

## ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВАРОВИРОБНИКІВ ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

Ю. Ю. Мороз, д. е. н., професор  
Ю. С. Цаль-Цалко, д. е. н., професор  
Житомирський національний агроєкологічний університет

За визначенням Міжнародної федерації органічного сільськогосподарського руху (IFOAM) “Органічне сільське господарство – виробнича система, що підтримує здоров'я ґрунтів, екосистем і людей. Воно залежить від екологічних процесів, біологічної різноманітності та природних циклів, характерних для місцевих умов, при цьому уникається використання шкідливих ресурсів, які викликають небажані наслідки.

Офіційні статистичні огляди IFOAM підтверджують, що в Україні у 2016 р. нараховувалось 390 сертифікованих органічних господарств, а загальна площа сертифікованих органічних сільськогосподарських земель склала 421 200 га. Дослідження Федерації органічного руху України свідчать, що сучасний внутрішній споживчий ринок органічних продуктів в Україні у 2016 р. становив більше 21 млн. євро.

Правові та економічні основи виробництва органічної сільськогосподарської продукції визначаються в Україні відповідним Законом [19] та детальними правилами [2-6].

Ще одним документом, що акцентує увагу на органічному секторі, є Стратегія розвитку аграрного сектора економіки на період до 2020 р. [21]. В стратегії серед пріоритетних напрямів досягнення стратегічних цілей вказано і забезпечення продовольчої безпеки держави шляхом сприяння розвитку органічного землеробства, насамперед в особистих селянських і середніх господарствах.

Проте розвиток діяльності з виробництва органічної продукції супроводжується певними ризиками, викликами та обмеженнями, які необхідно враховувати в управлінні ними. Йдеться про те, як інформаційно підтвердити статус продукції органічного виробництва, як забезпечити її прибутковість, як одержати дані через систему обліку для прийняття управлінських рішень у контексті соціальної відповідальності суб'єктів господарювання.

Організація бухгалтерського обліку повинна бути спрямована на забезпечення належного функціонування ринку органічної продукції та сировини, а також на гарантування впевненості споживачів у продуктах і сировині, маркованих як органічні.

Варто зазначити, що обліку господарської діяльності у сфері органічного виробництва майже не приділяється уваги. Насамперед, повністю відсутні нормативно-рекомендаційні положення організації бухгалтерського обліку і звітності з органічного виробництва.

В діючих нормативних документах зустрічаються лише підходи до оперативного обліку:

1. При виробництві органічної продукції тваринного походження виробник веде та зберігає журнал обліку виробництва продукції (сировини) тваринного походження, у якому міститься інформація про:

- тварин, які прибули в господарство (походження і дата прибуття, перехідний період, ідентифікаційний номер та ветеринарні дані);

- тварин, які вибули з господарства (вік, кількість голів, ідентифікаційний номер, призначення та у разі забою вага);

- будь-яких загиблих тварин та причин їх загибелі;

- тип кормів, у тому числі добавки до кормів, співвідношення різних інгредієнтів раціону і періоди доступу до зон вільного вигулу, використання пасовищ, у тому числі під час паралельного виробництва та у перехідний період;

- профілактику та лікування хвороб і ветеринарний догляд із зазначенням дати лікування, діагнозу, найменування ветеринарного препарату та їх дозування, діючі речовини, методи лікування і рекомендації лікаря ветеринарної медицини щодо ветеринарного догляду, в тому числі причини і періоди виведення лікарської речовини.

2. У процесі організації виробництва органічної продукції аквакультури виробник веде та зберігає журнал обліку, в якому повинна міститися інформація про:

- походження і дату надходження, перехідний період об'єктів аквакультури, які доставлені у господарство з вирощування об'єктів аквакультури (далі – господарство);

- номер партії, вік, кількість особин, вагу та призначення об'єктів аквакультури, які вибули з господарства;

- втрачену рибу;

- тип і кількість корму для риби, задокументовані випадки використання додаткових кормів для коропів;

- цілі, дату лікування, дозування, тип застосованого лікувального засобу та період відвикання у разі лікування об'єктів аквакультури;

- здійснення заходів запобігання захворюванням: чистку, висушування, водні процедури.

3. При виробництві органічних морських водоростей передбачено, що у журналі обліку формується інформація про:

- перелік видів, дата і кількість зібраних або вирощених органічних морських водоростей;

- дата внесення, тип і кількість використаного добрива.

У разі збору диких морських водоростей у журналі додатково зазначаються:

- інформація про історію діяльності із збору врожаю для кожного виду водоростей;

- кількість морських органічних водоростей, зібраних за один сезон;

- можливі джерела забруднення місця збору врожаю;

- відомості про обсяги щорічного урожаю для кожного водного об'єкта.

