

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.10.173](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.10.173)

УДК 657.1

Л. Ю. Низова,
студентка, ДВНЗ «Київський національний університет імені Вадима Гетьмана»
ORCID: 0000-0001-6007-1108
Н. С. Золотарьова,
к. е. н., доцент, ДВНЗ «Київський національний університет імені Вадима Гетьмана»
ORCID: 0000-0001-7962-6281

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ВИРОБНИЦТВА ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ

L. Nyzova
student, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
N. Zolotarova
PhD in Economics, dozent, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

ORGANIZATIONAL AND TECHNOLOGICAL FEATURES OF ORGANIC CROP PRODUCTION AND THEIR IMPACT ON ACCOUNTING

Метою дослідження було визначення основних проблем обліку виробництва органічної продукції рослинництва та можливих шляхів їх усунення.

У ході дослідження були вивчені праці вітчизняних та зарубіжних науковців з цього питання, проаналізовано дані зі статистичних матеріалів, останніх новин у галузі сільського господарства. Також було застосовано метод порівняння показників різних країн, аналітичний метод. Використано наочний метод подачі інформації у вигляді графіків, схем. У статті вказано проблеми обліку виробництва органічної продукції рослинництва та наведено способи їх вирішення. Зокрема, головними є правильне ведення документації, аналітика рахунків бухгалтерського обліку, наявність чітко прописаних пунктів облікової політики та доцільність посади бухгалтера з обліку продукції органічного походження.

Дослідження є корисним для науки бухгалтерського обліку, оскільки розкриває сутність ще не вирішених проблем у сфері органічного виробництва та пропонує варіанти їх усунення через покращення облікових процесів.

Вдосконалення ведення бухгалтерського обліку органічної продукції рослинництва на підприємствах допоможе у правильному визначенні собівартості цієї продукції, формуванні її ціни, визначення доходів та витрат. Відповідно, це призведе до більш точного формування фінансового результату від цієї діяльності, а також при налагодженні витрат на виробництво – до покращення цього результату.

The purpose of the study was to identify the main problems of accounting for the production of organic crop products and possible ways to eliminate them.

In the course of the study, the works of domestic and foreign scholars on this subject were studied, data from statistical materials, the latest news in the field of agriculture were analysed. Also, the

method of comparing the indices of different countries, the analytical method was used. The visual method of submitting information in the form of charts, diagrams is used.

Ukraine has favourable conditions for agriculture. In today's economic situation, the agrarian sector has perhaps the greatest prospects for crisis resolution and external debt settlement. However, this requires entering the European and world markets and adhering to the relevant standards of product quality.

For over fifteen years, in Ukraine, in parallel with traditional plant growing, organic, whose production is especially popular in foreign markets, has been developing. The low demand in the domestic market can be explained by the high price for such products, which is unattainable for most Ukrainians.

Also, most businesses that start organic farming have many drawbacks in accounting for such products, which leads to a distortion of income and expenses, and, at the same time, to a wrongly determined financial result.

The article describes the problems of accounting for the production of organic crop production and provides ways to solve them. In particular, the main thing is proper documentation, accounting analytics, the availability of clearly specified accounting policies and the expediency of the position of accountant for the accounting of products of organic origin.

The study is useful for accounting science, since it reveals the essence of unresolved problems in the field of organic production and suggests ways of eliminating them through improved accounting processes.

Improving the accounting of organic crop production at enterprises will help in the correct determination of the cost price of this product, the formation of its price, the definition of income and expenditure. Accordingly, this will lead to a more accurate formation of the financial result of this activity, as well as the adjustment of production costs - to improve this result.

Ключові слова. *Органічне виробництво; рослинництво; собівартість; первинна документація; аналітичні рахунки; маркування; органічні стандарти; капітальні витрати; посадова інструкція; облікова політика.*

Key words. *Organic production; plant production; cost; primary documentation; analytical accounts; labeling; organic standards; capital expenditures; job descriptions; accounting policies.*

Постановка проблеми. Наша країна має сприятливі умови для ведення сільського господарства. У сьогоденній економічній ситуації аграрний сектор має чи не найбільші перспективи для виходу з кризи та розрахунків за зовнішніми боргами. Однак, для цього необхідно виходити на європейські та світові ринки і дотримуватися відповідних стандартів якості продукції.

