозиції:

1. В економічній літературі відсутній уніфікований підхід щодо визначення понять «біологічний актив», «біологічні перетворення». На основі узагальнення та систематизації різних тлумачень поняття «біологічні активи» встановлено, що біологічний актив у садівництві – це група багаторічних насаджень, які мають загальні подібні властивості, характерні для різних їх видів (порід), отримані в результаті біологічних перетворень та головною метою вирощування яких є отримання економічних вигід. З урахуванням технологічних особливостей садівництва й умов підвищеної ризикованості цієї галузі доповнено поділ біологічних активів залежно від технології (вирощування продукції садівництва, технології вирощування маточників та їх функціонального призначення, технології вирощування саджанців у розсадниках) і способів управління ризиками садівництві (застраховані та незастраховані). З позиції наукового обґрунтування необхідності формування системою бухгалтерського обліку інформації про біологічні перетворення у садівництві розроблено класифікаційну модель, що складається з таких елементів: вирощування саджанців у розсадниках; вирощування довгострокових біологічних активів садівництва; догляд за зрілими довгостроковими біологічними активами садівництва та отримання плодово-ягідної продукції. Вдосконалена класифікація біологічних активів та біологічних перетворень у садівництві характеризується оптимальним складом класифікаційних ознак і дає змогу підприємствам цієї галузі поліпшити систему ведення аналітичного та синтетичного обліку з метою формування повної, достовірної інформації для забезпечення прийняття раціональних і ефективних управлінських рішень.

2. Виробнича (технологічна) специфіка садівництва зумовлює функціонування різних типів суб’єктів господарювання у галузі та впливає на організацію і методику бухгалтерського обліку. Організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у садівництві слугують основою для типізації садівничих підприємств та визначання ключових засад побудови обліку їх виробничої діяльності в умовах використання новітніх технологій. Розподіл підприємств на дослідно-розсадницькі, до яких належать науково-дослідні інститути, дослідні підприємства наукових установ, спеціалізовані підприємства із вирощування саджанців, і товарні – підприємства, які мають плодорозсадники, спеціалізовані та неспеціалізовані товарні садівничі підприємства, дозволяє побудувати оптимальну систему бухгалтерського обліку в кожному з господарюючих суб’єктів. Розроблені теоретико-організаційні засади диференційованого підходу до побудови бухгалтерського обліку в садівничих підприємствах відповідно до їхньої технологічної спеціалізації сприяють концентрації облікової політики різних типів підприємств (дослідно-розсадницькі й товарні) на специфічних і важливих для них елементах, методах та інструментах (об’єкти обліку, робочий план рахунків, документування, внутрішня звітність). Це уможливить оптимізацію системи бухгалтерського обліку, яка забезпечуватиме своєчасною й належною інформацією потреби усіх рівнів управління, посилить ефективність роботи бухгалтерських служб.

3. Процес калькулювання собівартості продукції садівництва є невід’ємною частиною ведення бухгалтерського обліку та підґрунтям для прийняття управлінських рішень. У дисертаційній роботі вдосконалено методику калькулювання собівартості продукції, яка враховує організаційно-технологічні особливості галузі садівництва, пов’язані з отриманням об’єктивних фінансово-економічних показників. Встановлено, що об’єктами калькулювання в садівництві для маточників є підщепи, прищепи, відсадки, насіння, для розсадників – окулянти, саджанці, для плодово-ягідних насаджень – плоди, ягоди (основна продукція). Калькуляційні розрахунки, що проводяться з метою визначення собівартості продукції з урахування її якості, подальшого напряму її використання, доцільно оформляти розробленим для спеціалізованих товарних садівничих підприємств Калькуляційним листом. Такі пропозиції забезпечать формування оперативної інформації про собівартість отриманої продукції та прийняття на основі цього рішень щодо подальшого ціноутворення.

