

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПОДІЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ГО "НАУКОВИЙ КЛУБ "СОФУС"

ISSN 2410-0706 (Print)
ISSN 2410-9274 (Online)

ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Міжнародний науковий журнал

Заснований у 2013 році

Випуск 3-4

2019

ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Міжнародний науковий журнал

Заснований у 2013 році
Виходить до 4 разів на рік

Випуск 3-4. 2019

DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.01>

ISSN 2410-0706 (Print)
ISSN 2410-9274 (Online)

Співзасновники: ГО "Науковий клуб "СОФУС", Тернопільський національний економічний університет,
Подільський державний аграрно-технічний університет

Головний редактор:

Бруханський Р.Ф. – д.е.н., професор (Україна)

Заступник головного редактора:

Семенишена Н.В. – д.ф., доцент (Україна)

Виконавчий редактор (відповідальний секретар):

Сава А.П. – д.е.н., с.н.с. (Україна)

Редакційна колегія:

Алшарарі Н. – д.н., професор (ОАЕ)

Дюранкев Б. – д.ф., професор (Болгарія)

Задорожний З.-М.В. – д.е.н., професор (Україна)

Іванишин В.В. – д.е.н., професор (Україна)

Ісмаїл Т. – д.н., професор (Єгипет, Саудівська Аравія)

Озер Гекхан – д.н., професор (Туреччина)

Панков Д.О. – д.е.н., професор (Білорусь)

Пармаклі Д.М. – д.е.н., професор (Молдова)

Пушкар М.С. – д.е.н., професор (Україна)

Родрігес П-С. – д.н., професор (Бразилія)

Рожелюк В.М. – д.е.н., професор (Україна)

Сіманавічене Ж. – д.е.н., професор (Литва)

Тимчев М. – д.ф., ас. професор (Болгарія)

Хорунжак Н.М. – д.е.н., професор (Україна)

Хусейн Х. – д.н., професор (Великобританія)

Шарма Б. – д.е.н., професор (Індія)

Язлюк Б.О. – д.е.н., професор (Україна)

Мовний редактор : **Гуменюк І.І.** – д.ф. (філол.) (Україна), **Кунцьо О.В.** – м-р ф. (філол.), перекладач (Україна)

**Схвалено Вченою радою ТНЕУ
(протокол № 10 від 26.06.2019 р.)**

Свідоцтво про державну реєстрацію
друкованого ЗМІ
КВ № 21662-1562Р від 18.08.2015 р.

*Журнал включено до Переліку наукових фахових видань України
з економічних наук (наказ МОН України № 1222 від 07.10.2016 р.)*

Журнал індексується в міжнародних каталогах та наукометричних базах: Cosmos Impact Factor (IF - 4,006), Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), Eurasian Scientific Journal Index (ESJI), Journals Impact Factor (JIF) (IF-1.312), Google Scholar (h-i -2), The Global Impact Factor (GIF) (IF - 0,345), General Impact Factor (GIF), International Society for Research Activity (ISRAJIF), International Institute of Organized Research (I2OR) database, InfoBase Index (IF - 2,5), Index Copernicus (ICV 2017 – 64.22), MIAR (5,8), Polish Scholarly Bibliography (PSB), PИЛЦ, ResearchBib, The Cite Factor, Turkish Education Index (TEI), The Electronic Journals Library (EZB), The General Impact Factor (GIF), The Journals Impact Factor (JIF), WorldCat, The WZB Berlin Social Science Center (WZB)

Адреса редакції:

ГО "Науковий клуб "СОФУС", Україна, 46027, м. Тернопіль, а/с 553. тел. +38 (098) 787-81-47.

E-mail: ijournal.ia@gmail.com. web: www.ibo.tneu.edu.ua

Відповідальність за оригінальність (плагіат) тексту наукової статті, точність наведених фактів, цитат, статистичних даних, власних назв, географічних назв та інших відомостей, а також за те, що в матеріалах не містяться дані, що не підлягають відкритій публікації несуть автори наукових праць. Точки зору авторів публікацій можуть не співпадати з точкою зору редколегії збірника. Передрук та переклад статей дозволяється лише за згодою редакції та автора.

© Тернопільський національний економічний університет,
Подільський державний аграрно-технічний університет,
ГО "Науковий клуб "СОФУС", 2019

© Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2019

TERNOPIL NATIONAL ECONOMIC UNIVERSITY
STATE AGRARIAN AND ENGINEERING UNIVERSITY IN PODILYA
SCIENTIFIC CLUB "SOPHUS"

ISSN 2410-0706 (Print)
ISSN 2410-9274 (Online)

THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES

International scientific journal

Founded in 2013

Issue 3-4

2019

THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES

International scientific journal

Founded in 2013
Periodicity: up to 4 times a year

Issue 3-4. 2019

DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.01>

ISSN 2410-0706 (Print)
ISSN 2410-9274 (Online)

Founders: Scientific Club "SOPHUS", Ternopil National Economic University, State Agrarian and Engineering University in Podilya

Editor in Chief:

Ruslan Brukhanskyi – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Associate Editor:

Nataliia Semenyshena – Ph.D., Assoc.Prof. (Ukraine)

Managing Editor:

Andriy Sava – Dr.Sc. (Econ.), Senior Researcher (Ukraine)

Editorial Board:

Nizar Alsharari – Dr.Sc., Professor of Accounting (UAE)

Boyan Durankev – Ph.D., Professor (Bulgaria)

Zenovii-Mykhailo Zadorozhnyi – Dr.Sc. (Econ.),

Professor of Accounting (Ukraine)

Volodymyr Ivanysyn – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Tariq Ismail – Dr.Sc. (Econ.), Professor of Accounting (Egypt, Saudi Arabia)

Gökhan Özer – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Turkey)

Dmitriy Pankov – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Belarus)

Dmitriy Parmakli – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Moldova)

Myhajlo Pushkar – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Paulo Cesar Chagas Rodrigues – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Brazil)

Victoria Rozheliuk – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Zaneta Simanaviciene – Dr.Sc. (Econ.) Professor (Lithuania)

Marko Timchev – Ph.D., Associate Professor (Bulgaria)

Nadia Khorunzhak – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Khaled Hussainey – Dr.Sc. (Econ.), Professor of Accounting (United Kingdom)

Borys Yazliuk – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Language Editors: **Iryna Humeniuk** - PhD in Philology (Ukraine), **Oksana Kuntso** – Master in Philology (Ukraine)

Recommended by Academic Council of TNEU
(protocol # 10 from 06.26.2019)

State registration
KB № 21662-1562P reissued 08.18.2015.

*The journal included in the list of scientific professional editions of Ukraine
by economic sciences (order by MES of Ukraine #1222 from 10.07.2016)*

The journal is indexed in international directories and scientometric databases: Cosmos Impact Factor (IF - 4,006), Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), Eurasian Scientific Journal Index (ESJI), Journals Impact Factor (JIF) (IF- 1.312), Google Scholar (h-i -2), The Global Impact Factor (GIF) (IF - 0,345), General Impact Factor (GIF), International Society for Research Activity (ISRAJIF), International Institute of Organized Research (I2OR) database, InfoBase Index (IF - 2,5), Index Copernicus (ICV 2016 – 55,33), MIAR (0,5), Polish Scholarly Bibliography (PSB), PIHL, ResearchBib, The Cite Factor, Turkish Education Index (TEI), The Electronic Journals Library (EZB), The General Impact Factor (GIF), The Journals Impact Factor (JIF), WorldCat, The WZB Berlin Social Science Center (WZB)

Editorial Office:

Scientific club "SOPHUS", Ukraine, 46027, Ternopil, box 553. tel. +38 (098) 787-81-47.

E-mail: ijournal.ia@gmail.com. web: www.ibo.tneu.edu.ua

Responsibility for originality (plagiarism) the text of the article, the accuracy of facts, quotations, statistics, proper names, place names and other information, as well as the fact that the materials do not contain data that can not be open publication are the authors of scientific papers. The opinions of the authors of publications may not coincide the views of the editorial board of the collection. Reprint and translation of articles is allowed on the written consent with the editorial office and the author.

© Ternopil National Economic University,
State Agrarian and Engineering University in Podilya,
Scientific Club "SOPHUS", 2019

© The institute of accounting, control and analysis in the globalization circumstances, 2019

Іщенко Я. Облік витрат та виходу органічної сільськогосподарської продукції рослинництва. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 3-4. С. 14-24.

DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.01.074>

УДК 657.471:631.147
JEL Classification M41

Іщенко Яна

к.е.н, доцент

кафедра обліку та оподаткування в галузях економіки

Вінницький національний аграрний університет

м. Вінниця, Україна

E-mail: jana_2006@ukr.net

ОБЛІК ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ОРГАНІЧНОЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИНИЦТВА

Анотація

Вступ. З розвитком органічного виробництва в Україні постала проблема недостатності інформації, яка б задовольняла потреби і запити стейкхолдерів, нерегульованості облікового забезпечення управління таким виробництвом, відсутності методичних розробок щодо обліку витрат та виходу продукції, які б враховували організаційно-технологічні особливості органічного сільськогосподарського виробництва. Метою дослідження є узагальнення існуючої методики обліку витрат та виходу органічної продукції рослинництва та формування пропозицій, спрямованих на вирішення означених проблем.

Методи. Для визначення загальних тенденцій розвитку облікового забезпечення управління витратами на виробництво органічної продукції рослинництва 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 рослинництва, а метод спостереження – для дослідження стану облікового забезпечення управління витратами органічного сільськогосподарського виробництва.

Результати. За нормативно-правовими актами узагальнено існуючі підходи до визначення основних категорій органічного сільськогосподарського виробництва, органічного рослинництва, вимоги до провадження органічного виробництва галузі рослинництва. Обґрунтовано необхідність відокремленого ведення обліку витрат виробництва органічної продукції, неорганічної продукції та продукції перехідного періоду, що матиме значний вплив на архітектоніку системи обліку витрат. Запропоновано склад об'єктів обліку витрат галузі рослинництва з врахуванням особливостей технологічних процесів органічного виробництва. Сформовано номенклатуру статей витрат галузі рослинництва з метою забезпечення ефективного контролю за процесом виробництва органічної продукції та калькулювання її собівартості. Запропоновано побудову системи рахунків першого, другого та третього порядку для узагальнення інформації про витрати та вихід органічної рослинницької продукції.