Уже більше п'ятнадцяти років в Україні паралельно з традиційним рослинництвом розвивається органічне, продукція якого особливо популярна на зовнішніх ринках. Малий попит на внутрішньому ринку можна пояснити високою ціною на таку продукцію, яка для більшості українців є недосяжною.

Також більшість підприємств, які починають займатися органічним виробництвом мають багато недоліків у веденні бухгалтерського обліку такої продукції, що призводить до викривлення доходів та витрат, а разом з тим – і до неправильно визначеного фінансового результату.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Цій темі присвятили свої роботи Бойко Л.О. [1], Мороз Ю.Ю. [4], Писаренко П.В. [7], Томашевська О.А. [9] та інші. Залишається невирішеною проблема точного віднесення витрат на собівартість органічної продукції, що і обумовило подальші дослідження.

Постановка завдання: дослідити особливості обліку виробництва органічної продукції рослинництва.

Виклад основного матеріалу дослідження. Станом на 2018 рік під вирощуванням органічної продукції в Україні зайняті сертифіковані території, загальною площею 421 500 га. Порівнюючи із 2002 роком, коли органіка тільки-но починала розвиватися, цей показник зріс на 56,3% (Рис.1) [11].

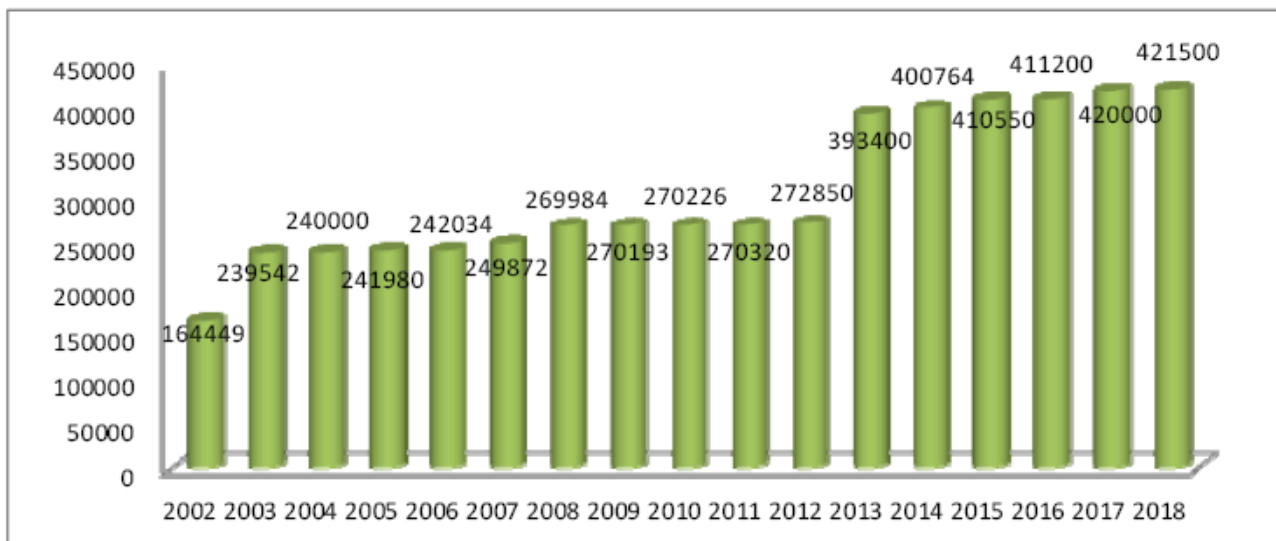


Рис. 1. Динаміка сертифікованих площ органічної продукції в Україні*, га

*Джерело: [11]

Також для розуміння значення органічного виробництва для України варто звернути увагу на структуру використання цих площ. Із них найбільшу частину (48,1%) становлять зернові, 16% - олійні, 4,6% - бобові, 2% - овочі, 0,6% - фрукти (Рис. 2) [5].