4. За результатами дослідження організації та методики внутрішньогосподарського контролю виробництва продукції садівництва визначено його як складову загальної системи контролю. Аналіз практики господарювання садівничих підприємств дав змогу встановити, що внутрішньогосподарський контроль може здійснюватись як окремою службою, так і без виділення функціональної одиниці в структурі підприємства. Встановлено, що ревізійна комісія як постійно діючий орган посилює вплив на реалізацію завдань внутрішньогосподарського контролю у садівничих підприємствах. Ефективність організації та здійснення внутрішньогосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві залежить від його послідовних етапів. Автором внесено пропозиції щодо розподілу сфери відповідальності суб’єктів контролю та суб’єктів інформаційного забезпечення його здійснення з виділенням окремих процедур за етапами перевірки, що дасть змогу уніфікувати підходи до організації та методики контролю й посилить дієвість роботи контрольних служб підприємства

5. Добре налагоджена система внутрішньогосподарського контролю дозволить своєчасно вирішити проблеми, координувати зміни, визначити стратегію майбутньої діяльності. З метою ефективного управління галуззю розроблено організаційно-методичну модель здійснення внутрішньогосподарського контролю виробництва продукції садівництва, в якій виділено об’єкти, суб’єкти контролю, джерела інформації, методичні прийоми проведення контролю та узагальнення й реалізації результатів контролю. Ці пропозиції в сукупності забезпечать проведення безперервного і суцільного контролю за виробничою діяльністю господарства та вчасного виявлення відхилень й усунення зон ризику.

6. Ефективне управління галуззю садівництва обумовило потребу в формуванні показників якості отриманої продукції. Розроблений і доповнений Щоденник надходження сільськогосподарської продукції садівництва (для спеціалізованих підприємств) реквізитами «Органічна продукція», «Традиційна (неорганічна) продукція без ГМО», «Традиційна (неорганічна) продукція з ГМО» з поділом зібраної продукції за такими категоріями, як «стандартна для зберігання», «стандартна для реалізації», «падалиця та дрібні плоди для переробки», дасть можливість формувати необхідну й оптимальну інформацію про кількість отриманої продукції залежно від загальної якості. Застосування розроблених Акта на отримання та сортування саджанців і Акта на сортування продукції садівництва у фруктосховищі сприятиме своєчасному відображенню інформації в обліковій роботі садівничих підприємств та забезпечить можливість контролю їх об’єктивності та достовірності. Запровадження вдосконалених і розроблених документів дасть змогу поліпшити обліково-інформаційне забезпечення про якісні показники отриманої продукції та сприятиме формуванню необхідної інформаційної бази для потреб усіх рівнів управління.

7. На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку витрати, які пов’язані з біологічними перетвореннями та виробництвом продукції, визнаються витратами основної діяльності. Залежно від спеціалізації садівничих підприємств запропоновано конкретизувати об’єкти обліку витрат з їх поділом на маточно-насіннєві сади, маточно-сортові (живцеві) сади, маточники вегетативно-розмножувальних підщеп, шкілки саджанців, розсадники (за роками вирощування), плодово-ягідні насадження тощо. Такий поділ забезпечить формування необхідних показників для здійснення контролю за витратами і визначення собівартості продукції садівництва.

Особливості формування і склад витрат, що пов’язані з біологічними перетвореннями у садівництві, діюча практика та досвід досліджуваних господарств обумовлюють доцільність ведення обліку витрат у садівництві за такою номенклатурою статей: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння і посадковий матеріал; добрива; нафтопродукти та інші пально-мастильні матеріали; засоби захисту рослин; тара одноразового використання; роботи і послуги виробничого характеру (власних допоміжних виробництв, сторонніх організацій); амортизація матеріальних і нематеріальних необоротних активів; витрати на утримання основних засобів та машинно-тракторного парку; інші виробничі витрати (витрати на зрошення, запилення багаторічних насаджень бджолами, страхові платежі); загальновиробничі витрати тощо. Запропонована номенклатура статей витрат уможливить побудову належної системи управлінського обліку і контролю витрат, що понесені на біологічні перетворення, розширить аналітичні можливості облікових даних.

