

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РЕАЛЬНИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО
ОРГАНІЧНОЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ**

АНОТАЦІЯ

Актуальність дослідження. Органічне сільське господарство є одним із ключових факторів у вирішенні глобальних екологічних та соціальних проблем та в досягненні цілей сталого розвитку. Відтак, зростає коло осіб, зацікавлених в отриманні інформації про стан розвитку органічного виробництва, його реальні витрати, собівартість органічної продукції тощо.

Метою є дослідження сучасного стану організації і методики бухгалтерського обліку витрат органічного виробництва з точки зору еколого-економічного обліку в Україні та надання рекомендацій щодо адаптації облікового забезпечення управління витратами виробництва органічної продукції до вимог формування інтегрованої інформації еколого-економічного обліку.

Досягнення мети передбачає постановку та вирішення таких завдань:

- проаналізувати тенденції розвитку органічного виробництва в Україні та світі;
- дослідити вітчизняне нормативно-правове регулювання провадження органічного виробництва та його обліку;
- з'ясувати стан обліку витрат виробництва органічної продукції з точки зору еколого-економічного обліку в Україні;
- сформувати систему об'єктів обліку витрат, яка враховує специфіку технологічних процесів операторів органічного виробництва та запропонувати номенклатуру статей обліку витрат в умовах ведення органічного виробництва.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку витрат на виробництво органічної сільськогосподарської продукції.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-організаційних та методичних засад обліку витрат на виробництво органічної сільськогосподарської продукції.

Використані методи дослідження. Для визначення загальних тенденцій

розвитку облікового забезпечення управління витратами на виробництво органічної продукції застосовувались методи індукції та дедукції. Методи теоретичного узагальнення і порівняння були використані для розкриття сутності та змісту витрат органічного виробництва та органічної продукції, як економічних категорій та об'єктів бухгалтерського обліку. Економіко-статистичний метод застосовувався для аналізу стану виробництва органічної продукції, а метод спостереження – для дослідження стану обліку реальних витрат на виробництво органічних продуктів харчування.

Загальна характеристика роботи. Наукова робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 26 сторінках друкованого тексту, включає 4 таблиці, 7 рисунків, 1 додаток. Використано 19 літературних джерел.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. СВІТОВІ ТА ВІТЧИЗНЯНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА	9
РОЗДІЛ 2. ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ	13
РОЗДІЛ 3. ДОКУМЕНТУВАННЯ ПРОЦЕСІВ ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА	21
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	26
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	27
ДОДАТКИ	30

ВСТУП

Облік доходів і витрат, особливо на макрорівні, є далеко не точним. У ньому присутні маса наближень, припущень і неврахованих чинників. Ми практично не обліковуємо в ціні виробленої продукції ті витрати та вигоди, що виникають у результаті впливу діяльності суб'єктів господарювання на еко-агропродовольчу систему, на життя суспільства загалом. М. Ейгенраам та К. Обст називають це «зовнішнім ефектом» [1]. Зовнішній ефект автори трактують як позитивні чи негативні наслідки діяльності суб'єкта, які впливають на інших, при цьому не відображаючись в ціні товарів чи послуг. Стосовно витрат – це ті, що будуть понесені на відновлення ґрунтів, відновлення порушених екологічних систем, витрати кінцевих споживачів неякісної продукції на підтримання та відновлення здоров'я тощо.

Б. Геммілл-Херрен, Л. Е. Бейкер, П. А. Деніелс [2] зауважують, що за всіма продуктами харчування, які ми споживаємо прихована величезна кількість неврахованих негативних наслідків: обміління річок; вилучення поживних речовин із ґрунту; скидання забруднюючих речовин у повітря та воду; експлуатація робочої сили; викиди вуглекислого газу тощо. Коли ми проливаємо світло на ці взаємодії, стає зрозумілим, що гамбургер вартістю 99 центів коштує нам усім набагато дорожче, ніж долар, який споживач передає у руки касира. Тобто науковці звертають увагу на те, що суспільство споживаючи неякісні, дешеві продукти харчування не враховує значних витрат, які воно несе чи нестиме в майбутньому. Зрештою, той «дешевий» гамбургер обходиться для суспільства надзвичайно дорого, і ці невраховані, «невидимі» витрати несе не виробник продукції, а глобальна спільнота.

Вітчизняна та міжнародна практика забезпечує облік витрат лише у «видимому діапазоні» за аналогією із верхівкою айсберга. Використовуючи діючу методику ми не можемо, до прикладу, реально порівняти витрати та вигоди від виробництва органічної і неорганічної продукції, адже бухгалтерський облік надає обмежену інформацію. Те ж саме, навіть у більшій

мірі, можемо зазначити і з приводу статистичних даних, як облікової системи, що надає інформацію на макрорівні. Все це унеможлиблює ефективне управління витратами на виробництво та споживання продуктів харчування і призводить до виникнення та поглиблення проблем глобального масштабу.

Проблеми теоретичного та методичного характеру, пов'язані з формуванням еколого-економічних передумов розвитку органічного виробництва досліджувались О.І. Шкуратовим, В.А. Чудовською, А.В. Вдовиченком [3]. Проблеми, пов'язані із необхідністю переходу на органічне виробництво сільськогосподарської продукції в Україні для забезпечення зеленого зростання аграрного виробництва в цілому розглядались у працях І.В. Гончарук, С.Я. Ковальчук, Я.Г. Цицюри, С.М. Лутковської [4]. Проте, недостатність та несистемність наукових напрацювань з обліку господарської діяльності в умовах органічного виробництва обумовлює проблему побудови вітчизняної системи еколого-економічного обліку. Окремі питання організації та методики обліку досліджуються в працях Ю. С. Цаль-Цалка [5], Ю.Ю. Мороз, Я.П. Іщенко [6, 7].

Метою даної роботи є дослідження сучасного стану організації і методики бухгалтерського обліку витрат органічного виробництва з точки зору еколого-економічного обліку в Україні та надання рекомендацій щодо адаптації облікового забезпечення управління витратами виробництва органічної продукції до вимог формування інтегрованої інформації еколого-економічного обліку.