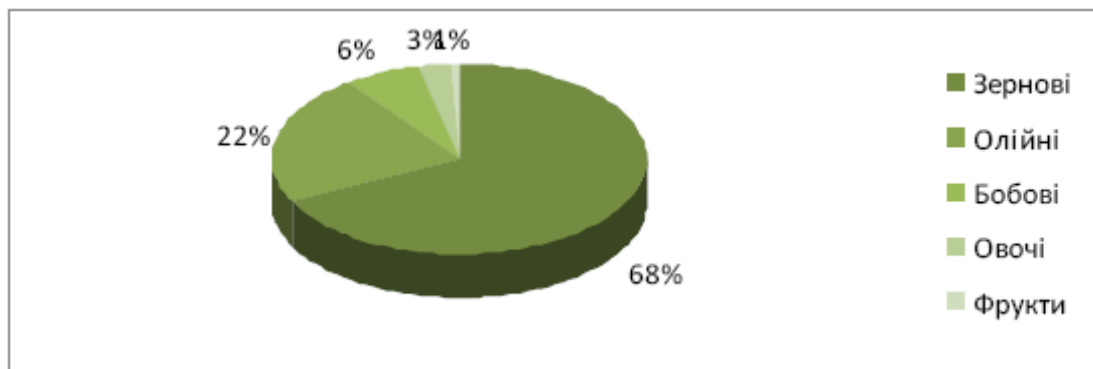


Рис. 2. Структура сертифікованих площ станом на 2018 рік*, %

*Джерело: [5]

На сьогодні Україна посідає одинадцяте місце за загальною площею сільськогосподарських угідь у Європі та двадцяте місце у світі. А саме: восьме місце серед світових виробників органічної продукції зернових, четверте місце – олійних, сьоме місце – бобових та десяте місце – овочів [8].

Органічне виробництво в Україні орієнтоване на експорт продукції, оскільки на внутрішньому ринку споживачів такої продукції досить мало. Споживання на душу населення становить близько €3, тоді як у країнах Європейського Союзу - €53,7. З цим показником Україна виходить на 25-те місце серед внутрішніх споживачів органічної продукції в цих країнах [6].

Це можна пояснити тим, що вартість органічної продукції для українців є досить високою, відповідно, і попит на цю продукцію є низьким. Виробники шукають можливість збуту за кордоном, де споживач має фінансову змогу й бажання купувати овочі та фрукти навіть за високими цінами, оскільки має фінансову можливість і є достатньо обізнаними у корисності органічного виробництва.

При з'ясуванні питання високої вартості органічної продукції доцільним буде розібратися у її структурі з точки зору бухгалтерського обліку.

Перш за все, потрібно розуміти, що виробництво органічної продукції відбувається за встановленими нормами, зазначеними у Законі України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції» від 03.07.2019 року, введення в дію якого відбулося 02.08.2019 року [3]. Метою прийняття даного закону є законодавче врегулювання вимог до вирощування, виробництва, ведення відповідного обліку, переробки, сертифікації, маркування, перевезення, зберігання та реалізації органічної продукції та сировини.

Сьогодні більшість господарств України займається вирощуванням органічної продукції паралельно з традиційною. Це пояснюється тим, що органіка, не дивлячись на динаміку розвитку, поки що залишається новим напрямом в сільському господарстві. Відповідно, більшість виробників займаються нею в експериментальному напрямку, як додаток до основного традиційного виробництва. В результаті цього існує

ризик «змішування» продукції між собою як в кількісному (на складах), так і у вартісному (у первинних документах та реєстрах синтетичного обліку) вимірниках.

Аби уникнути цього необхідно розмежувати первинні документи з вирощування органічної та неорганічної продукції. Для цього на підприємстві можна розробити бланки двох форм, на одній із яких зробити позначку «органічне виробництво». Це дасть змогу постачати на ринок чисту органічну продукцію, а також правильно визначати витрати, понесені на її виробництво, формувати собівартість, ціну, а також фінансовий результат від ведення органічного виробництва.

Скоріше за все, це також унеможливить перенесення частини витрат, понесених на вирощування традиційної продукції рослинництва на органічну. Оскільки відомо, що собівартість органічної продукції частково знижується за рахунок відсутності внесення хімічних та мінеральних добрив, протравлювання рослин від шкідників тощо. Але при цьому її ціна на 30-50% вища від аналогу традиційної продукції за рахунок великих витрат ручної праці, корисності органіки та з метою уникнення збитків, що може понести господарство при високому рівні ризику неврожаю такої продукції [2].

