

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.

Ефективна економіка. 2023. № 11.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.52>

УДК 657.471:631.147

Я. П. Іщенко,

*к. е. н., доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця*

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6819-5997>

А. Ю. Вишинська,

*аспірант кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця*

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0469-4727>

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОРГАНІЧНОГО МОЛОЧНОГО СКОТАРСТВА

Ya. Ishchenko,

*PhD in Economics, Associate Professor,
Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia*

A. Vyshynska,

*Postgraduate student, Department of Accounting and Taxation in Economic
Sector, Vinnitsa National Agrarian University, Vinnytsia*

ORGANIZATIONAL FEATURES OF BUILDING COST ACCOUNTING FOR ORGANIC DAIRY FARMING

У статті представлено стан органічного виробництва в Україні на 31.12.2022 р., та відображено загальну площу сільськогосподарських земель органічних та перехідного періоду.

Визначено вплив організаційно – технологічних особливостей біологічних перетворень у органічному молочному скотарстві на побудову системи обліку витрат. Зазначено систему об'єктів обліку витрат органічного скотарства,

адже через специфіку технологічних процесів операторів органічного виробництва їх побудова буде децю складнішою.

Виокремлено вимоги до виробництва продукції органічного тваринництва та запропоновано номенклатуру статей обліку витрат виробництва органічної продукції молочного скотарства. Дотримуючись вимог законодавства щодо ведення органічного виробництва, та дотримання поданої номенклатури дасть можливість забезпечити дієвий контроль за використанням матеріальних ресурсів.

Подано заходи, необхідні для організації ефективного обліку витрат органічного виробництва в галузі молочного скотарства.

The development of organic production in Ukraine will help to stabilize the economic situation and intensify foreign economic relations with European countries in the context of European integration.

The article presents the state of organic production in Ukraine as of 12.31.2022, and reflects the total area of agricultural land of organic and transitional period. A study of the state of organization of cost accounting of organic dairy farming is carried out and recommendations for improving the accounting support of management functions in the industry are developed.

The influence of organizational and technological features of biological transformations in organic dairy farming on the construction of a cost accounting system, in particular, documentation, accounting objects, calculation objects, calculation methods, formation of a working chart of accounts, cost accounting items, is determined. The system of cost accounting objects of organic cattle breeding is specified, because due to the specifics of the technological processes of organic production operators, their construction will be somewhat more complicated.

In the process of organic production of livestock products, strict prohibitions and restrictions are established by law on inorganic feed, chemical animal protection products, antibiotics, hormonal drugs, animal growth stimulants, so the requirements for the production of organic livestock products are highlighted and the nomenclature of cost accounting items for the production of organic dairy products is proposed. Adherence to the requirements of the legislation on organic production and compliance with the presented nomenclature will provide an opportunity to ensure effective control over the use of material resources.

The article presents the measures necessary for organizing effective accounting of organic production costs in the field of dairy farming, including:

creating a package of specialized primary and developing a document flow schedule; creating a chart of accounts with the allocation of analytical accounts, detailing it in accordance with the production of organic livestock, as well as costs and income from organic production; choosing the most optimal method of calculating the cost of organic livestock products.

Ключові слова: *органічне виробництво; витрати; молочне скотарство; органічне скотарство; облік органічної продукції.*

Keywords: *organic production; costs; dairy farming; organic cattle breeding; organic accounting; organic products.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В зв'язку з активним розвитком органічного сільськогосподарського виробництва в Україні та світі надзвичайно актуальним є інформаційне забезпечення управління виробничими процесами. На сьогодні існує проблема дефіциту інформації для забезпечення потреб менеджменту, зокрема щодо витрат органічного молочного скотарства, яка б враховувала організаційно-технологічні особливості галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Органічне сільськогосподарське виробництво досліджували у своїх працях багато провідних вчених-науковців, серед яких В. Артиш [1, с. 28-31], А. Худобей [2], Н. Михайленко, Я. Лагута [3] та інші. Зокрема, Ю. Мороз та Ю. Цаль-Цалко виокремлюють підходи бухгалтерського обліку при виробництві органічної продукції тваринного походження [4]. Л. Суліменко, А. Киян вважають за необхідність розробити на законодавчому рівні типові форми документів та Методичні рекомендації щодо організації обліку в умовах органічного виробництва [5]. Г. Пасемко описала загальні підходи щодо формування обліково-аналітичної інформації для забезпечення ефективного управління ведення органічного виробництва [6, с. 190-197].