Досягнення мети передбачає постановку та вирішення таких завдань: проаналізувати тенденції розвитку органічного виробництва в Україні та світі; дослідити вітчизняне нормативно-правове регулювання провадження органічного виробництва та його обліку; з'ясувати стан обліку витрат виробництва органічної продукції з точки зору еколого-економічного обліку в Україні; сформулювати систему об'єктів обліку витрат, що враховує специфіку технологічних процесів операторів органічного виробництва та запропонувати номенклатуру статей обліку витрат в умовах провадження органічного виробництва.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку витрат на виробництво органічної сільськогосподарської продукції.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-організаційних та методичних засад обліку витрат на виробництво органічної сільськогосподарської продукції.

Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та специфічні методи. Серед загальнонаукових методів у роботі застосовувався системний метод. Системність у дослідженні дає змогу повністю охопити й відстежити процес виробництва органічної продукції; його якісні характеристики; зміни, які відбуваються на кожному етапі розвитку. Системний підхід дає можливість аналізувати органічне виробництво сільськогосподарської продукції з позицій цілісності та взаємозв'язку основних елементів, їх впливу на навколишнє середовище.

Вирішальне значення для методології дослідження виробництва органічної сільськогосподарської продукції має загальний діалектичний підхід. Його застосування дозволяє пізнати суперечності між промисловим землеробством та органічним виробництвом, між традиційними економічними інтересами й екологічним імперативом.

Поєднання діалектичного та системного підходів до пізнання явищ і процесів дозволило окреслити тенденції розвитку еколого-економічного обліку в умовах ведення органічного виробництва.

Для розкриття і поглиблення сутності та ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку органічного виробництва сільськогосподарської продукції застосовувались методи індукції та дедукції, монографічний метод, метод теоретичного узагальнення і порівняння та метод конкретизації.

Економіко-статистичні методи застосовувались для аналізу стану органічного виробництва, а метод спостереження – для дослідження стану облікового забезпечення управління витратами органічного сільськогосподарського виробництва.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці

організаційних та методичних прийомів щодо адаптації облікового забезпечення управління витратами виробництва органічної продукції до вимог формування інтегрованої інформації еколого-економічного обліку.

Пропозиції автора щодо формування номенклатури статей обліку витрат в умовах ведення органічного виробництва, впроваджені у селянському фермерському господарстві «Прогрес», що є оператором органічного виробництва (довідка №14 від 30.03.2023 р.).

Результати досліджень пройшли апробацію на Міжнародному конкурсі студентських наукових робіт «Black Sea Science» та були представлені на онлайн-конференції другого етапу конкурсу. За темою дослідження опубліковано одну статтю у студентському збірнику наукових праць.

РОЗДІЛ 1

СВІТОВІ ТА ВІТЧИЗНЯНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА

Міжнародна федерація органічного сільськогосподарського руху (IFOAM) наводить наступне визначення органічного сільського господарства – це цілісна виробнича система, що забезпечує збереження ґрунтів, екосистем, безпеку продовольства і харчування. Така система покликана створити умови, які підтримують екологічно-, соціально- та економічно-доцільне виробництво сільськогосподарської продукції [8].

За останні декілька років спостерігається позитивний світовий тренд за всіма ключовими індикаторами виробництва органічної продукції (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Стан органічного виробництва у світі у 2019-2020 рр.

Показники	Світ		Провідні країни	
	2019 р.	2020 р.	2019 р.	2020 р.
1	2	3	4	5
Кількість країн із веденням органічного виробництва	186	187	х	х
Площа сільськогосподарських земель із органічним статусом, млн. га	71,5	72,3	Африка: 2 млн. га (Туніс 0,3 млн. га) Азія: 6,5 млн. га (Китай 3,1 млн. га) Європа: 15,6 млн. га (Іспанія 2,2 млн. га) Латинська Америка: 8 млн. га (Аргентина 3,6 млн. га) Північна Америка: 3,34 млн. га (США 2 млн. га) Океанія: 36,0 млн. га (Австралія 35,7 млн. га)	Австралія (35,7 млн. га) Аргентина (3,7 млн. га) Іспанія (2,4 млн. га)
Частка органічних земель у загальній площі сільськогосподарських угідь, %	1,5	1,5	Африка: 3% (Сан-Томе і Принсіпі 22,5%) Азія: 0,4% (Тимор-Лешті 16,8%) Європа: 3,1% (Ліхтенштейн 38,5%) Латинська Америка: 1,1% (Уругвай 14,9%) Північна Америка: 0,8% (Бермудські острови 2%)	Ліхтенштейн (41,0%) Австрія (26,1%) Сан-Томе і Принсіпі (24,9%)

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4	5
Кількість операторів органічного виробництва, тис. од.	2819	3106	Африка: 806 (Уганда 210) Азія: 1300 (Індія 1012) Європа: 419 (Туреччина 80) Латинська Америка: 229 (Перу 104) Північна Америка: 24 (США 18) Океанія: 21 (Папуа-Нова Гвінея 13)	Індія (1366) Уганда (210) Ефіопія (204)
Органічний ринок, млрд. євро	96,7	106,4	США (40,6) Німеччина (10,9) Франція (9,1)	США (44,7) Німеччина (12,0) Франція (11,3)
Споживання на душу населення, євро	12,8	14,0	Данія (312) Швейцарія (312) Швеція (231)	Данія (344) Швейцарія (338) Люксембург (265)

Джерело: [9]

Площа сільськогосподарських угідь із органічним статусом зросла з 11 млн. га в 1999 р. до 72,3 млн. га в 2020 р. У 1999 р. було зареєстровано 200 тис. операторів органічного виробництва в усьому світі. В 2020 р. їх кількість уже становила більше трьох мільйонів. Органічний ринок зріс із 15,1 млрд. євро в 1999 р. до 106,4 млрд. євро в 2020 р. За даними IFOAM в Європі найбільша частка країн де культивується органічне землеробство. Серед них, у тому числі і Україна (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Кількість та частка країн (за регіонами), що провадили органічне виробництво, 2020 р.