Вибуваючи з господарства для реалізації, органічна продукція повинна правильно маркуватися. На документах, які проходять через бухгалтерію, обов'язковою є така інформація: відправник та адреса, виробник та адреса, якість продукту (зазначена в сертифікаті), назва продукту, стандарт, номер партії, вага [2].

Документація господарства з органічним виробництвом має дуже велике значення. За органічними стандартами кожне таке господарство повинно:

- зберігати оригінали квитанцій на куплені засоби для вирощування такої продукції;
- реєструвати дані в польовому журналі (окремо для традиційної та органічної продукції) із зазначенням використаних засобів, дат посіву та збору урожаю;
- розраховувати згруповані показники використаних засобів захисту рослин та добрив по кожному органічному полю за рік (із деталізацією видів ЗЗР та добрив, кількості, виду культури);
- розробити і дотримуватися плану сівозміни полів із зазначенням можливого ризику потрапляння на ці площі шкідливих речовин із сусідніх полів, де займаються традиційним рослинництвом;
- вести окремий реєстр збору органічного врожаю, мати записи із зберігання та реалізації такої продукції.

Важливим є і те, що при складанні документів, задіяних безпосередньо під час вирощування органічної продукції, є неможливим нехтування деталізацією по внесенню органічних добрив, багаторічних трав та сидеральних культур. Зазначення всіх цих даних у первинних документах, спеціально розроблених форм, дозволить правильно формувати інформацію щодо накопичення і раціонального використання вологи, мінерального живлення рослин, умов життєдіяльності ґрунтових мікроорганізмів, структуру ґрунту та її відхилення від природної, збереження і розширення відтворення ґрунту [10].

Таким чином, створення пакета первинних бухгалтерських документів при виробництві екологічно чистої продукції є об'єктивною необхідністю. В основу розробки такої інформаційної бази повинні бути покладені стандарти екологічного виробництва й технологія виробництва продукції.

Органічними стандартами рекомендовано зберігати таку документацію не менше п'яти років [2].

Також для вдосконалення обліку органічної продукції потрібно переглянути номенклатури статей, які включають специфічні статті витрат. Наприклад, витрати на приведення стану земель до відповідного для вирощування такої продукції, додаткові витрати на зберігання та транспортування органічної продукції тощо.

Необхідний специфічний підхід до формування виробничої собівартості органічних продуктів на деяких бухгалтерських рахунках, які потребують виділення окремих статей витрат, що показуватимуть вартість та кількість використання ресурсів, котрі не шкодять навколишньому середовищу. Зокрема, це стосується рахунків:

- 23 «Виробництво»;
- 26 «Готова продукція»;
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;
- 28 «Товари».

Також варто створити окремі аналітичні рахунки для процесу виробництва органічної продукції (рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Виробництво продукції рослинництва», аналітичний рахунок 231.1 «Вирощування пшениці», 231.1-ОРГ «Вирощування органічної пшениці»), отримання доходів та формування фінансових результатів.

Такі аналітичні рахунки доцільно прописати в робочому плані рахунків, який є додатком до наказу про облікову політику підприємства.

Досить великою частиною витрат на вирощування органічної продукції є витрати на поліпшення земель. Відповідно до стандартів, термін підготовки земель до органічного виробництва повинен тривати не менше двох років [2]. Також ці витрати є, зазвичай, досить великими. Цю суму одразу не можна відносити на собівартість продукції, чим необґрунтовано її завищувати. На цих землях буде вирощуватись продукція різних видів і досить тривалий період часу (не один операційний цикл), тому дані витрати слід амортизувати. Для цього обліковцям рекомендовано відносити їх суми на 102 субрахунок «Капітальні витрати на поліпшення земель».

Також до таких витрат можна віднести вартість використаних сидератів Сидерати – це рослини, які тимчасово вирощують на вільних ділянках ґрунту з метою поліпшення структури ґрунту, забезпечення його

азотом та пригнічення росту бур'янів. Дещо зменшити капітальні витрати на поліпшення земель можна шляхом використання для вирощування тих територій, які раніше не були задіяні під будь-яким виробництвом.

