

Голуб Н.О.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування
*Таврійський державний агротехнологічний університет
імені Дмитра Моторного*

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ

На сучасному етапі істотним напрямом економічної політики є забезпечення сталого еколого-економічного розвитку аграрного сектора економіки, стратегія якого повинна передбачати використання комплексу ефективних підходів, інструментів, важелів та механізмів, що сприятимуть підвищенню конкурентоспроможності галузі, забезпечать її еколого-економічне зростання та раціональне природокористування. Однак досі не розроблено ані показники, ані системи обліку, які б повною мірою відображали взаємодію економіки та навколишнього природного середовища. Для розв'язання цієї проблеми необхідно на підприємствах АПК налагодити системи бухгалтерського обліку з урахуванням екологічної складової.

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.

Правові та економічні основи виробництва органічної сільськогосподарської продукції визначаються в Україні відповідним Законом [1]. 10 липня 2018 року прийнято Закон України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції», який введено в дію 02 серпня 2019 року [2]. На даний час міністерство працює над розробкою та впровадженням 12 нормативно-правових актів, передбачених Законом. 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.

За останні кілька років Україна стала важливим постачальником органічної продукції на західні ринки. Йдеться переважно про експорт органічної сировини - зерна, олійних та бобових культур, дикорослих ягід, грибів, горіхів та лікарських трав. Рідше на полицях європейських крамниць можна зустріти готову українську продукцію.

Однак тренд «органік» набуває все більшої популярності: невеликі й середні виробники в Україні активніше беруться за вирощування такої продукції, а торгові мережі виділяють цілі полиці і відкривають «органічні» відділи [4].

Лідерами органічного сільськогосподарського виробництва в Україні є: Світ Біо («Либідь-К») Хмельницька область, Золотий Пармен Чернігівська область, Mol'far Закарпаття, селище Пилипець, Сквирянкам. Сквиря Київська область, Органік мілк («Галекс-агро») Житомирська область, Liluck Чернівецька область, Organico («Каспер») м. Одеса, LiQberry м. Херсон, Екород («Органік Оригінал») м.Київ.

Органічне виробництво має бути натуральним у всьому, воно має на увазі турботу про природу, людей і навколишній світ на всіх етапах. Під час її виробництва не застосовуються хімічні добрива, пестициди, генетично-модифіковані організми (ГМО) або консерванти.

Протерозвиток 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.

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.

Для ведення органічного господарства дуже важливе значення має ведення та організація документації. Кожне органічне господарство повинно:

- зберігати оригінали квитанцій/рахунків на всі куплені засоби (напр., добрива, пестициди, насіння) так само, як і на продану продукцію;
- вести польовий журнал (окремо для органічної та неорганічної частин господарства, якщо стосується) та реєструвати там і використання засобів (дата, діяльність, використаний засіб, кількість) та дати посіву і збору врожаю;
- мати зведені дані використання ЗЗР і добрив по кожному полю за рік (що вносилося, в якій кількості та під яку культуру);
- мати план сівозміни, карту полів (де буде відмічено розміри полів, відповідна нумерація, поля з позначенням можливого ризику перенесення з боку сусідніх полів) господарства, схеми виробничих приміщень;
- вести реєстр збору врожаю, мати записи із зберігання та реалізації продукції. Ці записи повинні відображувати баланс продукції в господарстві. Документація повинна зберігатися щонайменше 5 років.

Реєстр полів, включаючи історію (за попередні три роки):

1. обробіток, посів/посадка, удобрення, зрошення, обприскування, збір урожаю - на кожне поле, що підлягає сертифікації (бланк надає ОС).

2 Карта полів (на карті повинні бути відмічені номери та площі полів), а також повинні бути відмічені неорганічні поля, якщо є.

3 Документи, що підтверджують право власності на землю.

4 Контракти з іншими організаціями по переробці, зберігання продукції, оренди машин, обладнання, приміщень тощо.

5 Аналізи ґрунтів (якщо проводилися).

6 Карта-схема виробничих приміщень, включаючи підрядні одиниці та приміщення в оренді.

7 Для земель, які раніше не використовувалися (перелогові землі): довідка про підтвердження невикористання земель та термін невикористання. Ця довідка видається третьою стороною (місцева влада, управління сільського господарства).

8 Документи на насіння.

9 Документи на закупку допоміжних засобів (добрива, ЗЗР тощо) та інформація по кожному засобу. Для засобів, в складі яких є мікроорганізми, має бути заповнена ГМО-декларація з підписом та печаткою постачальника засобу.