Регіон	Кількість країн із органічним землеробством	Кількість країн регіону	Частка країн-виробників органічної продукції, %
Африка	47	61	77
Азія	42	51	82
Європа	48	51	94
Латинська Америка та Карибський басейн	33	48	69
Північна Америка	3	4	75
Океанія	14	24	54
Світ	187	239	78

Джерело: [10]

Станом на кінець 2020 р. під органічним виробництвом у Європі було задіяно 16,5 млн. га сільськогосподарських угідь (близько 3,3 % від загальної площі), що майже на 6% більше рівня 2019 р., функціонувало понад 430 тис. операторів органічного виробництва (рис. 1.1).

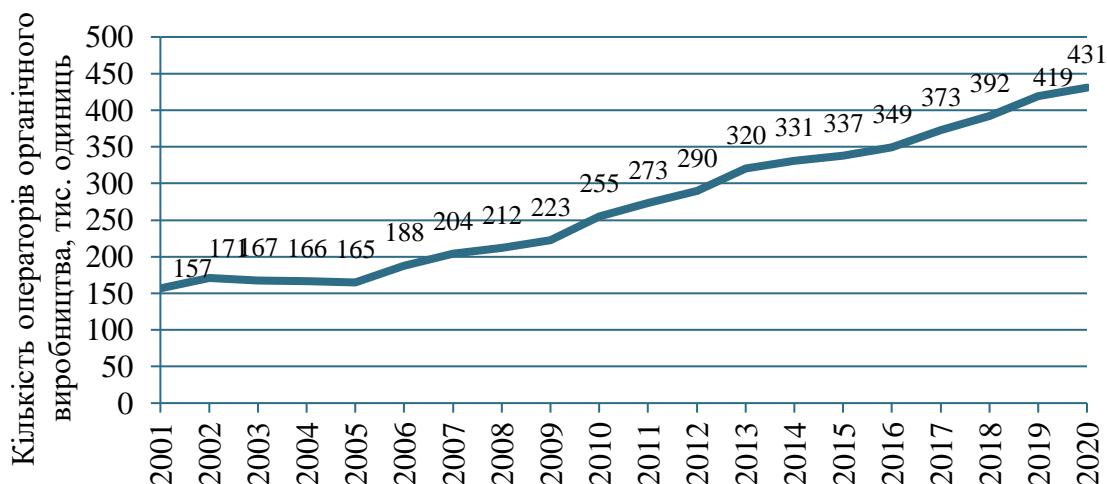


Рис. 1.1. Динаміка кількості виробників органічної продукції в Європі

Джерело: [11]

І хоча Україна не входить до складу країн-лідерів ані за площами, ані за виробництвом органічної продукції, проте в 2020 р. вона посіла друге місце серед європейських країн за темпами зростання органічних площ (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Країни-лідери з найвищим приростом органічних сільськогосподарських угідь у 2020 році, га

Джерело: [11]

За приростом ринку органічної продукції Україна увійшла в топ-10 європейських країн і посіла восьме місце (рис. 1.3).

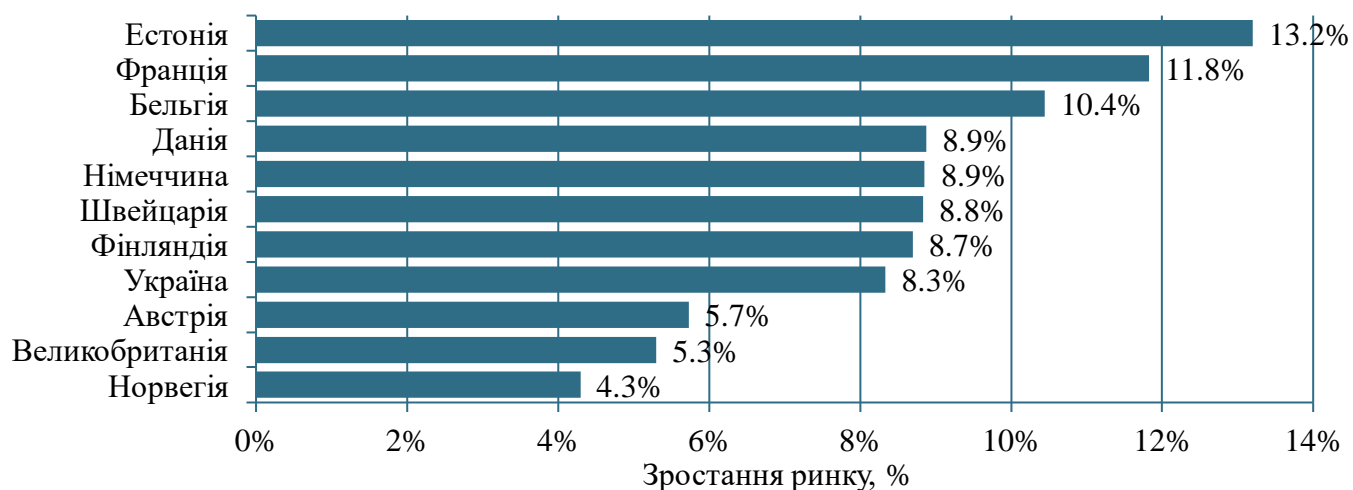


Рис. 1.3. Країни Європи з найбільшим зростанням органічного ринку в 2019-2020 рр.

Джерело: [11]

Ключові індикатори, які характеризують розвиток органічного виробництва в Україні представлено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Динаміка розвитку органічного виробництва в Україні

Показники	Роки						Темп приросту, %
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
Кількість операторів органічного виробництва, од.	210,0	360,0	375,0	510,0	617,0	549,0	161,4
Загальна площа сільськогосподарських земель з органічним статусом та перехідного періоду, тис. га	410,6	411,2	420,0	429,1	468,0	469,2	14,3
Обсяги внутрішнього споживчого ринку органічних продуктів, млн. євро	17,5	21,2	29,4	33,0	36,0	38,2	118,3

Джерело: [12]

До повномасштабного вторгнення Україна нарощувала темпи розвитку органічного виробництва і за оцінками експертів була та залишається перспективною країною для значного розширення органічного ринку в Європі.