Також варто виділити окремі статті у фінансовій, статистичній та податковій звітностях для того, щоб зовнішні користувачі мали змогу оцінювати стан виробництва органічної продукції. Особливо така інформація буде важливою для інвесторів. За даними комерційної служби Посольства США в Україні, середня окупність інвестицій в українське органічне землеробство становить близько 300% [5]. Таким чином, можна зазначити, що органічне виробництво є одним з найпривабливіших інвестиційних напрямів.

Наочно порядок формування та відображення даних бухгалтерського обліку виробництва продукції органічного походження можна показати у вигляді схеми (Рис. 3).

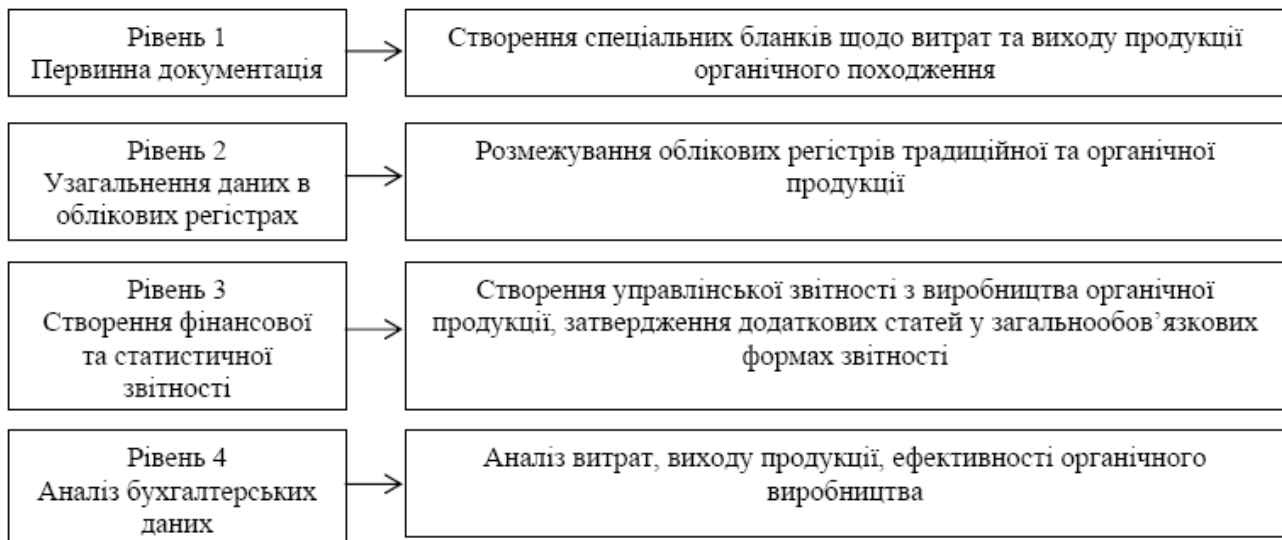


Рис. 3. Рівні формування облікової інформації щодо органічного виробництва*

*Джерело: розробка автора

Логічною є потреба у наявності на підприємстві особи, яка буде відповідальною за облік органічного виробництва, контроль показників діяльності та звіти про виробництво органічної продукції. Залежно від розмірів діяльності це може бути бухгалтер з обліку виробництва продукції рослинництва, або ж окремо найнятий менеджер, чи бухгалтер з обліку виробництва органічної продукції.

В останньому випадку необхідно є розробка посадової інструкції бухгалтера з обліку виробництва органічної продукції. У ній важливо вказати про обов'язковість ведення цим бухгалтером оперативного обліку. Через відсутність шкідливих засобів захисту рослин органічне виробництво є більш вразливим до шкідників, несприятливих погодних умов тощо. В результаті цього необхідне прийняття оперативних рішень, які потребують витрат, більшість з яких стосується оплати праці. Бухгалтер з обліку виробництва органічної продукції має робити не тільки фактичні розрахунки, а й планові, що дасть змогу уникнути браку коштів під час проведення додаткових робіт.

Через велику кількість додаткових умов ведення бухгалтерського обліку при вирощуванні органічної продукції деякі підприємства, які мають на меті великі масштаби поставок, можуть розробити для себе окремий наказ облікової політики підприємства щодо виробництва органічної продукції. При цьому держава має врегулювати і це питання, розробивши методичні рекомендації для бухгалтерії екологічного господарства. На основі цих рекомендацій господарства-початківці в органіці матимуть змогу уникнути помилок в обліку, а разом з тим – і у організації своєї майбутньої діяльності.