Перспективи. Розроблені теоретико-прикладні рекомендації можуть бути використані для удосконалення методичних підходів до обліку витрат виробництва та виходу органічної продукції галузі рослинництва. Перспективними напрямками для подальших досліджень визначено формування внутрішніх нормативних облікових регламентів; розробка пакету первинних документів з обліку виробничих процесів біологічного виробництва; формування детальної методики обліку прямих та непрямих виробничих витрат, виходу органічної продукції та калькулювання її собівартості; відображення відповідної інформації у фінансовій, управлінській та статистичній звітності.

Ключові слова: органічне виробництво, витрати виробництва, рослинництво, готова продукція, об'єкти обліку, статті обліку витрат, рахунки.

Вступ.

Органічне сільськогосподарське виробництво – один із пріоритетних векторів сталого розвитку світового сільського господарства та сільського господарства України. Із загостренням та актуалізацією економічних, екологічних, соціальних проблем в аграрному секторі економіки та пошуками шляхів їх вирішення, постала ще одна проблема – недостатність інформації, яка б задовольняла потреби і запити стейкхолдерів (широкого кола зацікавлених осіб) про стан розвитку органічного виробництва в Україні та за галузями і регіонами (кількість операторів, площі, види продукції); кількість отриманої органічної продукції та її собівартість; доходи, витрати та результативність органічного виробництва тощо.

Виробництво органічної продукції рослинництва, що є одним із шляхів реалізації концепції сталого розвитку сільського господарства, потребує ефективного управління як на мікро- так і на макrorівнях, яке неможливе без повного та системного інформаційного забезпечення. Основою такої інформації є дані бухгалтерського обліку, фінансової та статистичної звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Організаційні, правові, екологічні аспекти розвитку органічного сільськогосподарського виробництва в Україні не залишаються поза увагою вітчизняних науковців і практиків. Теоретико-методичні основи еколого-економічних передумов розвитку органічного сільського господарства досліджувались О.І. Шкуратовим, В.А. Чудовською, А.В. Вдовиченком [1]. Вагомий вклад у розробку питань організації органічного сільськогосподарського виробництва внесено колективом науковців Вінницького національного аграрного університету. Дослідженню проблем еколого-спрямованої діяльності аграрного сектору економіки, сертифікації органічного виробництва присвячені праці Г.М. Калетніка [2]. Вплив процесів глобалізації на розвиток ринку органічної продукції в Україні та експортний потенціал Українського органічного ринку досліджено в працях В.А. Мазура [3], І.В. Гончарук [4], та інших.

Проте, стосовно наукової та прикладної проблематики обліку в умовах органічного виробництва, спостерігається недостатність наукових напрацювань. Окремі питання формування управлінської інформації щодо виробництва органічної продукції досліджуються в працях О.А. Подоляничук [5], Ю. С. Цал-Цалка [8].

Фрагментарний характер досліджень теоретичного та практичного характеру з обліку органічного виробництва, відсутність методики обліку витрат та виходу органічної сільськогосподарської продукції, обумовлює наявність проблеми належного інформаційного забезпечення про означені процеси управління всіх рівнів.

Мета.

Метою публікації є дослідження існуючої методики обліку витрат та виходу органічної продукції рослинництва, а також формування на його основі пропозицій, спрямованих на вирішення проблем облікового забезпечення управління органічним виробництвом.

Методологія дослідження.

У процесі дослідження застосовувалися такі методи:

- індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку облікового забезпечення управління витратами на виробництво органічної продукції рослинництва;
- теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту витрат органічного виробництва та органічної продукції як економічних категорій та об'єктів бухгалтерського обліку;
- економіко-статистичний – для аналізу стану виробництва органічної продукції рослинництва;
- спостереження – для дослідження стану облікового забезпечення управління витратами органічного сільськогосподарського виробництва.

Результати.

Земля у рослинництві є основним засобом виробництва і збереження її технологічних властивостей – це не лише запорука вдалого тривалого господарювання, а й основа екологічної, економічної та продовольчої безпеки країни. Органічне рослинництво є ключовим фактором боротьби з деградацією земель та збереженні екосистем. За останні роки спостерігається позитивна тенденція в розвитку органічного сільськогосподарського виробництва України (табл. 1).

Таблиця 1. Динаміка кількості операторів органічного ринку в Україні

Показники	Роки			Відхилення 2018 р. до 2016 р.
	2016	2017	2018	
Кількість операторів органічного виробництва	246	504	588	342
Площа земель органічного виробництва (з урахуванням земель в перехідному періоді), тис. га	210	289	381	171

Джерело: сформовано автором на основі [7]

За оцінками експертів, темпи розвитку органічного виробництва в Україні в 5,5 рази вище, ніж у Європі та в 4,9 рази – ніж у світі. За офіційною статистикою Україна посідає 11-те місце серед європейських країн та 24-те місце в світі за загальною площею сільськогосподарських угідь, сертифікованих як органічні. Але при цьому органічні землі займають менше 1% з 42,7 млн га сільськогосподарських земель в Україні [7].

Виробництво органічної продукції рослинництва в Україні переважно зорієнтоване на зовнішні ринки. Основну частку рослинницької органічної продукції складає продукція зернових культур (кукурудза, пшениця, ячмінь), значну питому вагу займають соняшник, ріпак, соя, яблука.