В той же час, в нормативних документах, що визначають правила виробництва органічної продукції рослинного походження [5] і бджільництва [4], взагалі не регламентується будь-яка система обліку.

Щодо досліджень науковців і практичного досвіду, то зустрічаються лише розрізнені публікації невеликої кількості авторів з окремих питань формування управлінської інформації про господарську діяльність в сфері органічного виробництва.

Я. П. Мельничук порушила питання документального оформлення витрат і виходу продукції рослинництва органічного походження. Пропонується на первинних документах робити спеціальні відмітки «Органічна продукція», «Органічне землеробство», «Біологічне землеробство» [12]. Такий підхід, на нашу думку, помилковий, тому що кожний первинний документ носить індивідуальний характер і розрахований на безпосередню господарську операцію, яка пов'язана з аналітичними рахунками ресурсів, витрат, продукції. В подальших дослідженнях Я. П. Мельничук намітила кроки для організації обліку виробництва органічної продукції, зокрема, щодо відокремлення у бухгалтерському обліку господарських операцій пов'язаних з органічним виробництвом; додаванням в робочих планах рахунків підприємств окремих субрахунків, що стосуються органічного виробництва; встановлення для виробництва для органічної продукції окремих центрів бюджетування і відповідальності [13]. В іншій статті Я. П. Мельничук описала загальновідомі підходи до калькулювання

собівартості продукції рослинництва з висновком, що цього необхідно дотримуватись і щодо продукції органічного походження [11].

Колектив науковців кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету (ЖНАЕУ) в своїх дослідженнях, починаючи з 2013 року, здійснив обґрунтування декількох напрямів можливості використання бухгалтерського обліку при формуванні інформаційних ресурсів для потреб гарантування споживачів щодо відсутності фальсифікатів органічної продукції, зокрема, це формування: об'єктів обліку, моделі процесу контролю, ціноутворення і відносин з покупцями, інноваційної моделі господарювання та інструментів системи обліку [7; 8; 14-16; 22-26].

Н. А. Мазур визначила перелік можливих заходів для формування облікової політики в сфері розвитку органічного виробництва [10].

І. В. Іонаш і Т. А. Мельник підтвердили потребу розвитку обліку в сфері органічного виробництва за напрямками, які були обґрунтовані в працях науковців ЖНАЕУ [9].

О. В. Пеньова при дослідженні обліку виробництва екологічно чистої продукції рослинництва розглянула лише систему обліку витрат підприємства з охорони природи [18].

Г. М. Пасемко описала тільки загальні підходи до необхідності формування обліково-аналітичної інформації для забезпечення ефективного управління щодо ведення органічного виробництва [17].

Н. В. Гончаренко запропонував для обліку витрат перехідного періоду до органічного рослинництва на субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» відкрити аналітичних рахунок 1021 «Капітальні витрати на поліпшення якісних параметрів земель органічного рослинництва» [1].

Все це свідчить про те, що досі не розроблено методологічного інструментарію для практичного ведення обліку господарської діяльності з виробництва органічної продукції.

Ведення обліку на підприємстві залежить від організаційних особливостей суб'єкта господарювання, пов'язаних з органічним виробництвом. Органічне виробництво може бути поширеним на господарську діяльність підприємства в цілому, окремі структурні підрозділи з органічним виробництвом, аналітичні об'єкти діяльності (сільськогосподарські культури, тварини) або тільки на їх частину при паралельному виробництві органічної та традиційної (неорганічної) продукції рослинництва на одній площі або тваринництва в одному приміщенні.

При цьому окремо виникають господарські операції у підприємств, які вирішили перейти на виробництво органічної продукції на етапі перехідного періоду з початку підготовки до органічного виробництва до визнання права на безпосереднє виробництво і реалізацію органічної продукції. В період підготовки до органічного виробництва виникають витрати майбутніх періодів капітального і поточного характеру, які потребують їх обліку на окремих аналітичних рахунках до субрахунків першого порядку або другого порядку рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 39 «Витрати майбутніх періодів». Сформовані витрати підлягають наступному розподілу на об'єкти калькулювання продукції органічного виробництва за відповідними розрахунками або через амортизацію.