Додатки до спеціалізованої облікової політики мають містити крім уже згаданих робочого плану рахунків та спеціалізованих форм первинних документів також оперограми за цими документами, основним виконавцем у яких має бути бухгалтер з обліку виробництва органічної продукції, графіки документообігу та поданий у табличній формі список номенклатур калькуляційних статей та визначення методики калькулювання виробничої собівартості продукції.

Орієнтовні пункти наказу про облікову політику щодо вирощування органічної продукції можна побачити на рисунку 4.

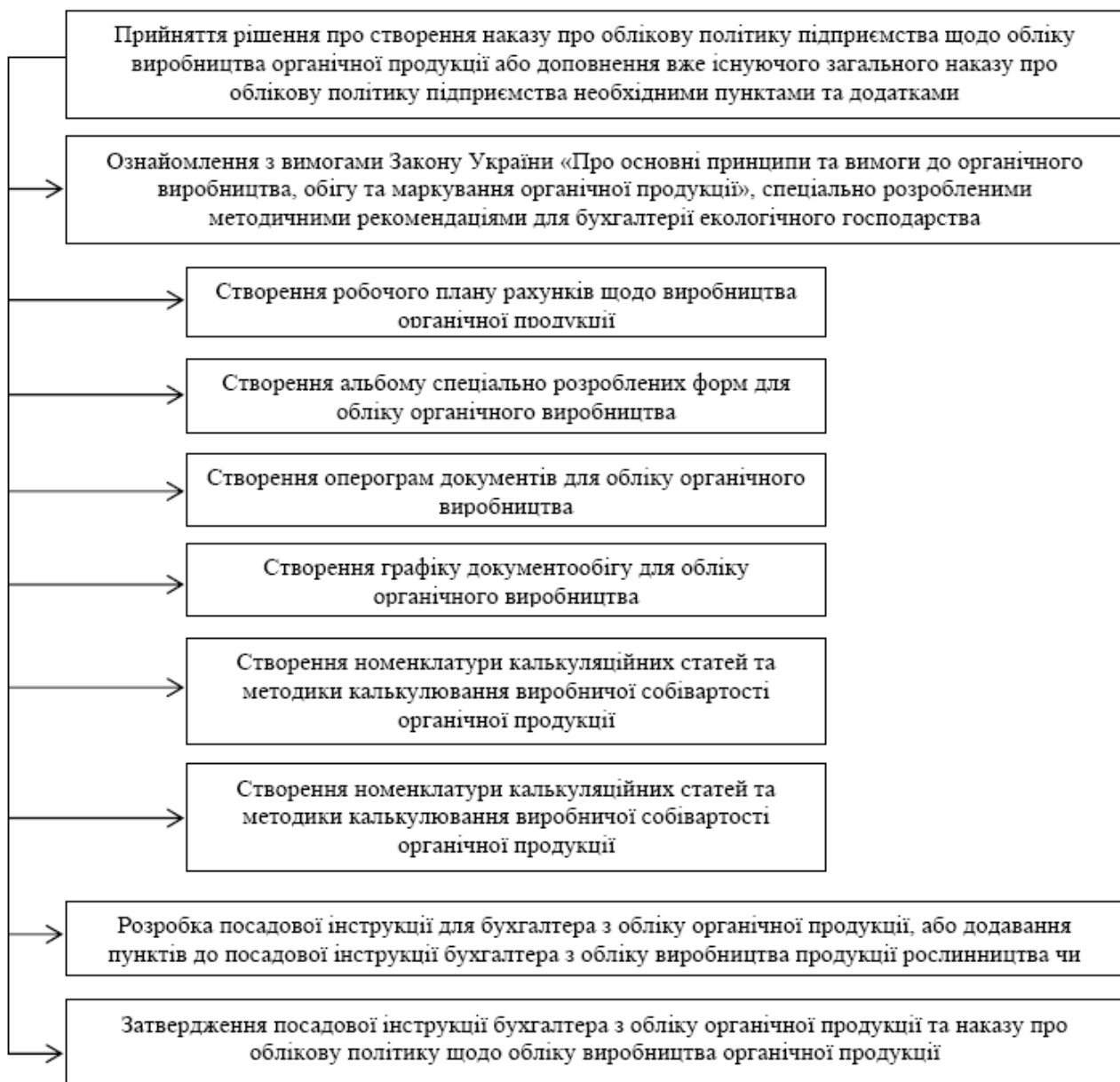


Рис. 4. Порядок створення наказу про облікову політику щодо обліку виробництва органічної продукції*
 *Джерело: розробка автора