8. У сучасних ринкових умовах господарювання важливим елементом внутрішньогосподарського управління є бюджетування. Відповідно до сучасних технологічних процесів у галузі розроблено систему операційних і зведених бюджетів, застосування яких сприятиме стійкому розвитку садівничих підприємств, підвищенню їх економічної ефективності та інвестиційної привабливості. Отже, за допомогою бюджетування як однієї з форм контролю можна планувати показники діяльності садівничих підрозділів, реалізовувати контроль за їх виконанням та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

**СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

***Статті в наукових фахових виданнях***

1. Смольська О. Ю. Організаційно-технологічні особливості вирощування суниці та їх вплив на побудову обліку / О. Ю. Смольська // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць. – Спецвипуск. – Відп. ред. М. М. Коцупатрий. – К.: КНЕУ, 2012. – С. 142–148. *(0,3 друк. арк.).*
2. Смольська О. Ю. Калькулювання собівартості продукції садівництва / О. Ю. Смольська // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – Херсон, 2014. – Вип. 5 (ч. 4). – С. 208–211. *(0,4 друк. арк.).*
3. Смольська О. Ю. Документальне оформлення виробництва і виходу продукції садівництва / О. Г. Бірюк, О. Ю. Смольська // **Проблеми економіки. – 2014. – № 2. – С. 224–229.** *(0,5 друк. арк.) (особистий внесок автора полягає в розкритті та вирішенні проблем документального оформлення виробництва і виходу продукції садівництва – 0,4 друк. арк.).*
4. Смольська О. Ю. Первісне визнання біологічних активів та продукції садівництва / О.Ю. Смольська // Агросвіт. – 2014. – № 6. – С. 68–71. *(0,3 друк. арк.).*
5. Смольська О. Ю. Основні напрямки впровадження облікової політики на садівничих підприємствах / О. Ю. Смольська // Агросвіт. – 2014. – № 12. – С. 55–60. *(0,5 друк. арк.).*
6. Смольська О. Ю. Організаційно-методичні засади обліку в плодорозсадниках / О.Ю. Смольська // **Ефективна економіка. – 2014. – № 5.** [Електронний ресурс] **– Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3068.** *(0,4 друк. арк.).*
7. Смольская Е. Ю. Методика контроля производства продукции садоводства / Е. Ю. Смольская // **Проблемы современной науки: сб. науч. трудов: Вып. 12. – Ч. 2. – Ставрополь: Логос, 2014. – 112 с. – С. 24–31.** *(0,4 друк. арк.).*

***Тези доповідей на науково-практичних конференціях***

1. Смольська О. Ю. Нормативно-правове забезпечення організації обліку садівництва / О.Ю. Смольська // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали ІІІ Міжнар. наук.-практ. конф., 3–4 жовт. 2013 р. – Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВНАУ, 2013. – Ч.3. – С. 97–101. (*0,1 друк. арк.*).
2. Смольська О. Ю. Витрати виробництва: управлінський аспект / О.Ю. Смольська //Стан та перспективи розвитку управлінського обліку на аграрних підприємствах: матеріали Всеукр. студ. наук. конф., 9 листоп. 2012 р. / Відп. за вип. М. М. Коцупатрий. – К.: КНЕУ, 2013. – С. 199–203. *(0,2 друк. арк.)*.
3. Смольська О. Ю. Облік сортування продукції садівництва у фруктосховищах / О. Ю. Смольська //Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки України: матеріали доповідей Міжнарю наук.-практ. конф. (7 берез. 2014 р., м. Ужгород) / за заг. ред. М. М. Палінчак, В. П. Приходько. – Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2014. – С. 215–217.*(0,2 друк. арк.)*.
4. Смольська О. Ю. Організаційні аспекти внутрішньогосподарського контролю на садівничих підприємствах / О. Ю. Смольська // Соціально-економічні проблеми сучасності та концепція сталого розвитку в Україні та світі: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (28–29 берез. 2014 р. м. Дніпропетровськ): У 3-х ч. – Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2014. – Ч. 3. – С. 70–73. *(0,1 друк. арк.)*.
5. Смольская Е. Ю. Особенности бюджетирования на предприятиях садоводства: организационно-теоретические аспекты / Е. Ю. Смольская // Бухгалтерский учет в условиях глобализации экономики: сб. науч. труд. по материалам Междунар. науч. конф., 22–23 мая 2014 г. / Гл. ред. Е. Л. Путникова. – Горки.: УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», 2014. – С. 43–46. *(0,2 друк. арк.)*.
6. Смольська О. Ю. Особливості обліку страхування садівничих насаджень і врожаю плодів та ягід / О. Ю. Смольська // Соціально-економічний розвиток країн: досвід та перспективи: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (30–31 трав. 2014 р., м. Львів) / ГО «Львівська економічна фундація»: у 3-х ч. – Львів: ЛЕФ, 2014. – Ч. 3.– С. 118–120. *(0,2 друк. арк.)*.
7. Смольська О. Ю. Організаційно-технологічні особливості галузі садівництва та класифікація садівничих підприємств/ О. Ю. Смольська // Зовнішні та внутрішні фактори впливу на розвиток міжнародних економічних відносин: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (4–5 лип. 2014 р., м. Львів) / ГО «Львівська економічна фундація»: у 3-х ч. – Львів: ЛЕФ, 2014. –Ч. 3.– С. 102–105. *(0,2 друк. арк.)*.