Враховуючи змістовні дослідження, проведені науковцями питання побудови обліку в органічному виробництві можна стверджувати, що проблематика є актуальною, проте потребує подальшого комплексного

дослідження в напрямку врахування галузевих особливостей молочного скотарства.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даної публікації є дослідження стану організації обліку витрат органічного молочного скотарства та розробка рекомендацій щодо вдосконалення облікового забезпечення функцій управління в галузі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток органічного сільськогосподарського виробництва є світовим трендом, що сприяє забезпеченню населення країни та за її межами високоякісною та безпечною високоякісними та безпечними продуктами харчування. Україна є експортером органічної сільськогосподарської продукції, тому саме органічне виробництво сприятиме стабілізації економічного стану в Україні та активізуватиме зовнішньо-економічні зв'язки з країнами Європи в умовах євроінтеграції.

Україна за своїм територіальним розміщенням у світі має великий потенціал та сприятливі чинники для успішного розвитку органічного виробництва, адже має в своєму арсеналі велику кількість екологічно-чистих та родючих земель та сприятливі кліматичні умови.

Стан органічного виробництва в Україні на 31.12.2022 р. представлено на рис. 1.



Рис. 1. Органічна карта України станом на 31.12.2022 р.

Джерело: [7]

Як свідчать наукові дослідження існує проблема в отриманні об'єктивної інформації для управління органічним виробництвом як на рівні підприємства так і на макрорівні. Відсутня чітка методика обліку, яка б враховувала особливості органічного виробництва та специфіку окремих його галузей.

Ю. Мороз та Ю. Цаль-Цалко зауважують, що в діючих нормативних документах присутні лише підходи до оперативного обліку при виробництві органічної продукції тваринного походження, де виробник веде та зберігає журнал обліку виробництва продукції (сировини) тваринного походження, у якому міститься інформація про [4]:

- 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.

Ведення обліку на сільськогосподарських підприємствах в галузі молочного скотарства залежить від організаційно - технологічних особливостей суб'єкта господарювання, пов'язаних з органічним виробництвом (табл. 1).

Таблиця 1. Вплив організаційно – технологічних особливостей біологічних перетворень у органічному молочному скотарстві на побудову системи обліку витрат

Технологічні особливості	Характеристика впливу технологічних особливостей
Виробничі типи органічних скотарських підприємств (окремі структурні підрозділи з органічним виробництвом)	Документування Об'єкти обліку
Необхідність поєднання продукції скотарства із виробництвом продукції рослинництва	Документування Об'єкти обліку Об'єкти калькулювання Методика калькулювання Формування робочого плану рахунків Статті обліку витрат
Типи спеціалізації	Документування Об'єкти обліку Об'єкти калькулювання
Спосіб утримання тварин	Методика обліку прямих та непрямих витрат та порядок розподілу загальновиробничих витрат
Ведення органічного виробництва або паралельного виробництва органічної та неорганічної продукції	Документування Об'єкти обліку Об'єкти калькулювання Методика калькулювання Формування робочого плану рахунків Статті обліку витрат

Джерело: авторська розробка

Органічне виробництво може бути поширеним на всю господарську діяльність підприємства або, при паралельному виробництві, на окремі структурні підрозділи (ферми).

Відповідно до ст. 14 Закону України № 2496-VIII «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції», оператори органічного виробництва зобов'язані окрім відокремлення у часі та просторі виробництва і зберігання органічної і неорганічної продукції, у тому числі вести відокремлений облік такої продукції [8]. Це обумовлює необхідність формування окремих об'єктів обліку витрат неорганічного виробництва, виробництва перехідного періоду та органічного.

Об'єктами обліку витрат в галузі молочного скотарства є:

- ферми за групами тварин;

- види і групи тварин: основне стадо (корови та бики-плідники); худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички різного віку, корови, бики-плідники, воли, вибракувані з основного стада, корови-годувальниці).

Проте, через специфіку технологічних процесів операторів органічного виробництва, побудова системи об'єктів обліку витрат таких суб'єктів буде дещо складнішою (Рис. 2).



Рис. 2. Система об'єктів обліку витрат органічного скотарства

Джерело: авторська розробка

В процесі органічного виробництва продукції тваринництва законодавчо встановлені суворі заборони та обмеження у неорганічних кормах, хімічних засобах захисту тварин, антибіотиках, гормональних препаратах, стимуляторах росту тварин (Табл. 2).