Правові, економічні та соціальні основи ведення органічного сільськогосподарського виробництва в Україні визначає Закон України «Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини» від 03.09.2013р. № 425-VII [8]. Закон трактує виробництво органічної продукції (сировини) як виробничу 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 законодавством для отримання натуральної (екологічно чистої) продукції, а також збереження та відновлення природних ресурсів.

З 02.08.2019 р. вступив у дію Закон України “Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції” від 10.07.2018 р. №2496-VIII [9]. Згідно з цим нормативним актом органічне виробництво – 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 провадиться із дотриманням вимог законодавства у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції.

Закон №2496 відносить органічне рослинництво (у тому числі насінництво та розсадництво) до галузей органічного виробництва і визначає органічне рослинництво як органічне виробництво, пов’язане з вирощуванням культурних рослин, а також заготівлею об’єктів рослинного світу із дотриманням вимог законодавства у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції [9].

Однією із ключових вимог законодавства до провадження органічної діяльності є відокремлення органічного виробництва у часі та просторі від традиційного виробництва. Ця вимога обумовлює необхідність організації у операторів органічного виробництва відокремленого обліку

витрат та виходу органічної продукції, продукції перехідного періоду та неорганічної продукції.

Організаційно-технологічна специфіка органічного виробництва визначає особливості побудови системи обліку. Так, в процесі органічного виробництва продукції рослинництва вимагається використання технологій, що відповідають вимогам законодавства у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції які не завдають шкоди здоров'ю людей, рослинам, запобігають забрудненню навколишнього природного середовища або мінімізують його. При цьому, дозволяється використовувати лише визначені в законодавчому порядку речовини (інгредієнти, компоненти) при чому в гранично допустимих кількостях. Забороняється будь-який неприродний або неконтрольований вплив на геном сільськогосподарських рослин; використання синтетичних речовин, у тому числі агрохімікатів, пестицидів; використання гідропонних методів вирощування рослин (рис. 1).

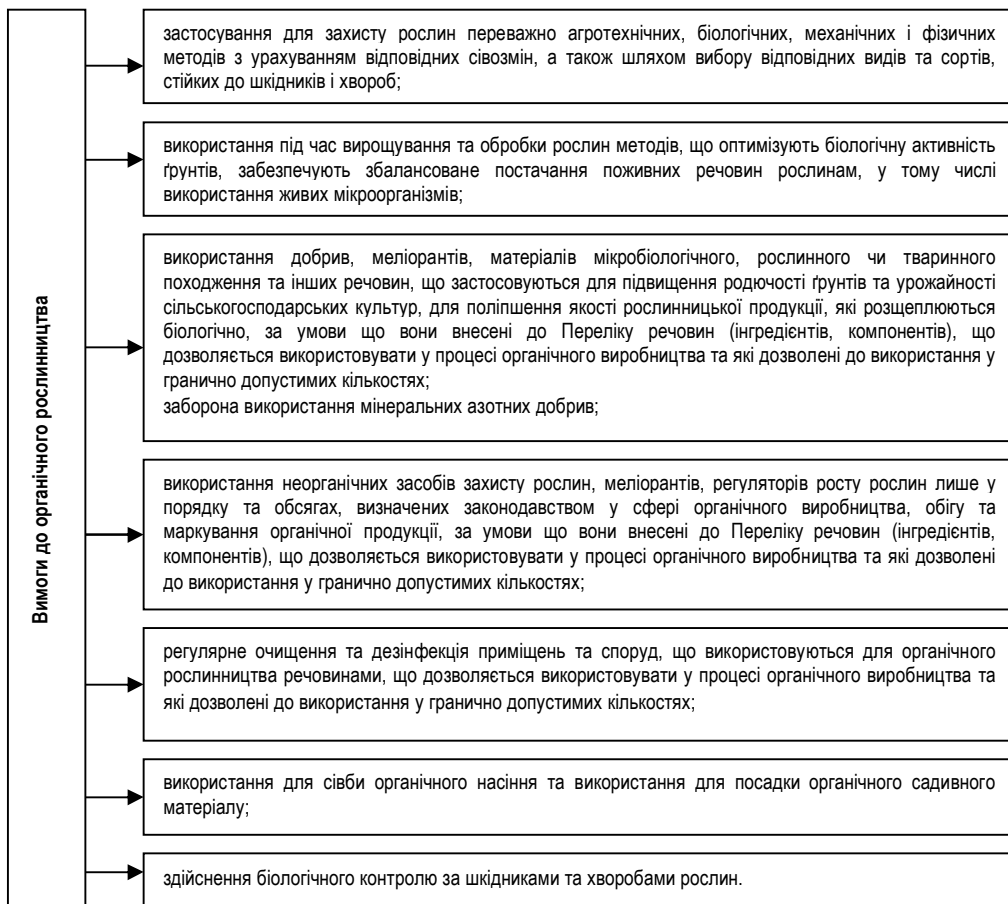


Рис. 1. Вимоги до виробництва продукції органічного рослинництва *

* Джерело: сформовано автором на основі [9]

Початковим обліковим етапом є оформлення операцій первинними документами. Стосовно облікового забезпечення управління витратами органічного виробництва первинні документи, що приймають участь в процесах, повинні містити інформацію за наступними напрямками подальшого використання:

- оперативного аналізу, внутрішнього контролю і управління;

- формування інформації для цілей фінансової звітності за національними стандартами;
- формування інформації для цілей фінансової звітності за міжнародними стандартами;
- формування інформації для податкової звітності.