**АНОТАЦІЯ**

**Смольська О. Ю. Облік і контроль біологічних перетворень у садівництві. – Рукопис**.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки", Київ, 2015.

Дисертація присвячена проблемам удосконалення теоретико-методичних засад, організації, методики обліку та внутрішньогосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві. У роботі запропоновано й обґрунтовано класифікацію біологічних активів та біологічних перетворень у садівництві. Розкрито вплив організаційно- технологічних особливостей біологічних перетворень у садівництві на побудову бухгалтерського обліку та організацію внутрішньогосподарського контролю.

Уточнено об’єкти обліку та номенклатуру статей витрат на біологічні перетворення у садівництві з урахуванням новітніх технологій. Удосконалено методику здійснення калькулювання собівартості продукції садівництва через уточнення об’єктів калькулювання, калькуляційних одиниць тощо. Запропоновано організаційно-методичну модель внутрішньогосподарського контролю виробництва продукції садівництва.

Розроблено систему документального забезпечення формування інформації про оприбуткування і сортування продукції садівництва. Визначено методичні підходи до формування системи операційних та зведених бюджетів біологічних перетворень у садівництві.

**Ключові слова:** біологічний актив, сільськогосподарська діяльність, біологічне перетворення, виробництво, витрати, що пов’язані з біологічними перетвореннями, продукція садівництва, багаторічні насадження.

**АННОТАЦИЯ**

**Смольская Е. Ю. Учет и контроль биологических преобразований в садоводстве. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальный научный центр «Институт аграрной экономики», Киев, 2015.

Диссертация посвящена проблемам усовершенствования теоретических методических основ, организации, методики учета и внутрихозяйственного контроля биологических преобразований в садоводстве.

Определено, что биологический актив в садоводстве – это группа многолетних насаждений, имеющих общие подобные свойства, характерные для различных их видов (пород), полученные в результате биологических преобразований и главной целью выращивания которых является получение экономических выгод. В работе предложена и обоснована классификация биологических активов и биологических преобразований в садоводстве. Приведенные классификационные признаки биологических активов в садоводстве в зависимости от технологии выращивания продукции садоводства, технологии выращивания маточников и по их функциональному назначению, технологии выращивания саженцев в питомниках, а также по цели управления рисками имеют важное значение, поскольку потребители должны получать объективную и исчерпывающую информацию о технологических особенностях выращивания продукции. Доказано, что сложность и продолжительность процессов биологических преобразований в садоводстве обусловливает их деление на виды: выращивание долгосрочных биологических активов растениеводства, выращивание саженцев в питомниках, уход за зрелыми долгосрочными биологическими активами растениеводства и получение плодово-ягодной продукции. На основе анализа особенностей биологических преобразований в садоводстве в условиях использования новейших технологий обосновано их влияние на классификацию садоводческих предприятий и построение бухгалтерского учета и контроля производственной деятельности отрасли. В зависимости от цели и характера производственной деятельности выделены следующие типы садоводческих предприятий: опытно-питомнические, к которым относятся научно-исследовательские институты, исследовательские предприятия научных учреждений, специализированные предприятия по выращиванию саженцев, и товарные – предприятия, имеющие плодопитомники, специализированные и неспециализированные товарные садоводческие предприятия.