РОЗДІЛ 2

ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ

Спроби врахування витрат взаємодії господарської діяльності та еко-агропродовольчої системи постійно робляться у світовій практиці. Так, у 1993 р. під егідою Комісії Європейських співтовариств, Міжнародного валютного фонду, Організації економічного співробітництва і розвитку, Організації Об'єднаних Націй, Світового банку була прийнята «Система національних рахунків» [13], в якій вводилось Поняття комплексного екологічного та економічного обліку. В 2012 р. Статистичною комісією Організації Об'єднаних Націй, в якості міжнародного статистичного стандарту, було прийнято «Центральну основу Системи природно-економічного обліку» [14]. Завданням даного стандарту було формування послідовних і співставних статистичних показників для розробки цілісної системи врахування взаємозв'язків між довкіллям і економікою. Зазначені документи є статистичним інструментарієм, який покликаний надавати інформацію на макрорівні для проведення досліджень та прийняття політичних рішень.

Накопичений світовий досвід формування інтегрованої інформації про екологічні, економічні та соціальні процеси має бути використаний у вітчизняній практиці для розробки національної системи комплексного еколого-економічного обліку. При цьому, під формування показників на макрорівні, необхідно адаптувати систему первинного спостереження та зведених показників бухгалтерського обліку.

Органічне виробництво, як цілісна виробнича система, сприяє екологічній та продовольчій безпеці, зниженню антропогенного тиску на природу, раціональному використанню природних ресурсів, охороні навколишнього середовища, створенню сталих систем агровиробництва та переробки продуктів харчування. Це, в свою чергу, мінімізує витрати суспільства, пов'язані з виробництвом та споживанням продуктів харчування і

збільшує витрати виробника. Таким чином, основним завданням обліку в умовах органічного виробництва є формування облікової системи, що забезпечувала б інформаційні запити стейкхолдерів про витрати виробників органічних продуктів харчування. Адже на мікрорівні, в умовах органічного виробництва, еколого-економічний облік – це інформаційна система, що дозволяє контролювати дотримання вимог вітчизняного та міжнародного законодавства щодо провадження даного виду діяльності, і, на наступних етапах, формувати послідовні і співставні статистичні показники для врахування взаємозв'язків між довкіллям і економікою.

Вітчизняна облікова практика не забезпечує потреби і запити зростаючого кола зацікавлених осіб про стан розвитку органічного виробництва, його витрати, собівартість продукції, доходи тощо. А, як відомо, без якісного інформаційного забезпечення неможливе ефективне управління виробничими процесами як на мікро-, так і на макрорівнях. Відтак сьогодні виникла нагальна потреба достовірного та повного висвітлення інформації про витрати виробництва органічної продукції в управлінській, фінансовій і статистичній звітності.

Законодавство України щодо регулювання діяльності виробників органічної продукції та щодо провадження органічного виробництва, наразі, перебуває у стадії формування. Нормативним актом, який визначає правові та економічні основи виробництва та обігу органічної сільськогосподарської продукції та сировини і спрямований на забезпечення належного функціонування ринку органічної продукції, а також на гарантування впевненості споживачів у продуктах та сировині, маркованих як органічні є Закон України «Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини» від 03.09.2013р. № 425-VII [15].

Законом визначено основні терміни щодо органічного виробництва (табл. 2.1).

Вимоги до органічного виробництва врегульовуються Законом України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та

маркування органічної продукції» від 10.07.2018 р. №2496-VIII [16].

Таблиця 2.1.

Визначення основних термінів щодо ведення органічного виробництва

Термін	Значення
Виробництво органічної продукції (сировини)	виробнича діяльність фізичних або юридичних осіб (у тому числі з вирощування та переробки), де під час такого виробництва виключається застосування хімічних добрив, пестицидів, генетично модифікованих організмів (ГМО), консервантів тощо, та на всіх етапах виробництва (вирощування, переробки) застосовуються методи, принципи та правила, визначені цим Законом для отримання натуральної (екологічно чистої) продукції, а також збереження та відновлення природних ресурсів
Органічна продукція	продукція, отримана в результаті сертифікованого виробництва відповідно до вимог Закону
Органічна сировина	сировина, отримана в результаті сертифікованого виробництва відповідно до вимог Закону та яка спрямовується на подальше використання для отримання нової продукції
Традиційна (неорганічна) продукція	продукція, виготовлена за загальноприйнятими технологіями виробництва сільськогосподарської продукції, де можна використовувати будь-які хімічні засоби захисту, синтетичні мінеральні добрива, консерванти, штучні барвники, стимулятори росту, гормони, антибіотики, ароматизатори, стабілізатори, підсилювачі смаку тощо відповідно до законодавства
Паралельне виробництво	одночасне виробництво органічної та традиційної (неорганічної) продукції
Перехідний період	період переходу від виробництва традиційної (неорганічної) продукції (сировини) до виробництва органічної продукції (сировини)

Джерело: сформовано автором на основі [15]

У зазначеному нормативному акті практично ті ж терміни трактуються дещо інакше. Так, у ньому дається визначення поняття «органічне виробництво», що за своєю суттю є аналогічним терміну, визначеному в Законі № 425-VII, як «виробництво органічної продукції». Згідно із Законом №2496-VIII «органічне виробництво» визначене як сертифікована діяльність, пов'язана з виробництвом сільськогосподарської продукції (у тому числі всі стадії технологічного процесу, а саме первинне виробництво (включаючи збирання), підготовка, обробка, змішування та пов'язані з цим процедури, наповнення, пакування, переробка, відновлення та інші зміни стану продукції), що проводиться з дотриманням вимог законодавства у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції [16].

Аналогом терміну «паралельне виробництво», що наводиться в Законі

№2496-VIII, є термін «одночасне виробництво», який трактується як органічне та неорганічне виробництво, що провадиться одним і тим самим оператором різних продуктів [16]. Така невідповідність у законодавчих актах доводить, що необхідність вдосконалення законодавчого регулювання в сфері органічного виробництва.