За умови повного переходу господарської діяльності підприємства на вимоги органічного виробництва продукції та/або сировини бухгалтерський облік не передбачає додаткових правил, крім загальних підходів при традиційному виробництві, визначених в нормативних документах і відображених в обліковій політиці підприємства. Бухгалтерський облік повинен забезпечувати контроль щодо неможливості використання в процесі господарської діяльності цих підприємств:

1) ГМО, похідних ГМО і продуктів, вироблених з ГМО, як харчових продуктів, кормів, технологічних добавок, препаратів захисту рослин та покращення ґрунту, добрив, насіння, вегетативного походження садивного матеріалу, мікроорганізмів і тварин;

2) хімічно синтезованих речовин, консервантів, синтезованих (штучних) барвників, гормонів, антибіотиків, ароматизаторів, стабілізаторів, підсилювачів смаку, стимуляторів росту;

3) іонізуючого випромінювання для обробки органічної сировини або кормів, що використовуються у виробництві органічної продукції;

4) гідропонне виробництво.

При виробництві органічної продукції в окремих структурних підрозділах підприємства їм необхідно надати статус центрів відповідальності з правами формування прибутку на рівні розрахункової величини валового прибутку.

Для забезпечення відокремлення господарської діяльності з виробництва органічної продукції в бухгалтерському обліку необхідно використати систему окремих субрахунків і аналітичних рахунків на рівні управлінського обліку щодо формування інформації про:

- наявність засобів праці (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, тварин), спеціалізованих для органічного виробництва (рахунки 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи», 21 «Поточні біологічні активи». 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»);

- наявність і рух виробничих запасів, які забезпечують технологічний процес, що відповідає вимогам органічного виробництва (рахунок 20 «Виробничі запаси»). У виробничих підрозділах забороняється зберігання будь-яких вхідних продуктів не пов'язаних з органічним виробництвом [20];

- витрати на виробництво органічної продукції в розрізі аналітичних рахунків і відповідних статей калькулювання (рахунок 23 «Виробництво»), а також незавершене виробництво;

- оприбуткування і рух продукції від об'єктів витрат органічного виробництва (рахунок 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»). При зберіганні органічної продукції (сировини) на складах повинні забезпечуватися ідентифікація такої продукції, її партій і запобігання будь-якому змішуванню або обміну з неорганічною продукцією та/або речовинами, які не відповідають вимогам органічного виробництва, або забрудненню такими продуктами та/або речовинами.

- розрахунки з покупцями та визначення валового прибутку як різниці між доходом в розрізі кожного покупця, видів продукції, виробництв (центрів відповідальності) та географічних сегментів реалізації на вітчизняних та іноземних ринках (рахунки 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 70 «Доходи від реалізації») та виробничою собівартістю реалізованої органічної продукції (рахунок 90 «Собівартість реалізації»);

- додаткові витрати, пов'язані із збутом органічної продукції (аналітичні рахунки до рахунку 93 «Витрати на збут»). Транспортування органічної продукції (сировини) повинно здійснюватися лише у відповідній упаковці, контейнері або транспортних засобах, закритих таким чином, щоб заміна вмісту була неможливою без маніпуляцій або пошкодження пломби. Одночасне перевезення органічної і неорганічної продукції можливе лише за умови вжиття відповідних заходів для запобігання будь-якій можливості змішування або обміну з неорганічною продукцією.

Визначена нами вище система обліку щодо господарської діяльності структурних підрозділів повинна бути організована і в умовах ведення органічного виробництва за окремими об'єктами

діяльності, які обов'язково виділяються в окремі центри відповідальності в складі структурних підрозділів або надання їм статусу структурних підрозділів з органічним виробництвом.

При паралельному виробництві суб'єкт господарювання, який здійснює виробництво органічної продукції, сировини, відокремлює землю, тварин та продукти, які використовуються або вироблені за допомогою органічних частин, та веде відповідний облік для підтвердження такого відокремлення.

### Література

1. Гончаренко Н. В. Організаційно-методичні засади обліку витрат перехідного періоду в органічному рослинництві / Н. В. Гончаренко // Облік і фінанси. – 2016. – № 2. – С. 16–22.

2. Детальні правила виробництва органічних морських водоростей : Постанова КМУ від 30.09.2015 р. № 980.

3. Детальні правила виробництва органічної продукції (сировини) аквакультури : Постанова КМУ від 30.09.2015 р. № 982.

4. Детальні правила виробництва органічної продукції (сировини) бджільництва : Постанова КМУ від 23.03.2016 р. № 208.

5. Детальні правила виробництва органічної продукції (сировини) рослинного походження : Постанова КМУ від 31.08.2016 р. № 587.

6. Детальні правила виробництва органічної продукції (сировини) тваринного походження : Постанова КМУ від 30.03.2016 р. № 241.