Уточнены объекты учета затрат и номенклатура статей затрат на биологические преобразования в садоводстве с учетом новейших технологий. Усовершенствована методика осуществления калькулирования себестоимости продукции садоводства. Предлагается относить к объектам калькулирования семена, черенки, подвои, саженцы, плоды, ягоды (основная продукция), а также применять 1 центнер (для плодов и ягод) и 1 тыс. штук (для черенков, саженцев, отсадков, усов) в качестве калькуляционной единицы.

Документальное оформление процессов, связанных с биологическими преобразованиями в садоводстве, осуществляется с помощью первичных документов, в результате чего получают информацию, необходимую как для оперативного, так и для дальнейшего управления деятельностью производственных подразделений и хозяйства в целом. Информация о понесенных расходах, связанных с биологическими преобразованиями и получением готовой продукции, в бухгалтерском учете формируется на основе данных соответствующих первичных документов по учету затрат труда, использования производственных ресурсов и оприходования готовой продукции растениеводства. Исходя из организационно-технологических особенностей отрасли систематизирован и уточнен рекомендованный перечень специализированных форм первичных документов для всех типов садоводческих хозяйств.

Завершающим этапом процесса производства продукции садоводства является ее калькуляция. С целью достоверного определения себестоимости продукции садоводства усовершенствована методика калькулирования путем конкретизации объектов калькулирования с учетом качества полученной продукции и направления ее дальнейшего использования.

Предложено организационно-методическую модель внутрихозяйственного контроля биологических преобразований в садоводстве, которая включает объекты, субъекты, информационные источники контроля, методические приемы и позволяет проводить непрерывное и сплошное наблюдение за производственной деятельностью, а также систематизированы перечень возможных нарушений на каждом технологическом этапе биологических преобразований при осуществлении контроля.

Разработана система документального обеспечения формирования информации об оприходовании и сортировке продукции садоводства. Внедрение разработанных Дневника поступления сельскохозяйственной продукции садоводства (для специализированных предприятий), Акта на получение и сортировку саженцев и Акта на сортировку продукции садоводства в фруктохранилищах будет способствовать своевременному отражению полученной информации в учетной работе садоводческих предприятий и обеспечит возможность контроля их объективности и достоверности.

Обосновано, что бюджетирование имеет важное значение в действующей системе управления предприятием. Определены методические подходы к формированию системы операционных и сводных бюджетов биологических преобразований в садоводстве. С помощью бюджетирования как одной из форм контроля можно планировать показатели деятельности садоводческих подразделений, реализовывать контроль над их выполнением и принимать обоснованные управленческие решения.

**Ключевые слова:** биологический актив, сельскохозяйственная деятельность, биологическое преобразование, производство, расходы, связанные с биологическими преобразованиями, продукция садоводства, многолетние насаждения.

**ANNOTATION**

**Smolska O.Y. Ассounting and control of biological transformations in horticulture. – Manuscript.**

The thesis submitted for obtaining Doctor of Philosophy scientific degree on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (by types of economic activity). – 'Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre, Kyiv, 2015.

The thesis is dedicated to the problems of improving the theoretical and methodological principles, organization, methodology of accounting and internal control of biological transformations in horticulture. In the thesis the classifications of biological assets and biological transformations in horticulture have been suggested and justified. There has been examined the impact of organizational and technological features of biological transformations in horticulture on the process of accounting and internal control organizing.

There have been specified the objects of cost accounting and the nomenclature of expenditure items for biological transformations in horticulture, taking into account the latest modern technologies. The methodology of horticultural industry products calculation has been improved, by clarifying calculation objects, calculation units ect. There has been suggested the organizational and methodological patern of internal control in horticulture production. And there has been designed the document system that forms the information about posting and sorting of horticultural products. There have been defined the methodological approaches to forming the system of operating and consolidated budgets of biological transformations in horticulture as well.

Підписано до друку 09.04.2015 р. Зам. № 224

Формат 60х90 1/16. Папір офсетний. Друк – різографія.

Наклад 100 прим. Ум. друк. арк. 0,9

Друк «ЦП «КОМПРИНТ», Свідоцтво ДК №4131 від 04.08.2011 р.

м. Київ, вул. Предславинська, 28

528-05-42, 067-209-54-30