За умови такого комплексного підходу первинний документ виконуватиме контрольну та інформаційну функції, що забезпечуватиме ефективне управління витратами (рис. 2).

Реалізація контрольної функції забезпечується шляхом ініціювання операції, її дозволу, постановки завдання, контролю за його виконанням і фіксування факту здійснення операції та результатів виконання завдання. В зв'язку з суворими заборонами та обмеженнями провадження органічного виробництва, контрольна функція первинних документів набуває особливої ваги.

Реалізація інформаційної функції забезпечується шляхом включення до змістовної частини документу усієї необхідної інформації, з виділенням її ознак по напрямкам подальшого використання. Виділення ознак інформації по напрямкам використання дає можливість здійснювати групування інформації для різних рівнів і напрямів використання, у різних розрізах для формування звітних і аналітичних форм, які б задовольняли інформаційні потреби і запити широкого кола зацікавлених осіб.

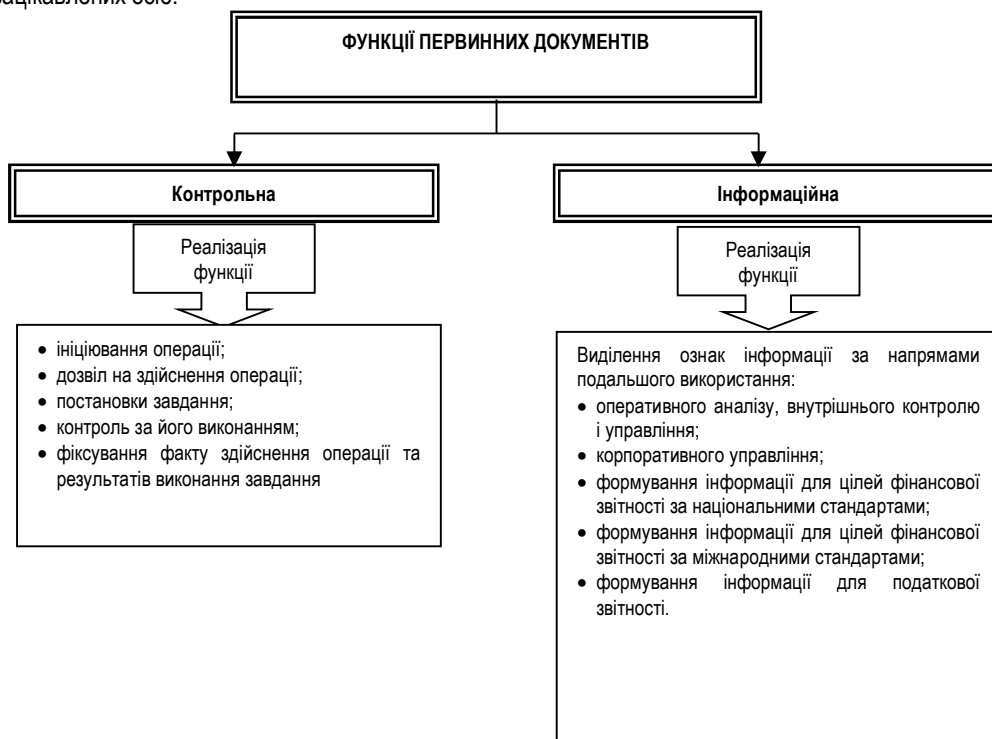


Рис. 2. Функції первинних документів*

* Джерело: сформовано автором

Відсутність розроблених типових документи з обліку витрат та виходу органічної продукції рослинництва обумовлює необхідність самостійного формування пакета первинних документів суб'єктами господарювання. При цьому повинні бути враховані стандарти органічного виробництва, вимоги чинного законодавства щодо виробництва, обігу та маркування органічної рослинницької продукції, технологія її виробництва.

Облік витрат в рослинництві традиційно здійснюється:

- за роками виробництва (урожаю);

- культурами (групами культур);
- статтями витрат.

Проте, технологічна специфіка органічного виробництва обумовлює побудову складнішої системи об'єктів обліку витрат (рис. 3).

