

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА

Ю. Ю. Мороз, д.е.н., проф.,

Ю. С. Цаль-Цалко, д.е.н., проф.,

Житомирський національний агроекологічний університет

Розвиток органічного виробництва є досить актуальним на сьогодні через низку явних екологічних, економічних та соціальних переваг, що притаманні цій сфері діяльності. Проте, існуюча інформаційна модель облікового забезпечення органічного виробництва потребує методичних розробок щодо ведення фінансового та управлінського обліку.

При організації обліку ресурсів для органічного виробництва необхідно передбачити, що його технологічний процес виключає використання:

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;

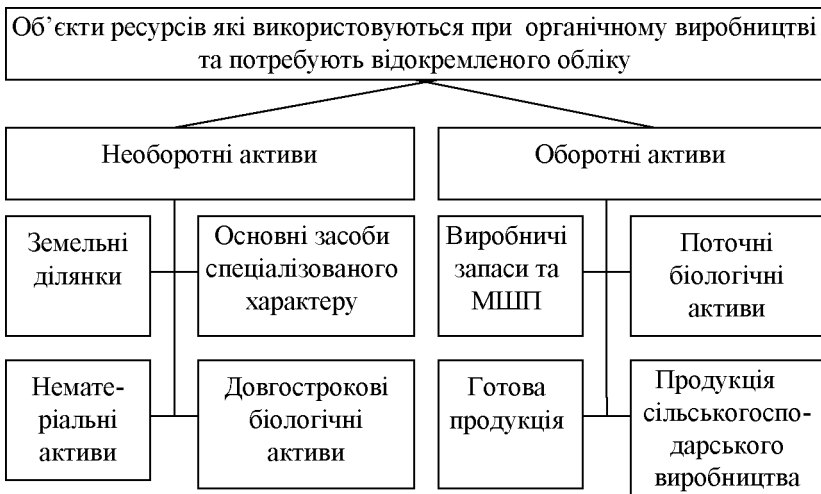
3) іонізуючого випромінювання для обробки органічної сировини або кормів, що використовуються у виробництві органічної продукції;

4) гідропонного виробництва.

Водночас, органічне виробництво використовує живі організми та методи механічного виробництва, здійснює живлення рослин в основному через екосистему ґрунту, засноване на оцінці ризику та використовує превентивні заходи.

В обліковому процесі виділяються об'єкти ресурсів які мають суттєві відмінності від тих що використовуються в неорганічному виробництві.

Перелік об'єктів обліку таких ресурсів наведено на рис. 1.



**Рис. 1.** Об'єкти ресурсів які використовуються при органічному виробництві та потребують відокремленого обліку

Для обліку ресурсів які забезпечують органічне виробництво використовуються синтетичні рахунки бухгалтерського обліку з виділенням на них окремих спеціалізованих субрахунків і аналітичних рахунків. Це рахунки 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Насамперед, органічне виробництво здійснюється з використанням земельних ділянок. Земельні ділянки, що використовуються в органічному виробництві можуть знаходитись у товаровиробників на правах власності, так і в межах договору оренди з правом використання. При цьому земельна ділянка набуває статусу основного засобу з відповідною первісною вартістю на субрахунку 101 «Земельні ділянки».

Первісна вартість земельних ділянок може бути визначена за показниками:

- вартості придбання земельних ділянок;
- нормативно грошової оцінки земельних ділянок відповідно до вартості визначеної: за діючим законодавством або на підставі експертної грошової оцінки [1].

Обліковий процес земельних ділянок, який розмежовує їх за напрямками використання відносно органічного виробництва відображено на рис. 2.



**Рис. 2.** Організація облікового процесу земельних ділянок в умовах органічного виробництва

При організації обліку земельних ділянок необхідно щоб всі вони відображались в системі субрахунку 101 «Земельні ділянки». Орендовані земельні ділянки повинні мати статус фінансової оренди, а їх вартість визначатись на підставі грошової оцінки [1]. На рахунку 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» необхідно окремо виділити спеціалізовані об'єкти що використовуються тільки в органічному виробництві та, відповідно, будувати по них амортизаційну політику. Облік виробничих запасів необхідних для органічного виробництва необхідно здійснювати на окремих субрахунках другого порядку відповідно до субрахунків

рахунку 20 «Виробничі запаси», з дотриманням вимог одержання інформації щодо таких позицій:

- 1) засоби захисту рослин;
- 2) добрива і речовини для покращення ґрунту;
- 3) неорганічні кормові матеріали рослинного походження, кормові матеріали тваринного і мінерального походження та деякі речовини, які застосовуються у годуванні тварин;
- 4) кормові та технологічні добавки;
- 5) продукти для очищення і дезінфекції ставків, кліток, будівель і споруд, що використовуються у тваринництві;
- 6) продукти для очищення і дезінфекції будівель і споруд, що використовуються у рослинництві;
- 7) інші речовини (інгредієнти, компоненти).