Щодо обліку витрат виробництва органічної продукції, то, окрім визначеної у Законі №2496-VIII норми щодо відокремленого обліку виробництва органічної продукції, неорганічної продукції і продукції перехідного періоду, нормативне регулювання відсутнє. Це обумовлює використання різних методичних підходів обліку різними суб'єктами господарювання, що тягне за собою формування різнопланової інформації, яка не є порівняльною на макрорівні. При цьому, на наше переконання, порушується задекларований законом принцип відкритості державної політики у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції, що передбачає забезпечення вільного доступу до інформації про розвиток органічного виробництва та обіг органічної продукції в Україні.

За відсутності нормативного регулювання організація обліку має спиратись на внутрішні регламенти. Загалом, організація обліку витрат виробництва – це складний комплексний процес. Він вимагає врегулювання документування операцій; визначення об'єктів обліку витрат; переліку статей витрат виробництва та їх складу; об'єктів калькулювання; структури субрахунків першого та другого порядку; визначення складу прямих та непрямих виробничих витрат; способів розподілу непрямих витрат; вибору методів оцінки готової продукції (основної, суміжної, побічної); визначення форм внутрішньої звітності щодо витрат та виходу продукції. Облік органічного виробництва слід організовувати за його галузями, визначеними Законом №2496-VIII: (органічне рослинництво (у тому числі насінництво та розсадництво); органічне тваринництво (у тому числі птахівництво, бджільництво); виробництво органічних кормів; органічна аквакультура; органічне грибівництво (у тому числі вирощування органічних дріжджів;

виробництво органічних харчових продуктів (у тому числі органічне виноробство); виробництво органічних морських водоростей; заготівля органічних об'єктів рослинного світу) [16].

У сільському господарстві традиційно об'єктами обліку витрат є культури (групи культур), види і групи тварин. Специфіка технологічних процесів у органічному виробництві та вимоги в організації відокремленого обліку виробництва органічної, неорганічної продукції та продукції перехідного періоду обумовлює побудову складнішої системи об'єктів обліку витрат (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Об'єкти обліку витрат виробництва

Джерело: [6]

Вимоги до органічного виробництва виключають можливість використання будь-якого неприродного або неконтрольованого впливу на геном сільськогосподарських рослин і тварин; синтетичних речовин, у тому

числі агрохімікатів, пестицидів, антибіотиків; методів електричної або іншої стимуляції для примушування, що завдає тваринам болю, застосування транквілізаторів; гідропонних методів; стимуляторів росту, гормонів тощо (рис. 2.2).

ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА		<ul style="list-style-type: none"> - відокремлення у часі або просторі виробництва та зберігання органічної продукції, у тому числі ведення обліку такої продукції, від виробництва та зберігання неорганічної продукції і продукції перехідного періоду; - використання технологій, що відповідають вимогам законодавства у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції; - використання переважно відновлюваних ресурсів та власних ресурсів, у тому числі продуктів переробки відходів та побічної продукції рослинного та тваринного походження, за умови що вони відповідають вимогам до органічного виробництва; - використання технологій, що не завдають шкоди здоров'ю людей, рослинам, добробуту тварин, запобігають забрудненню навколишнього природного середовища або мінімізують його; - використання харчових добавок, мікроелементів та добавок для технологічних цілей у гранично допустимих кількостях, визначених законодавством у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції; - використання води як інгредієнта органічної продукції, що відповідає вимогам, встановленим законодавством до води питної; - заборона змішування одних і тих самих органічних і неорганічних інгредієнтів у одному органічному продукті.
		<ul style="list-style-type: none"> - засоби будь-якого неприродного або неконтрольованого впливу на геном сільськогосподарських рослин і тварин, промислових мікроорганізмів, шляхом застосування для виробництва генетично модифікованих організмів та продуктів, що містять, складаються або вироблені з генетично модифікованих організмів, крім застосування ветеринарних лікарських засобів, внесених до Переліку речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва та які дозволені до використання у гранично допустимих кількостях, у випадках, встановлених Законом України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції»; - синтетичні речовини, у тому числі агрохімікати, пестициди, антибіотики для превентивних цілей, гормональні препарати, стимулятори росту та підкорм тварин; - методи електричної або іншої стимуляції для примушування, що завдає тваринам болю, застосування транквілізаторів; - іонізуюче випромінювання; - гідропонні методи; - використання штучно виведених поліплоїдних тварин та рослин; - речовини і технологічні методи виробництва, результати застосування яких можуть ввести споживача в оману щодо природи (походження) продукту; - стимулятори росту, гормони або аналогічні речовини, крім застосування речовин, внесених до Переліку речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва та які дозволені до використання у гранично допустимих кількостях, у випадках, встановлених Законом.

Рис. 2.2. Загальні вимоги до органічного виробництва в Україні

Джерело: сформовано авторами на основі [16]