10 Для насіння культур ГМО ризику (кукурудза, ріпак, соя, картопля, цукровий буряк) необхідні ГМО декларації. Декларація, що насіннєвий/садивний матеріал для наступних культур не був генетично модифікований. Ця декларація видається постачальником насіннєвого/садивного матеріалу.

11 Записи післязбиральної переробки та зберігання продукції.

12 Рахунки та накладні, документація закупок та продажів. Документація закупівель насіння, садивного матеріалу, добрив, кормів для тварин та інших витрат пов'язаних з с/г діяльністю.

Щоб стати виробником органічної продукції, потрібно пройти складну і недешеву процедуру сертифікації.

Процес сертифікації органічного виробництва – це процедура, що дозволяє виробнику підтвердити відповідність методів, що запроваджуються на господарстві, вимогам органічних стандартів та дозволяє отримати доступ на ринок органічної продукції за преміальною ціною.

Для всіх полів, як органічного, так і неорганічного статусу, повинні бути наявні карти, де чітко вказані номери полів, культури, що вирощуються, межі полів, їх оточення, а також історія полів за три останні роки. На карті необхідно зробити відповідні відмітки, якщо поблизу можуть знаходитись потенційні джерела забруднення: промислові та радіаційно небезпечні об'єкти, поля з інтенсивними технологіями вирощування сільгоспкультур, поля з ГМО культурами тощо.

Цей орган перевіряє, чи використовувалося органічне насіння, чи оброблялася продукція пестицидами, чи контактувала продукція на складі з

неорганічними товарами, чи могли потрапити в упаковку шкідливі речовини.

Підприємство повинне заплатити за сертифікацію 60-70 тис грн. і підтверджувати статус органічного виробника залежно від виду діяльності в середньому раз на рік. Тривалість сертифікації виробництва залежить від галузі.

Наприклад, сертифікат на вирощену органічну суницю треба чекати щонайменше три роки. Сертифікація пасовищ та полів з однорічними рослинами триває мінімум 24 місяці, з багаторічними рослинами - 36 місяців, ферм з вирощування худоби (м'ясо) і коней - рік, кіз, свиней і корів (молоко) - півроку, птиці (м'ясо) - десять тижнів, птиця (яйця) – шість тижнів. Водночас кожні 15 місяців необхідно підтверджувати статус виробника органічної продукції [3].

Все це зумовлює новий підхід до системи обліку готової продукції сільськогосподарських підприємств з виділенням таких завдань:

- виокремлення об'єктів обліку виробництва та стану готової продукції (в т.ч. органічної і традиційної);
- формування первинних документів (за виокремленими об'єктами);
- узагальнення даних на рахунках синтетичного та аналітичного обліку;
- обґрунтування статей фінансової, податкової та статистичної звітності;
- забезпечення належного контролю за виробництвом, рухом та процесом реалізації продукції.

Об'єктів обліку органічного виробництва є доволі багато: ресурси, продукція, процеси виробництва, постачання та реалізації, відповідно доходи, витрати, фінансові результати тощо. Об'єкти обліку визначаються з врахуванням галузі виробництва та продукції, яка виробляється. Одним із підходів до визначення об'єктів обліку можна обрати класифікацію органічної продукції[7].

Єдина інформаційна система про об'єкти органічного виробництва повинна бути узагальнена у показниках звітності, яка покликана забезпечувати запити зовнішніх та внутрішніх користувачів.

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. Тому налагоджена система обліку витрат виробництва і виходу продукції сприятиме об'єктивному формуванню собівартості органічної продукції та контролю за її рівнем. Первинний облік є основою системи бухгалтерського обліку в рослинництві і відіграє важливу роль в його об'єктивності[10].

При здійсненні виробництва органічної продукції потрібно [5]:

- визначення складу та розмежування виробничих витрат за їх економічним змістом, центрами відповідальності, елементами, статтями

обліку, суміжними періодами та іншими ознаками, передбаченими стандартами фінансового та управлінського обліку;

- своєчасне та повне відображення виготовленої продукції за їх кількістю та якістю в розрізі окремих об'єктів обліку, центрів відповідальності та суміжних періодів;

- встановлення фактичного рівня собівартості одиниці продукції відповідно до затверджених положень та порівняння його з нормативним, розрахунковим (прогнозним, кошторисним) та рівнем ринкових цін;

- формування відповідної інформації про обсяг витрат та виготовленої продукції в передбаченій системі документів, облікових реєстрів та звітності.

Однією з проблем в цій площині є розробка і вдосконалення напрямів і принципів екологічного обліку та контролю, які включають в себе фінансовий і управлінський облік, звітність за екологічними показниками та екологічний аудит.