При належним чином розробленій обліковій політиці щодо обліку виробництва органічної продукції бухгалтерський облік буде більш чітко спланованим та ефективним.

Висновки та подальші дослідження. З проведеного дослідження, можна зробити висновки, що правильне ведення бухгалтерського обліку з виробництва органічної продукції рослинництва дозволить збільшити прибутки підприємства. Це можливо при вдосконаленні документування виробництва, зберігання та реалізації органічної продукції; виділення специфічних статей витрат на її вирощування; створення окремих аналітичних рахунків для органічної продукції процесу виробництва, які прописуються в робочому плані рахунків; виділення окремих статей у фінансовій, статистичній та податковій звітності для зовнішніх користувачів (зокрема, інвесторів); необхідність бухгалтера з обліку виробництва органічної продукції рослинництва та посадової інструкції для нього; можливість створення окремого наказу облікової політики підприємства щодо виробництва органічної продукції з відповідними додатками.

Органічне виробництво потребує врегулювання як з боку держави, так і всередині кожного підприємства. Надалі необхідні подальші дослідження питань розробки методичних рекомендацій щодо обліку органічної продукції.

Список використаних джерел.

1. Бойко Л.О. Виробництво органічної продукції – запорука продовольчої безпеки України. - Збірник тез II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Публічне управління та адміністрування у процесах економічних реформ», Херсонський державний аграрний університет, 2018. - с. 125-126.

2. Вимоги до сертифікації органічного рослинництва. URL: <http://www.organicstandard.com.ua/files/cropproduction/ua/>
3. Закон України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції» від 03.07.2019 № 2740-VIII зі змін. та доповн. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2496-19>
4. Мороз Ю.Ю. Організація обліку виробництва і обігу органічної сільськогосподарської продукції і сировини. - Тези XII-ої Міжнародної наукової конференції «Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління», 24- 25 жовтня 2013 р., Житомир: ЖДТУ, 2013.
5. Органічне виробництво в Україні впевнено рухається вперед: <http://www.bakertilly.ua/news/id1402>
6. Органічний ринок в Україні – аналітика. URL: <https://agropolit.com/spetsproekty/415-organichniy-rinok-v-ukrayini--analitika>
7. Писаренко В.М. Органічне землеробство для приватного сектора. – Писаренко В.М., Писаренко П.В. – Науково-популярне видання «Полтава», Громадська спілка «Полтавське товариство сільського господарства», 2017.
8. Стан органічного виробництва в Україні (аналіз 05.11.2018). URL: <https://agrarii-razom.com.ua/news-agro/stan-organichnogo-virobnictva-v-ukraini-analiz-5-11-2018>
9. Томашевська О.А. Органічне виробництво в світі: реалії та перспективи. – Журнал «Інноваційна економіка», Подільський державний аграрно-технічний університет, Хмельницький економічний університет, Інститут економіки, технологій і підприємництва, Національна академія аграрних наук України, Інститут кормів та сільського господарства Поділля, 2013.
10. Удосконалення інформаційної бази обліку виробництва органічної сільськогосподарської продукції і сировини. URL: http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_4_2014_04_17_18/udoskonalennja_informacijnoji_bazi_obliku_virobnictva_organichnoji_silskogospodarskoji_produkciiji_i_sirovini/54-1-0-930
11. Федерація органічного руху України. URL: <http://www.organic.com.ua/uk/homepage/2010-01-26-13-42-29>

References.