7. Дідух Д. М. Організація бухгалтерського обліку органічного виробництва як інноваційного напрямку розвитку сільського господарства / Д. М. Дідух // Органічне виробництво і продовольча безпека : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – Житомир : Полісся, 2013. – С. 219–222.

8. Дідух Д. М. Інноваційно-орієнтовані методи управління діяльністю органічних сільськогосподарських підприємств / Д. М. Дідух // Органічне виробництво і продовольча безпека : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. – Житомир : Полісся, 2014. – С. 397–399.

9. Іонаш І. В. Посилення обліково-інформаційного забезпечення управління – запорука ефективного розвитку органічного виробництва // І. В. Іонаш, Т. А. Мельник // Молодий учений. – 2014. – № 6 (09). – С. 133–135.

10. Мазур Н. А. Удосконалення інформаційної бази обліку виробництва органічної сільськогосподарської продукції і сировини [Електронний ресурс] / Н. А. Мазур // Міжнар. зб. наук. пр. «Інститут

бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації». – 2014. – Вип. 2. – Режим доступу: <http://sophus.at.ua>

11. Мельничук Я. П. Калькулювання собівартості органічної продукції рослинництва / Я. П. Мельничук // Економіка та держава. – 2016. – № 2. – С. 87–90.

12. Мельничук Я.П. Документальне оформлення витрат і виходу продукції рослинництва органічного походження / Я. П. Мельничук // Вісник ЖДТУ. – 2016. – № 2. – С. 27–32.

13. Мельничук Я. П. Облікова політика щодо виробництва та реалізації органічної продукції / Я. П. Мельничук // Економіка : реалії часу. – 2016. – №3(25). – С. 86–92.

14. Мороз Ю. Ю. Моніторинг в системі управління органічним виробництвом / Ю. Ю. Мороз // Екологічно чисте виробництво – основна підвищення якості продукції на товарних ринках України : матеріали VIII Пленуму Спільки економістів України та Всеукр. наук.-практ. конф. – К., 2013. – С. 74–81.

15. Мороз Ю. Ю. Організація обліку виробництва і обігу органічної сільськогосподарської продукції і сировини / Ю. Ю. Мороз // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : зб. тез XII Міжнар. наук. конф., 24-25 жовт. 2013 р. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – С. 259–260.

16. Мороз Ю. Ю. Становлення органічного сільського господарства в Україні: обліковий аспект та аудит / Ю. Ю. Мороз // Органічне виробництво і продовольча безпека : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – Житомир : Полісся, 2013. – С. 97–99.

17. Пасенко Г. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління ведення органічного сільськогосподарського виробництва / Г. М. Пасенко // Вісник ЖНАЕУ. – 2016. – № 1. – Т. 2. – С. 190–197.

18. Пеньова О. В. Облік виробництва екологічно чистої продукції рослинництва / О. В. Пеньова // Облік і фінанси АПК : бух. портал. – 2012.

19. Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини: Закон України від 03.09.2013 № 425-VII.

20. Про затвердження переліків вхідних продуктів, які дозволяється зберігати у виробничому підрозділі: Постанова КМУ від 09.12.2015 р. № 1023.

21. Стратегія розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 р. : Розпорядження КМУ від 17.10.2013 № 806-р.

22. Цаль-Цалко Ю. С. Передумови органічного сільського господарства в Україні: обліковий аспект та контроль / Ю. С. Цаль-



Цалко // Екологічно чисте виробництво – основна підвищення якості продукції на товарних ринках України : матеріали VIII Пленуму Спільки економістів України та Всеукр. наук.-практ. конф. – К., 2013. – С. 55–60.

23. Цаль-Цалко Ю. С. Контроль в процесі управління органічним виробництвом у системі НАССР / Ю. С. Цаль-Цалко // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : зб. тез XII Міжнар. наук. конф., 24-25 жовт. 2013 р. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 267–269.

24. Цегельник Н. І. Стан виробництва органічної продукції в Україні та її потенційні покупці / Н. І. Цегельник // Органічне виробництво і продовольча безпека : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. – Житомир : Полісся, 2014. – С. 522–526.

25. Цегельник Н. І. Формування цінової політики на продукцію органічного виробництва та її облікове забезпечення / Н. І. Цегельник // Органічне виробництво і продовольча безпека : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – Житомир : Полісся, 2013. – С. 105–108.

26. Щирська А. Ю. Побудова системи облікової інформації для управління виробництвом та обігом органічної сільськогосподарської продукції / А. Ю. Щирська // Органічне виробництво і продовольча безпека : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. – Житомир : Полісся, 2014. – С. 518–522.