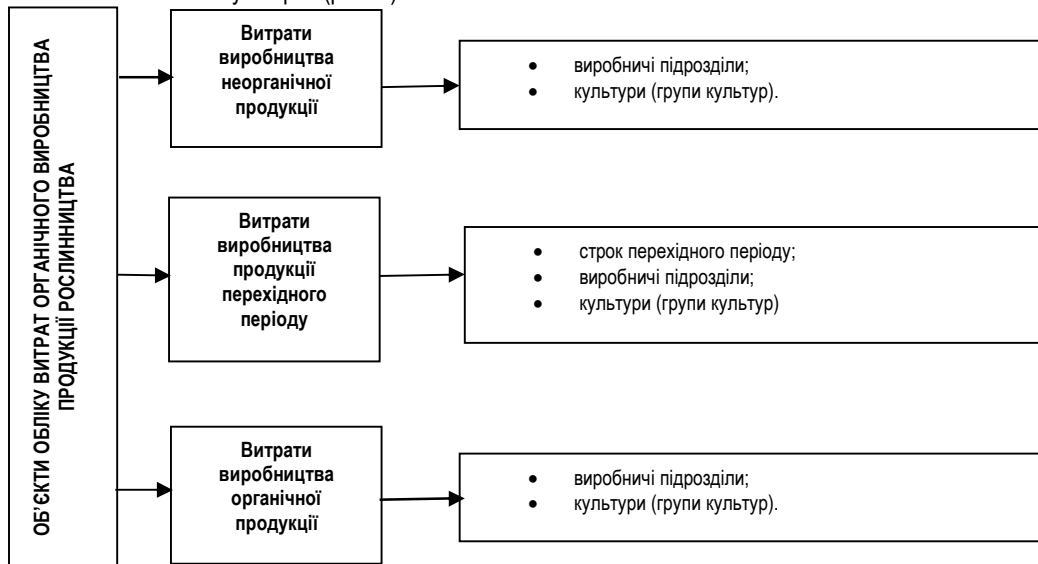


Рис. 3. Система об'єктів обліку витрат виробництва органічної продукції рослинництва*

* Джерело: сформовано автором

До складу витрат, пов'язаних з виробництвом, належать: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. Прямі витрати протягом звітного (календарного) року відображаються за статтями калькулювання, перелік і склад яких, згідно з положеннями П(С)БО 16 «Витрати», визначається кожним сільськогосподарським підприємством самостійно. Загальновиробничі витрати рослинництва розподіляються на об'єкти обліку з використанням обраної бази розподілу.

Типова номенклатура статей витрат для сільськогосподарських підприємств наводиться в Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт послуг) сільськогосподарських підприємств від 18.05.2001. № 132 [10]. Особливості органічного виробництва обумовлюють необхідність посиленого контролю за використанням насіння, посадкового матеріалу, засобів захисту рослин, добрив та інших складових виробничого процесу. Тому номенклатура статей витрат галузі рослинництва в умовах органічного виробництва має враховувати зазначену специфіку. Облік за такими статтями витрат як насіння та посадковий матеріал, добрива, засоби захисту рослин, сировина та матеріали має здійснюватися в розрізі речовин та матеріалів дозволених по технології для органічного виробництва, дозволених до використання з обмеженнями, інших. Пропонована автором номенклатура статей витрат для галузі рослинництва в умовах органічного виробництва та склад витрат, що включаються до кожної статті наведено в табл. 2.

При визначенні статей витрат необхідно не тільки грамотно сформувати їх структуру, але також дати вичерпні характеристики складу кожної статті. Особливо це стосується специфічних витрат органічного виробництва.

Таблиця 2. Номенклатура статей обліку витрат виробництва органічної продукції рослинництва

Статті обліку витрат	
Органічне виробництво (запропоновано автором)	Склад витрат, що відносяться до статті
Витрати на оплату праці	Включається основна і додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва продукції рослинництва.
Насіння та посадковий матеріал: - покупні органічні; - вирощені в перехідний період; - вирощені в умовах органічного виробництва; - інші	Включається вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, що використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур та насаджень, крім молодих багаторічних насаджень.
Паливо та мастильні матеріали	Відображають комплексну ціну палива, в яку входять його вартість на виконання технологічних операцій, а також вартість мастил тощо.
Добрива: - добрива, меліоранти, мікробіологічного, рослинного чи тваринного походження; - інші речовини, що застосовуються для підвищення родючості ґрунтів та урожайності сільськогосподарських культур, які розщеплюються біологічно; - добрива і речовини для покращення ґрунту що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва у гранично допустимих кількостях; - інші.	Включаються витрати на внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури органічні (гній, торф, компост, сидеральні добрива тощо), мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива.
Засоби захисту рослин: - органічні засоби захисту рослин та тварин; - неорганічних засоби захисту рослин та тварин, регулятори росту внесені до Переліку речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва; - інші.	Включаються вартість біологічних та інших засобів, які використані для боротьби з бур'янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин.
Сировина та матеріали: - сировина та матеріали, що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва; - сировина та матеріали, що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва у гранично допустимих кількостях; - інші.	Відображаються витрати сировини, інших матеріалів дозволених до використання у процесі органічного виробництва продукції рослинництва за технологією, дозволених до використання з обмеженнями та інших.
Роботи та послуги	Відображаються витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду для зрошення та інші послуги.
Витрати на ремонт необоротних активів	Суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту.
Інші витрати на утримання основних засобів	Витрати на амортизацію, оренду, водопостачання, водовідведення, електропостачання, опалення тощо об'єктів галузі рослинництва.
Інші витрати	Відображаються витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції рослинництва і не включені до однієї з вищенаведених статей, а саме: вартість спецодягу та спецвзуття, що видаються працівникам; платежі за страхування майна, урожаю сільськогосподарських культур тощо
Загальновиробничі витрати	Відображаються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати

Джерело: сформовано автором на основі [9, 10]

Використання в практиці обліку запропонованої номенклатури статей витрат дозволить розмежувати витрати, передбачені технологічними умовами органічного виробництва та дозволені законодавством і витрати щодо яких є певні обмеження. Це, в свою чергу, поліпшить інформаційне забезпечення контрольної функції управління органічним виробництвом та надасть можливість обґрунтованого калькулювання собівартості органічної продукції рослинництва.

Сільськогосподарська продукція, отримана з виробництва, при її визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю, відповідно до вимог П(С)БО 16. І хоча базовою оцінкою за П(С)БО 30 вважається оцінка за справедливою вартістю, підприємства мають право обирати методику оцінки, яка, на їх думку, найкраще відповідатиме запитам користувачів в інформації про вихід продукції.