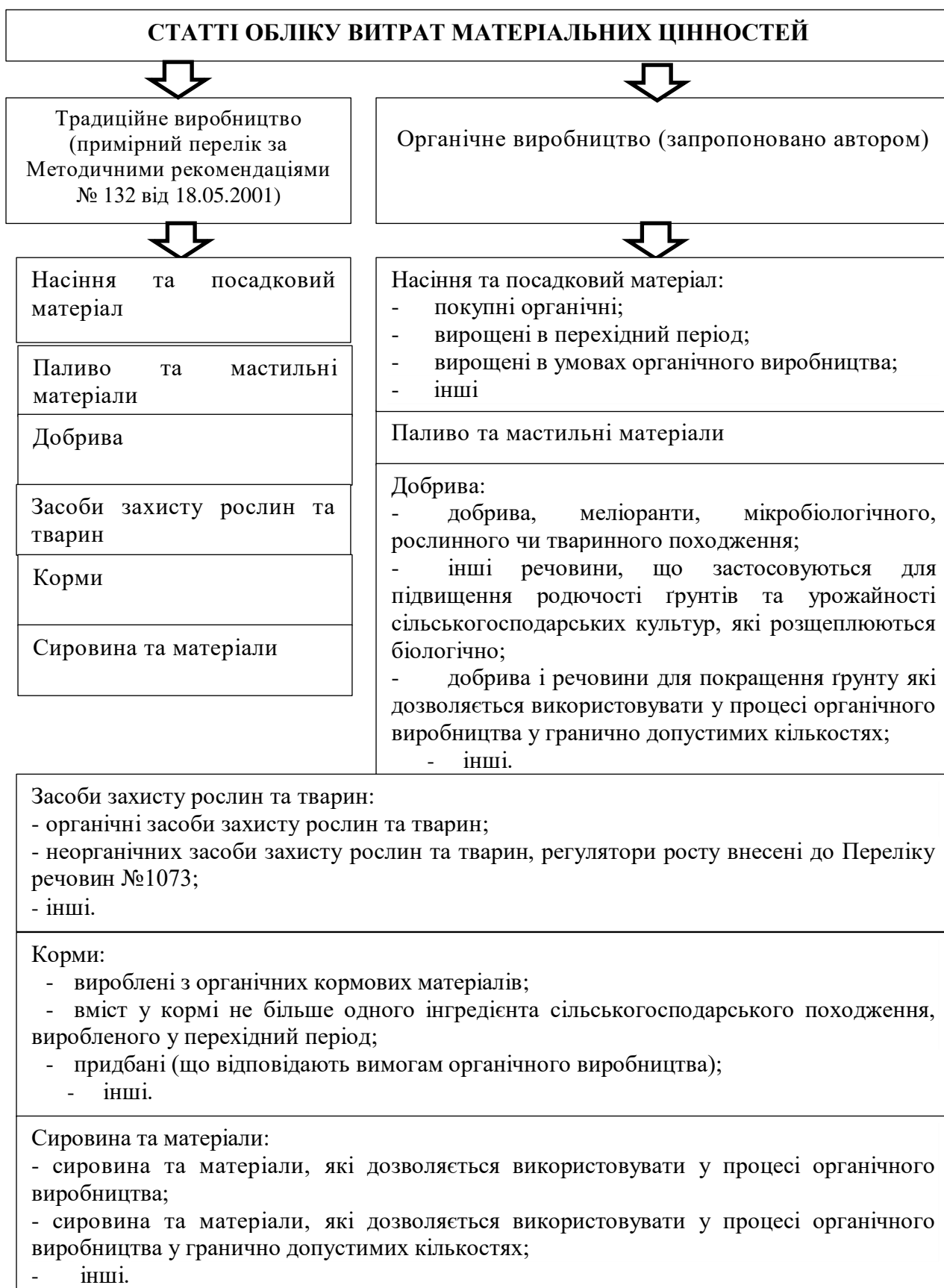


Рис. 2.3. Порівняння статей обліку витрат матеріальних цінностей у традиційному та органічному сільськогосподарському виробництві

Джерело: сформовано автором

Законодавчі обмеження щодо органічного виробництва та необхідність забезпечення ефективного контролю за використанням добрив, засобів захисту рослин і тварин, насіння, посадкового матеріалу, кормів, засобів дезінфекції, засобів для очищення, інших речовин, обумовлюють необхідність організації деталізованого обліку таких витрат за калькуляційними статтями.

Підприємствам-операторам органічного виробництва доцільно використовувати розширену номенклатуру статей витрат виробничих запасів. При цьому в окремому внутрішньому регламенті слід детально прописати, які саме витрати включаються до тієї чи іншої статті. Порівняння статей обліку витрат матеріальних цінностей традиційного та органічного виробництва наведено на рис. 2.3.

Запропонована система постатейного обліку дасть можливість розмежувати витрати, дозволені законодавством до здійснення в органічному сільськогосподарському виробництві та витрати щодо яких є певні обмеження. Це, в свою чергу, поліпшить інформаційне забезпечення контрольної функції управління органічним виробництвом та надасть можливість обґрунтованого калькулювання собівартості продукції.

РОЗДІЛ 3

ДОКУМЕНТУВАННЯ ПРОЦЕСІВ ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА

Основою і підґрунтям отримання інформації для управління є первинний облік. Наразі, типові первинні документи для відображення витрат на виробництво органічної продукції відсутні. Це обумовлює потребу у розробці та формуванні пакета первинної документації задля забезпечення інформаційних потреб управління органічним виробництвом. Згідно з чинним законодавством суб'єкти господарювання мають право самостійно створювати форми первинної документації. При цьому, в самостійно створених документах мають бути реквізити, визначені законодавством як обов'язкові (назва документа, дата складання, найменування підприємства, зміст господарської операції, одиниця виміру, посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції, підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [18]). Окрім цього, в первинних документах, для оформлення операцій в органічному виробництві, повинні бути враховані законодавчі та технологічні вимоги до його провадження.

Я.П. Іщенко вважає, що при формуванні системи документування обов'язково слід враховувати напрями використання інформації про витрати. На її думку, стосовно облікового забезпечення всіх рівнів управління, первинні документи про витрати на виробництво органічної продукції повинні містити інформацію за наступними напрямками подальшого використання:

- оперативного аналізу, внутрішнього контролю і управління;
- зовнішнього контролю (державного контролю у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції за діяльністю операторів, контролю органів сертифікації, контролю покупців тощо);
- формування інформації для цілей фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами;
- формування інформації для податкової та статистичної звітності [7].

Для забезпечення інформаційних потреб користувачів за кожним напрямом необхідно виважено та продумано підійти до формування змістовної частини кожного документа. Такий підхід до формування первинних документів забезпечить виконання ними як інформаційної, так і контрольної функцій (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Функції первинних документів в управлінні витратами виробництва органічної продукції

Джерело: [7]

Контрольна функція реалізується через забезпечення внутрішнього та зовнішнього контролю. Внутрішній контроль забезпечується шляхом ініціювання операції менеджментом підприємства, її дозволу відповідною посадовою особою та фіксуванням факту здійснення операції. Зовнішній контроль виробництва органічної продукції здійснюють:

- органи сертифікації;
- Державна служба України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів (далі – Держпродспоживслужба).