Наведемо підстави, на яких питання екологічної діяльності слід об'єднати в корпоративний облік:

- рахунки бухгалтерського обліку підприємства повинні відображати його відношення до навколишнього природного середовища та вплив витрат, ризиків і зобов'язань, обумовлених природоохоронною діяльністю, на фінансовий стан підприємств АПК;

- інвесторам для прийняття інвестиційних рішень необхідно мати інформацію з екологічних заходів і витрат, пов'язаних з екологічною діяльністю;

- питання екологічної діяльності є також предметом управлінської діяльності: менеджерам необхідно виявляти і розподіляти природоохоронні витрати у такий спосіб, щоб продукція була правильно оцінена й інвестиційні рішення базувалися на реальних витратах і вигодах;

- агропромислові підприємства можуть мати переваги в конкурентній боротьбі, якщо вони будуть спроможні показати, що їх продукція безпечна в екологічному аспекті;

- екологічний облік є ключем до сталого розвитку.

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 розмежовувати 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 [6].

Для вирішення проблем інформаційного забезпечення в сфері розвитку органічного виробництва необхідно забезпечити організацію первинного обліку господарських операцій, пов'язаних з органічним землеробством, щодо використання ресурсів, оприбуткування продукції (результатів) діяльності та її реалізації, визначення фінансових результатів. Виробники органічної сільськогосподарської продукції мають точно зазначати, на яких площах, у яких будівлях, на якому устаткуванні здійснюється виробництво такої продукції. Тобто, підприємства зобов'язані точно визначати на всіх рівнях виробництва і переробки та документувати усі необоротні активи, виробничі запаси та вироблену продукцію.

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 [9].

З'ясовано, що облікове забезпечення органічного виробництва та органічної продукції залежить від специфіки її виробничого процесу. З розвитком органічного виробництва має бути належним чином організована система обліку, яка сприятиме забезпеченню користувачів своєчасною та достовірною інформацією про виробництво, зберігання та реалізацію органічної продукції. Для цього ведення обліку такої продукції повинно бути відокремленим від виробництва та зберігання неорганічної продукції і продукції перехідного періоду. Перспективними напрямками подальших досліджень є методичні підходи до організації та методики обліку виробництва органічної продукції.

Для контролю за вирощуванням сільськогосподарських культур для виробництва органічної продукції за кожною сертифікованою земельною ділянкою необхідно мати інформацію про вирощувані культури, про внесені добрива, використані засоби захисту рослин та про одержаний урожай. Ця інформація необхідна для аналізу, контролю та прийняття відповідних управлінських рішень і дій.

Отже, удосконалення виробництва повинне торкнутися, насамперед, документації, якою оформлюється виконання технологічного процесу виробництва продукції. Таким чином, формування 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.

Література:

1. Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини : Закон України [прийнято Верхов. Радою 3 вересня 2013 р. № 425-VII] URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/425-18>.
2. Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції [Електронний ресурс]: Закон України від 10.07.2018 р. № 2496-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2496-19>.
3. Вимоги до сертифікації органічного рослинництва. URL: <http://www.organicstandard.com.ua/files/cropproduction/ua/>
4. Вінюкова О.Б. Реалії та перспективи розвитку виробництва органічної продукції в Україні. *Регіональна економіка та управління*. 2018. №3 (21). С. 17—22.
5. Дідух Д. М. Організація бухгалтерського обліку органічного виробництва як інноваційного напрямку розвитку сільського господарства. Органічне виробництво і продовольча безпека : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. Житомир : Полісся, 2013. С. 219—222.
6. Мельничук Я.П. Документальне оформлення витрат і виходу продукції рослинництва органічного походження. *Вісник ЖДТУ*. 2016. № 2. С. 27—32.
7. Мороз Ю.Ю., Цаль-Цалко Ю.С. Облікове забезпечення господарської діяльності товаровиробників органічної продукції. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/8415/1/Organik_2017_289297.pdf
8. Пасемко Г.М. Обліково-аналітичне забезпечення ведення органічного сільськогосподарського виробництва. *Вісник ЖНАЕУ*. 2016. №1 (54). Т. 2. С. 190—197.
9. Суліменко Л.А., Киян А.В. Особливості бухгалтерського обліку в умовах органічного виробництва продукції рослинництва. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/8422/1/Organik_2017_346351.pdf
10. Цаль-Цалко Ю.С. Статистичний і бухгалтерський облік органічного виробництва. *Наукові горизонти*. 2018. №5 (68). С. 70-77.