Для узагальнення інформації про витрати виробництва та отримання продукції рослинництва Планом рахунків передбачено рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Підприємства, залежно від організаційно-технологічних особливостей, повинні сформувати Робочий план рахунків, де передбачити систему субрахунків та аналітичних рахунків для відокремленого відображення витрат і виходу продукції органічного виробництва. Крім того, для забезпечення потреб користувачів в інформації зазвичай виникає потреба у виділенні додаткових ознак аналітики (табл. 3).

Таблиця 3. Пропонована будова системи рахунків першого, другого та третього порядку для обліку витрат і виходу продукції рослинництва в умовах органічного та паралельного виробництва

Назва рахунку	Код рахунку (субрахунку)	Аналітика	Додаткові ознаки аналітики
Витрати виробництва			
Виробництво	23		
Рослинництво	231	Органічне рослинництво. Рослинництво перехідного періоду. Неорганічне рослинництво.	Роки виробництва; культури(групи культур); поля; виробничі підрозділи; статті витрат.
...
Загальновиробничі витрати	91		
Загальновиробничі витрати рослинництва	911	Загальновиробничі витрати рослинництва органічного. Загальновиробничі витрати рослинництва традиційного	Виробничі підрозділи; статті витрат.
...
Готова продукція			
Продукція сільськогосподарського виробництва	27		
Продукція рослинництва	271	Органічна продукція рослинництва. Продукція рослинництва перехідного періоду. Неорганічна продукція рослинництва.	За видами продукції.
...
Витрати діяльності			
Собівартість реалізації	90		
Собівартість реалізації продукції	901	Собівартість реалізації органічної продукції рослинництва Собівартість реалізації продукції рослинництва перехідного періоду Собівартість реалізації неорганічної продукції рослинництва	За видами продукції; за покупцями.
...

Джерело: сформовано автором

Аналітичні зрізи обліку повинні бути структуровані і закріплені в довідниках і класифікаторах. Це можуть бути довідник номенклатури об'єктів обліку витрат, довідник статей витрат.

Запропоновані методичні прийоми обліку витрат виробництва та виходу органічної продукції рослинництва дозволять організувати відокремлений їх облік і, відтак, забезпечити інформаційні потреби користувачів.

Висновки і перспективи.

Впровадження в облікову практику операторів органічного виробництва запропонованих методичних прийомів дозволить організувати відокремлений облік витрат на виробництво органічної продукції рослинництва та розмежувати в обліку витрати, дозволені законодавством в умовах провадження органічного виробництва, від витрат щодо яких є певні обмеження. Це, своєю чергою, поліпшить інформаційне забезпечення функції контролю за якістю продукції.

За відсутності нормативного регулювання обліку в умовах провадження органічного виробництва та розробленої методики обліку, яка б враховувала його організаційно-технологічні особливості, перспективними напрямками подальших наукових досліджень є:

- формування внутрішніх нормативних облікових регламентів;
- розробка пакету первинних документів з обліку виробничих процесів;
- формування детальної методики обліку прямих та непрямих виробничих витрат, виходу органічної продукції та калькулювання її собівартості;
- відображення відповідної інформації у фінансовій, управлінській та статистичній звітності.

Список використаних джерел

1. Шкуратов О.І., Чудовська В.А., Вдовиченко А.В. Органічне сільське господарство: еколого-економічні імперативи розвитку: монографія. Київ: ДІА, 2015. 248.
2. Калетнік Г. М., Пришляк Н. В. Виробництво та сертифікація органічної продукції: досвід США. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 9. С.7-22.
3. Мазур В. А., Ковальчук С. Я. Специфіка ринку органічної продукції: національний та європейський аспект. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №4. С. 7-18.
4. Гончарук І. В., Томашук І. В. Вплив еколого-економічного фактору на особливості організаційно-економічного механізму використання ресурсного потенціалу сільських територій. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С. 52-62.
5. Подоляничук О. А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна економіка*. 2018. №7. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення: 04.09.2019).
6. Цаль-Цалко Ю. С. Статистичний і бухгалтерський облік органічного виробництва. *Наукові горизонти*. 2018. № 5 (68). С. 70–77.
7. Органічна Україна в інфографіці. URL: <http://agroportal.ua/ua/publishing/infografika/organicheskaya-ukraina-v-infografike/> (дата звернення: .05.09.2019).
8. 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: 05.09.2019).
9. 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: 05.09.2019).
10. 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: 05.09.2019).

Статтю отримано: 09.08.2019 / Рецензування 10.09.2019 / Прийнято до друку: 01.12.2019

Іщенко Яна

к.е.н, доцент

кафедра обліку та оподаткування в галузях економіки

Вінницький національний аграрний університет

м. Вінниця, Україна

E-mail: jana_2006@ukr.net

ОБЛІК ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ОРГАНІЧНОЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИНИЦТВА

Анотація

Вступ. З розвитком органічного виробництва в Україні постала проблема недостатності інформації, яка б задовольняла потреби і запити стейкхолдерів, неврегульованості облікового забезпечення управління таким виробництвом, відсутності методичних розробок щодо обліку витрат та виходу продукції, які б враховували організаційно-технологічні особливості органічного сільськогосподарського виробництва. Метою дослідження є узагальнення існуючої методики обліку витрат та виходу органічної продукції рослинництва та формування пропозицій, спрямованих на вирішення означених проблем.