Відповідно до вимог законодавства, виробники органічної продукції зобов'язані щорічно проходити сертифікацію своєї діяльності з метою підтвердження її відповідності законодавчим вимогам.

Із цією метою оператори органічного виробництва мають забезпечити всі умови для контрольних процедур органів сертифікації. Зокрема, для їх безперешкодного доступу до виробничих потужностей, відбору зразків ґрунту та продукції, отримання, на вимогу органів сертифікації, документів, що підтверджують використання дозволених речовин (інгредієнтів, компонентів) та дотримання інших вимог органічного виробництва. Таким чином, органи сертифікації, як правило, вимагають надати докази дотримання вимог до провадження органічного виробництва. Такими доказами є належним чином оформлені первинні документи з відображення витрат виробництва та виходу органічної продукції.

Інформаційна функція первинних документів із обліку витрат на виробництво органічного сільськогосподарської продукції реалізується через змістовне наповнення документу всією необхідною інформацією для забезпечення інформаційних потреб і запитів користувачів.

Для забезпечення реалізації інформаційної та контрольної функцій первинних документів із обліку витрат на виробництво органічної сільськогосподарської продукції, слід особливо виважено підійти до документування витрат матеріальних цінностей. Враховуючи вимоги та заборони, визначені законодавством (рис. 2.2), та відсутність спеціалізованих форм первинних документів для обліку витрат виробничих ресурсів у органічному виробництві, вважаємо за необхідне вдосконалити існуючі форми документації та розробити спеціалізовані форми первинного обліку. При цьому слід врахувати всі вище наведені організаційно-технологічні особливості ведення діяльності та специфіку контролю в умовах перехідного періоду, паралельного виробництва органічної і неорганічної продукції та «чистого» органічного виробництва.

Якщо виробництво продукції відбувається в умовах перехідного періоду

чи тим самим оператором виробляється органічна та неорганічна продукція, підприємство зобов'язане організувати відокремлене зберігання, використання, а, отже і відокремлений облік виробничих запасів для кожного з видів виробництва. При цьому на первинних документах, якими оформляється оприбуткування таких запасів доцільно проставляти відмітки, які б дозволяли ідентифікувати придбані чи вироблені насіння, корми, добрива тощо як такі, що дозволені, чи недозволені в органічному виробництві. Наприклад, це можуть бути штампи з написами «органічний склад» чи «неорганічний склад».

Якщо виробником провадиться паралельне виробництво, він повинен підтвердити документально дотримання вимог ст. 26 Закону № 2496-VIII, а саме:

- розділення виробництва, транспортування, зберігання органічної і неорганічної продукції, утримання органічних і неорганічних тварин;
- розділення органічного та неорганічного насіння, посадкового матеріалу, органічних і неорганічних кормів, інших речовин (інгредієнтів, компонентів), що використовуються в органічному та неорганічному виробництві;
- належне очищення виробничого обладнання для забезпечення технологічних процесів;
- подання до органу сертифікації інформації про кількість виробленої органічної та неорганічної продукції;
- подання до органу сертифікації інформації про збирання врожаю не пізніше, ніж за два робочі дні до початку збору врожаю;
- подання до органу сертифікації інформації про будь-яке переміщення або продаж тварин, продуктів тваринництва;
- подання інформації до органу сертифікації про зібраний врожай, вирощених тварин і продукцію тваринництва [16].

Для документального підтвердження дотримання зазначених вимог до існуючих форм первинних документів слід ввести додаткові реквізити. Проте, з огляду на суттєву специфіку органічного виробництва, за деякими операціями

додаткові реквізити занадто перевантажуватимуть документ. У таких випадках доцільно створити спеціалізовані форми документів.

Для контролю за використанням у органічному виробництві насіння, кормів, добрив, засобів захисту рослин та тварин у первинні документи з відпуску товарно-матеріальних цінностей (накладна внутрішньогосподарського призначення (форма ВЗСГ-8), лімітно-забірна карта на одержання матеріальних цінностей (форма ВЗСГ-1, ВЗСГ-2)), необхідно додати реквізити, що дозволять ідентифікувати використані матеріальні цінності, як дозволені, або дозволені в гранично допустимих кількостях. Для цього, у додаткових графах, слід зазначати розділ та номер використаних виробничих ресурсів згідно з Переліком № 1073 [19]. Після використання добрив, засобів захисту рослин та тварин, засобів дезінфекції, миючих засобів тощо слід скласти акт на їх списання. Нами запропоновано спеціалізовану форму Акту про використання речовин (інгредієнтів, компонентів) в органічному (перехідному) виробництві (додаток 1).

Вимогами до органічного рослинництва передбачено використання органічного насіння та посадкового матеріалу. Для отримання органічного насіння, рослини з якого його отримують мають бути вирощені в умовах органічного виробництва. Тому пропонуємо до спеціалізованої форми «Акту витрат насіння і садивного матеріалу» (форма № ВЗСГ-4) додати реквізити, які б містили додаткову інформацію про умови вирощування материнських рослин. Зокрема, на яких землях проведено посів (сертифікованих під органічне виробництво чи перехідного періоду); розділ та номер використаних речовин для обробки насіння від хвороб та шкідників згідно з Переліком № 1073.

Вважаємо, що пропозиції щодо документування витрат насіння, добрив, засобів захисту рослин та тварин, інших речовин, що використовуються в процесі органічного виробництва, дозволять забезпечити реалізацію інформаційної та контрольної функцій менеджменту підприємств-операторів органічного виробництва та надати об'єктивну інформацію для подальшого групування і узагальнення.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

З проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Визначено, що на мікрорівні, в умовах органічного виробництва, еколого-економічний облік – це інформаційна система, яка дозволяє контролювати дотримання вимог вітчизняного та міжнародного законодавства щодо провадження даного виду діяльності, і, на наступних етапах, формувати послідовні і співставні статистичні показники для врахування взаємозв'язків між довкіллям і економікою.

2. Сформовано систему об'єктів обліку витрат органічного виробництва, яка враховує технологічні особливості його провадження і дозволить організувати відокремлений облік витрат виробництва органічної продукції, неорганічної продукції та продукції перехідного періоду.