На рахунках 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи» окремо виділяються в обліку групи тварин, які відповідають вимогам до органічного тваринництва. Зокрема, це тварини:

- народжені від тварин, які розводилися відповідно до вимог органічного тваринництва;
- вирощені оператором після завершення перехідного періоду;
- з моменту народження утримувалися відповідно до вимог органічного тваринництва;
- дозволяється введення до господарства неорганічних тварин виключно для розведення (такі тварини і продукція тваринництва можуть вважатися органічними лише після завершення перехідного періоду);
- тварини, які були у господарстві на початку перехідного періоду, та тваринницька продукція можуть вважатися органічною після завершення перехідного періоду.

Органічна продукція, що вводиться в обіг та реалізується, повинна маркуватися державним логотипом для органічної продукції [2]. Її облік здійснюється відокремлено на окремих субрахунках і аналітичних рахунках до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Під час зберігання органічної продукції необхідно забезпечувати окремий облік, ідентифікацію її та/або кожної партії, унеможливлення змішування з неорганічною продукцією, у тому числі продукцією перехідного періоду та/або забруднюючими речовинами.

Таким чином, облік ресурсів які використовуються в органічному виробництві повинен забезпечити їх відокремлене формування, зберігання і списання з метою здійснення контролю щодо

відповідності виробленої органічної продукції вимогам діючого законодавства.

Результати господарської діяльності в органічному виробництві відображаються в обліку на рахунках витрат і доходів.

Щодо витрат то для обліку органічного виробництва необхідно використовувати рахунки 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати».

При цьому може бути використано чотири моделі організації обліку витрат на виробництво:

1) Перша модель – на підприємстві здійснюється паралельне виробництво органічної і неорганічної продукції щодо одних і тих видів продукції.

2) Друга модель – на підприємстві здійснюється тільки виробництво органічної продукції щодо всіх її видів.

3) Третя модель – на підприємстві здійснюється паралельне виробництво органічної і неорганічної продукції в розрізі окремих видів.

4) Четверта модель – на підприємстві здійснюється виробництво органічної продукції, неорганічної і на перехідному періоді до виробництва органічної продукції.

При четвертій моделі організації виробництва сільськогосподарської продукції на підприємстві на рахунку 23 «Виробництво» доцільно відкрити субрахунки другого порядку до окремих виробництв щодо обліку витрат. Наприклад, в сільськогосподарських підприємствах до субрахунку 231 «Виробництво продукції рослинництва» необхідно відкрити субрахунки другого порядку:

- 2311 «Виробництво неорганічної продукції в рослинництві»;
- 2312 «Виробництво органічної продукції в рослинництві»;
- 2313 «Виробництво продукції в рослинництві на перехідному періоді до виробництва органічної продукції».

На субрахунках другого порядку можуть відкриватись субрахунки третього порядку відповідних структурних підрозділів або центрів відповідальності:

- 23121 «Виробництво органічної продукції в рослинництві в структурному підрозділі № 1»;
- 23122 «Виробництво органічної продукції в рослинництві в структурному підрозділі № 2» і т.д.

Аналогічно відкриваються субрахунки третього порядку на перехідний період до виробництва органічної продукції.

На субрахунках третього порядку формуються відповідні аналітичні рахунки в розрізі окремих культурних рослин.

Таким же чином будується система обліку витрат на органічне виробництво і на субрахунку 232 «Виробництво продукції тваринництва» з врахуванням видів тварин.

Загальна схема відображення витрат на виробництво сільськогосподарської продукції при органічному виробництві наведена на рис. 3.

Для ведення обліку витрат в органічному виробництві в обліковій політиці підприємства окремо розробляється перелік статей витрат. При розробці переліку статей витрат для органічного виробництва доцільно використати статті витрат які рекомендуються для неорганічного виробництва [3] з внесенням додаткових статей, що будуть характеризувати органічне виробництво за окремими видами продукції.

Особливу увагу, необхідно звернути на введення додаткових статей витрат де окремо будуть відображатися витрати, які формуються безпосередньо при використанні для виробництва органічних ресурсів, зокрема:

- 1) органічне насіння і посадковий матеріал;
- 2) засоби захисту рослин і тварин;
- 3) добрива і речовини для покращення ґрунту;
- 4) неорганічні кормові матеріали в тваринництві;
- 5) кормові та технологічні добавки;
- 6) органічні продукти для очищення і дезінфекції ставків, кліток, будівель і споруд, що використовуються у тваринництві;
- 7) органічні продукти для очищення і дезінфекції будівель і споруд, що використовуються у рослинництві;
- 8) інші матеріали та речовини (інгредієнти, компоненти) органічного походження, які застосовуються для виробництва окремих видів органічної продукції.