Методи. Для визначення загальних тенденцій розвитку облікового забезпечення управління витратами на виробництво органічної продукції рослинництва 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 рослинництва, а метод спостереження – для дослідження стану облікового забезпечення управління витратами органічного сільськогосподарського виробництва.

Результати. За нормативно-правовими актами узагальнено існуючі підходи до визначення основних категорій органічного сільськогосподарського виробництва, органічного рослинництва, вимоги до провадження органічного виробництва галузі рослинництва. Обґрунтовано необхідність відокремленого ведення обліку витрат виробництва органічної продукції, неорганічної продукції та продукції перехідного періоду, що матиме значний вплив на архітектоніку системи обліку витрат. Запропоновано склад об'єктів обліку витрат галузі рослинництва з врахуванням особливостей технологічних процесів органічного виробництва. Сформовано номенклатуру статей витрат галузі рослинництва з метою забезпечення ефективного контролю за процесом виробництва органічної продукції та калькулювання її собівартості. Запропоновано побудову системи рахунків першого, другого та третього порядку для узагальнення інформації про витрати та вихід органічної рослинницької продукції.

Перспективи. Розроблені теоретико-прикладні рекомендації можуть бути використані для удосконалення методичних підходів до обліку витрат виробництва та виходу органічної продукції галузі рослинництва. Перспективними напрямками для подальших досліджень визначено формування внутрішніх нормативних облікових регламентів; розробка пакету первинних документів з обліку виробничих процесів біологічного виробництва; формування детальної методики обліку прямих та непрямих виробничих витрат, виходу органічної продукції та калькулювання її собівартості; відображення відповідної інформації у фінансовій, управлінській та статистичній звітності.

Ключові слова: органічне виробництво, витрати виробництва, рослинництво, готова продукція, об'єкти обліку, статті обліку витрат, рахунки.

References

1. Shkuratov, O., Chudovska, V., & Vdovychenko, A. (2015). *Organichne sil's'ke gospodarstvo: ekologo-ekonomichni imperatyvy rozvytku* [Organic farming: ecological and economic imperatives of development]. Kyiv, Ukraine: DIA
2. Kaletnik, H. M. & Pryshliak, N. V. (2017) Vyrobnnytstvo ta sertyfikatsiia orhanichnoi produktsii: dosvid SShA [Production and Certification of Organic Products: US Experience] *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy. Finances. Management: topical issues of science and practice*, 9, 7-22 [in Ukrainian].
3. Mazur, V. A. & Kovalchuk, S. Ya. (2018) Spetsyfika rynku orhanichnoi produktsii: natsionalnyi ta yevropeyskyi aspekt [Specificity of the organic products market: national and European aspect] *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy. Finances. Management: topical issues of science and*

practice, 4, 7-18 [in Ukrainian].

4. Honcharuk, I. V. & Tomashuk, I. V. (2017) Vplyv ekoloho-ekonomichnogo faktoru na osoblyvosti orhanizatsiino-ekonomichnogo mekhanizmu vykorystannia resursnoho potentsialu silskykh terytorii [Influence of the ecological and economic factor on the peculiarities of the organizational and economic mechanism of using the resource potential of rural territories] *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy. Finances. Management: topical issues of science and practice*, 4, 52-62 [in Ukrainian].

5. Podolianshchuk, O. A. (2018) Oblik v systemi upravlinnia vytratamy [Accounting in the system of cost management] *Efektivna ekonomika – Effective economy*, 7. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua> [in Ukrainian].

6. Tsal-Tsalko, Yu. S. (2018) Statystychnyi i bukhhalterskyi oblik orhanichnogo vyrobnytstva [Statistical and accounting of organic production] *Naukovi horyzonty – Scientific horizons*, 5, 70-77. [in Ukrainian].

7. Orhanichna Ukraina v infografitsi. [Organic Ukraine in infographics]. Retrieved from <http://agroportal.ua/ua/publishing/infografika/organicheskaya-ukraina-v-infografike/> [in Ukrainian].

8. Pro vyrobnytstvo ta obih orhanichnoi silskohospodarskoi produktsii ta syrovyny: Zakon Ukrainy vid 03.09.2013r. № 425-VII. [On the production and circulation of organic agricultural products and raw materials: Law of Ukraine dated 03.09.2013. № 425-VII]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/425-18> [in Ukrainian].

9. Pro osnovni pryntsypy ta vymohy do orhanichnogo vyrobnytstva, obihu ta markuvannia orhanichnoi produktsii: Zakon Ukrainy vid 10.07.2018 r. №2496-VIII. [On Basic Principles and Requirements for Organic Production, Turnover and Marking of Organic Products: Law of Ukraine dated July 10, 2018, №. 2496-VIII.]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2496-19> [in Ukrainian].

10. Metodychni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv: nakaz Ministerstva ahromoi polityky Ukrainy vid 18.05.2001. № 132. [Methodological recommendations on planning, accounting and calculation of the cost price of products (works services) of agricultural enterprises: the order of the Ministry of Agrarian Policy of Ukraine of 18.05.2001. № 132]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> [in Ukrainian].

Received: 08.09.2019 / Review 09.10.2019 / Accepted 12.01.2019