3. Доведено доцільність розробки деталізованої номенклатури статей обліку витрат виробництва органічної сільськогосподарської продукції в якій розмежувати витрати, дозволені законодавством для здійснення в органічному сільськогосподарському виробництві та витрати щодо яких є певні обмеження. Запропонована система постатейного обліку дозволить поліпшити інформаційне забезпечення контрольної функції управління органічним виробництвом, надасть можливість обґрунтованого калькулювання собівартості продукції та дозволить адаптувати облікове забезпечення управління витратами виробництва органічної продукції до вимог формування інтегрованої інформації еколого-економічного обліку.

4. Запропоновано підходи щодо адаптації існуючих форм первинних документів із обліку витрат до особливостей та вимог виробництва органічної сільськогосподарської продукції. Запропоновано форму Акту про використання речовин (інгредієнтів, компонентів) в органічному (перехідному) виробництві.

5. Результати наукового дослідження прийняті до впровадження селянським (фермерським) господарством «Прогрес» і підтверджують практичну цінність досліджень.

6. За результатами дослідження автором опубліковано наукову статтю у журналі студентських наукових праць: Управління, адміністрування та право: проблеми, тенденції, досягнення (URL: https://vsau.org/assets/images/content/studenty/TOM-5_2022.pdf)

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Eigenraam M., C. Applying the teebagrifood evaluation framework global alliance for the future of food. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/344486568_APPLYING_THE_TEEBAGRIFOOD_EVALUATION_FRAMEWORK_-_Overarching_Implementation_Guidance
2. Gemmill-Herren B., Baker L.E., Daniels P.A. True Cost Accounting for Food. Balancing the Scale. Retrieved from <https://www.routledge.com/True-Cost-Accounting-for-Food-Balancing-the-Scale/Gemmill-Herren-Baker-Daniels/p/book/9780367506858>
3. Шкуратов О.І., Чудовська В.А., Вдовиченко А.В. Органічне сільське господарство: еколого-економічні імперативи розвитку: монографія. Київ: ДІА, 2015. 248.
4. Гончарук І.В., Ковальчук С.Я., Цицюра Я.Г., Лутковська С.М. Динамічні процеси розвитку органічного виробництва в Україні. Вінниця : ТОВ «ТВОРИ», 2020. 478 с.
5. Цаль-Цалко Ю. С. Статистичний і бухгалтерський облік органічного виробництва. *Наукові горизонти*. 2018. № 5 (68). С. 70–77. DOI: <https://doi.org/10.33249/2663-2144-2019-78-5-75-81>
6. Іщенко Я.П. Облік витрат та виходу органічної сільськогосподарської продукції рослинництва. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. №3-4. С.26-36. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.03.026>
7. Іщенко Я.П., Коваль Н.І. Особливості документування витрат органічного сільськогосподарського виробництва *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2021. №3(57). С. 121-137. DOI: 10.37128/2411-4413-2021-3-8.
8. Міжнародна федерація органічного сільськогосподарського руху (IFOAM). URL: <https://www.ifoam.bio/> (дата звернення: 01.04.2023).

9. Зведений річний звіт IFOAM, 2020 Retrieved from <https://www.ifoam.bio/sites/default/files/2021-06/Annual%20Report%202020.pdf> (дата звернення: 01.04.2023).

10. Research Institute of Organic Agriculture FiBL, IFOAM – Organics International. The World of Organic Agriculture Statistics and Emerging Trends 2020. Edited by Helga Willer, Bernhard Schlatter, Jan Trávníček, Laura Kemper and Julia Lernoud Retrieved from <https://www.organic-world.net/yearbook/yearbook-2020.html> (дата звернення: 31.03.2023).

11. Organic World. Презентації «Світ органічного сільського господарства 2021». Частина 3: Органічне сільське господарство в регіонах. Retrieved from <https://www.organic-world.net/yearbook/yearbook-2021/presentations.html> (дата звернення: 03.04.2023).

12. Федерація органічного руху в Україні. Органік в Україні, 2021. Retrieved from <http://organic.com.ua/organic-v-ukraini/> (дата звернення: 03.04.2023).

13. Комісія Європейських співтовариств, Міжнародний валютний фонд, Організація економічного співробітництва і розвитку, Організація Об'єднаних Націй, Світовий банк (1993 р.). «Система національних рахунків 1993». Retrieved from <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/1993sna.pdf> (дата звернення: 03.04.2023).

14. Організація Об'єднаних Націй, Продовольча і сільськогосподарська організація Об'єднаних Націй, Міжнародний валютний фонд, Організація економічного співробітництва і розвитку, Група Світового банку (2012). Центральна основа Системи природно-економічного обліку. Retrieved from https://unstats.un.org/unsd/envaccounting/seeaRev/CF_trans/SEEA_CF_Final_ru.pdf (дата звернення: 04.04.2023)

15. Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини: Закон України від 03.09.2013р. № 425-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/425-18> (дата звернення: 30.03.2023).

16. Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу

та маркування органічної продукції: Закон України від 10.07.2018 р. №2496-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2496-19> (дата звернення: 30.03.2023).

17. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (дата звернення: 01.04.2023).

18. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 05.04.2023)

19. Перелік речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва та які дозволені до використання у гранично допустимих кількостях: Наказ Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України від 09.06.2020 р. №1073. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0763-20#Text> (дата звернення: 01.04.2023)

ДОДАТКИ

« » 20 p

Структурний підрозділ _____

про використання речовин (інгредієнтів, компонентів) в органічному (перехідному) виробництві
за _____ 20__ р.

Призначення і спосіб застосування речовин (інгредієнтів, компонентів) _____ основне, передпосівне тощо

підживлення, суцільний, місцевий і т. д.

Внесено на землях _____
сертифікованих під органічне виробництво, перехідного періоду

Назва речовин (інгредієнтів, компонентів)	Розділ та номер згідно з Переліком № 1073	Код синтетичного обліку		Одиниця виміру	Ціна	Номер поля, назва культури			
		дебет	кредит			внесено на площу, га	кількість (фізична вага)	у переведенні на діючу речовину	сума