**Рис. 3.** Фрагмент організації обліку витрат при виробництві на підприємстві органічної, неорганічної та продукції при перехідному періоді

Для обліку витрат пов'язаних з управлінням структурними підрозділами з виробництва органічної продукції використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Схема відображення в обліку загальновиробничих витрат та їх розподілу в умовах органічного виробництва наведена на рис. 4.



**Рис. 4.** Фрагмент організації обліку загальновиробничих витрат на підприємстві з виробництвом органічної, неорганічної та продукції при перехідному періоді



Для розподілу загально виробничих витрат в умовах органічного виробництва найбільш обґрунтованою базою є витрати виробництва, які відображаються на рахунку 23 «Виробництво».

При оприбуткуванні виробленої готової органічної продукції необхідно забезпечити її ідентифікацію та окремий облік.

Для ведення обліку реалізації органічної продукції в системі рахунків бухгалтерського обліку доцільно виділити як окремі субрахунки, а також синтетичні рахунки. При цьому:

1. Важливо забезпечити окремий облік покупців органічної продукції. Для цього на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» необхідно виділити окремий субрахунок, наприклад, 365 «Розрахунки з покупцями органічної продукції».

2. Розмежування доходів від реалізації органічної продукції на рахунку 70 «Доходи від реалізації» можливо забезпечити шляхом відкриття до субрахунків цього рахунку, субрахунків другого порядку. Як приклад, 7012 «Доходи від реалізації органічної готової продукції» за окремими аналітичними рахунками.

3. Для розмежування витрат собівартості реалізованої органічної продукції в межах рахунку 90 «Собівартість реалізації» та його субрахунків відкриваються субрахунки другого порядку. Як приклад, 9012 «Собівартість реалізованої органічної готової продукції» за окремими аналітичними рахунками.

4. Для розрахунку основного показника ефективності виробництва і реалізації органічної продукції – валового прибутку необхідно ввести додатковий синтетичний рахунок 78 «Валовий прибуток», а в розрізі нього субрахунок 782 «Валовий прибуток від реалізації органічної готової продукції».

При цьому в системі рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій з реалізацією органічної продукції будуть здійснюватися наступні записи:

1. Нараховано доходи за реалізовану органічну готову продукцію:

- Дебет субрахунку 365 «Розрахунки з покупцями органічної продукції»;
- Кредит субрахунку 7012 «Доходи від реалізації органічної готової продукції».

2. Списана виробнича собівартість реалізованої органічної готової продукції:

- Дебет субрахунку 9012 «Собівартість реалізованої органічної готової продукції»;
- Кредит субрахунку 2712 «Готова органічна продукція рослинництва».

3. Відображено чистий дохід від реалізації органічної готової продукції на рахунку валового прибутку:

- Дебет субрахунку 7012 «Доходи від реалізації органічної готової продукції»;

- Кредит субрахунку 782 «Валовий прибуток від реалізації органічної готової продукції».

4. Списано собівартість реалізованої органічної готової продукції на рахунок валового прибутку:

- Дебет субрахунку 782 «Валовий прибуток від реалізації органічної готової продукції»;

- Кредит субрахунку 9012 «Собівартість реалізованої органічної готової продукції».

5. Списаний валовий фінансовий результат як сальдо від порівняння чистого доходу і собівартості реалізації органічної продукції (валовий прибуток) на фінансові результати підприємства:

- Дебет субрахунку 782 «Валовий прибуток від реалізації органічної готової продукції»;

- Кредит субрахунку 79 «Фінансові результати».

Викладена вище методика обліку формування витрат, доходів і валових фінансових результатів від органічної продукції дає можливість розмежувати всі господарські операції та розрахувати ефективність виробництва органічної продукції на підприємстві. Узагальнені показники щодо результатів виробництва і реалізації органічної продукції доцільно оприлюднювати у фінансовій та статистичній звітності, а також у Звіті про управління.

### Список літератури

1. Про затвердження Порядку нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення: Наказ Мінагрополітики України від 23.05.2017 № 262. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0679-17>

2. Про затвердження державного логотипу органічної продукції (сировини): Наказ М-ва аграрної політики та продовольства України від 25.12.2015 р. № 495 URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0099-16>

3. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Мінагрополітики України від 18.05.2001 № 132. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ПЗНАВАЛЬНЕ\\_МИСЛЕННЯ\\_v0132555-01/ed20051031/find?text=%C2%8%F2%F0%E0%F2%E8+%ED%E0+%E7%E1%F3%F2](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ПЗНАВАЛЬНЕ_МИСЛЕННЯ_v0132555-01/ed20051031/find?text=%C2%8%F2%F0%E0%F2%E8+%ED%E0+%E7%E1%F3%F2)