1. Boyko L.O. (2018) Vyrobnnytstvo orhanichnoyi produktsiyi – zaporuka prodovolchoyi bezpeky Ukrayiny [Organic production is the key to Ukraine's food safety]. Proceedings of the Second All-Ukrainian Scientific and Practical Internet Conference «Public Administration and Administration in the Process of Economic Reforms» (Ukraine, Kherson, October 17, 2018) Kherson: Kherson State Agrarian University, p.p. 125-126.
2. Organic Standart (2016) Vymohy do sertyfikatsiyi orhanichnoho roslynnystva [Requirements for certification of organic plant growing]. *Organic Standart* (electronic journal) vol. 8, no. I.1-RQ-01-A. Available at: <http://www.organicstandard.com.ua/files/cropproduction/ua/> (accessed October 13, 2019)
3. Zakon Ukrayiny «Pro osnovni pryntsyty ta vymohy do orhanichnoho vyrobnnytstva, obihu ta markuvannya orhanichnoyi produktsiyi» vid 03.07.2019 № 2740-VIII zi zmin. ta dopovn. [Law of Ukraine «On Basic Principles and Requirements for Organic Production, Circulation and Labeling of Organic Products» of 03.07.2019 No. 2740-VIII on amendments and additions] Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2496-19> (accessed October 13, 2019)
4. Moroz YU.YU. Orhanizatsiya obliku vyrobnnytstva i obihu orhanichnoyi silskohospodarskoyi produktsiyi i syrovyny [Organization of accounting of production and circulation of organic agricultural products and raw materials]. Proceedings of the XIIth International Scientific Conference «Accounting, Economic Analysis and Control in the Formation and Development of Modern Management Concepts» (Ukraine, Zhytomyr, October 24-25, 2013) Zhytomyr: ZhSTU, p.p. 259-260.
5. Baker Tilly Ukraine (2018) Orhanichne vyrobnnytstvo v Ukrayini vpevnenno rukhayet'sya vpered [Organic production in Ukraine is confidently moving forward]. *Baker Tilly Ukraine* (electronic journal) Available at: <http://www.bakertilly.ua/news/id1402> (accessed October 13, 2019)
6. Trofimtseva O. (2018) Orhanichnyy rynek v Ukrayini – analityka [Organic market in Ukraine - analytics]. *Haryacha ahropolityka* (electronic journal) Available at: <https://agropolit.com/spetsproekty/415-organichniy-rinok-v-ukrayini--analitika> (accessed October 13, 2019)
7. Pisarenko V.M., Pisarenko P.V. (2017) Orhanichne zemlerobstvo dlya pryvatnoho sektora [Organic farming for the private sector]. *Orhanichne zemlerobstvo dlya pryvatnoho sektora* [Organic farming for the private sector]. Poltava: Public Association «Poltava Society of Agriculture», p.p. 132-138.
8. Informatsiyno-analitychna systema «Ahrariyi razom» (2018) Stan orhanichnoho vyrobnnytstva v Ukrayini (analiz 5.11.2018) [The state of organic production in Ukraine (analysis 5/11/2018)]. *Informatsiyno-analitychna systema «Ahrariyi razom»* (electronic journal) Available at: <https://agrarii-razom.com.ua/news-agro/stan-organichnogo-virobnictva-v-ukraini-analiz-5-11-2018> (accessed October 13, 2019).
9. Tomashevskaya O.A. (2013) Orhanichne vyrobnnytstvo v sviti: realiyyi ta perspektyvy [Organic production in the world: realities and prospects]. *Journal «Innovative Economics»*, vol. 6, no. 44, p.p. 160-164.
10. Mazur N. (2014) Udoskonalennya informatsiynoyi bazy obliku vyrobnnytstva orhanichnoyi silskohospodarskoyi produktsiyi i syrovyny [Improvement of information base for accounting of production of organic agricultural products and raw materials]. *Science club «SOPHUS»* (electronic journal) Available at:

http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_4_2014_04_17_18/udoskonalennja_informacijnoji_bazi_obliku_virobnictva_organichnoji_silskogospodarskoji_produkciji_i_sirovini/54-1-0-930 (accessed October 13, 2019).

11. Federatsiya orhanichnoho rukhu Ukrayiny (2018). Orhanik v Ukrayini [Organic in Ukraine]. *Federatsiya orhanichnoho rukhu Ukrayiny* (electronic journal) Available at: <http://www.organic.com.ua/uk/homepage/2010-01-26-13-42-29> (accessed October 13, 2019).

Стаття надійшла до редакції 19.10.2019 р.