Таблиця 2. Вимоги до виробництва продукції органічного тваринництва

№ п.п	Основні вимоги	Характеристика
1.	Щодо походження тварин	- 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; - тварини, які були у господарстві на початку перехідного періоду, та тваринницька продукція можуть вважатися органічною після завершення перехідного періоду;
2.	Щодо методів утримання	- гуманне ставлення до тварин, у тому числі зведення до мінімуму їхніх страждань та утримання тварин з урахуванням еволюційних, фізіологічних та поведінкових потреб; - персонал, який працює з тваринами, повинен володіти базовими знаннями і навичками щодо здоров'я та належного утримання тварин; - забезпечення тварин постійним доступом до зон на відкритому повітрі та вільним вигулом у порядку та обсягах, визначених законодавством; - кількість поголів'я повинна бути обмежена з урахуванням особливостей щодо запобігання надмірному пошкодженню рослинності, ерозії ґрунту та забруднення, спричиненого тваринами; - заборона прив'язування або ізоляції поголів'я, крім випадків, коли це необхідно протягом обмеженого часу для забезпечення безпеки оточуючих, благополуччя тварин або у ветеринарних цілях; - тривалість транспортування поголів'я має бути зведена до мінімуму;
3.	Щодо розведення	- репродукція тварин має відбуватися природним шляхом, проте дозволяється штучне запліднення; - забороняється застосування гормонів при репродукції; - забороняється застосування клонування та трансплантація ембріону; - вибір відповідних порід, адаптованих до умов місцевості вирощування тварин, життєздатних та стійких до хвороб для попередження страждань тварин та необхідності хірургічного втручання;
4.	Стосовно годування	- годування тварин (у тому числі птиці та комах) органічними кормами, що відповідають їхній стадії розвитку; - постійний доступ поголів'я до пасовищ або зелених та грубих кормів; - забороняється примусова відгодівля; - неорганічні кормові матеріали рослинного походження, кормові матеріали тваринного і мінерального походження, кормові добавки, певні продукти для годування тварин, що застосовуються як технологічні добавки, можуть використовуватися, за умови що вони внесені до Переліку речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва та які дозволені до використання у гранично допустимих кількостях; - годування молодих ссавців природним молоком, переважно материнським.

№ п.п	Основні вимоги	Характеристика
5.	Щодо профілактики хвороб та ветеринарного лікування	- профілактика хвороб має ґрунтуватися на виборі відповідних порід та видів, адаптованих до місцевих умов, життєздатних та стійких до хвороб, застосуванні практики ведення тваринництва, яка укріплює імунну систему та посилює природний захист від хвороб; - використання високоякісних кормів та забезпечення вихову, належної щільності поголів'я тварин на одиницю площі та утримання у належних санітарних умовах, що забезпечують добробут та благополуччя тварин; - негайне лікування хвороби для запобігання стражданню тварин; - заборона використання синтетичних алопатичних ветеринарних лікарських засобів та антибіотиків; - заборона утримання тварин у спосіб, що може призвести до виникнення анемії; - дозволяється використання імунологічних ветеринарних препаратів; дозволяється використання відповідних засобів або заходів, передбачених законодавством у сфері органічного виробництва.
6.	Щодо прибирання та дезінфекції	регулярне очищення та дезінфекція приміщень та споруд засобами, внесеними до Переліку речовин (інгредієнтів, компонентів), що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва та які дозволені до використання у гранично допустимих кількостях.

Джерело: сформовано автором на основі [8]

Спираючись на вимоги до ведення органічного виробництва в галузі тваринництва (Табл. 2), важливим моментом є створення спеціалізованих форм первинних документів для здійснення обліку та контролю витрат таких матеріальних ресурсів, як корми та засоби захисту тварин.

Аналізуючи таблицю 2, можна зробити висновок, що у молочному скотарстві при здійсненні обліку, необхідно гарантувати контроль щодо неможливості використання в процесі господарської діяльності сільськогосподарськими підприємствами, що виробляють органічну продукцію скотарства [4]:

- 1) генетично модифікованих кормів, використання великої групи харчових добавок і деяких технологічних допоміжних засобів, мікроорганізмів і тварин;
- 2) хімічних речовин, консервантів, гормонів, антибіотиків, стимуляторів росту;
- 3) іонізуючого випромінювання для обробки органічної сировини або кормів, що використовуються у виробництві органічної продукції.

Для здійснення розмежування господарських операцій щодо виробництва органічної продукції при провадженні бухгалтерського обліку необхідно розмежувати дані в розрізі окремих субрахунків і аналітичних рахунків. Контрольну функцію управління в цьому напрямку можна забезпечити сформувавши розширену номенклатуру статей обліку витрат (Табл. 3).

Таблиця 3. Номенклатура статей обліку витрат виробництва органічної продукції молочного скотарства

№ п.п	Стаття витрат органічного виробництва	Склад витрат, що відносяться до статті
1.	Витрати на оплату праці	Включається сума основної та додаткової заробітної плати працівників, безпосередньо зайнятих у процесі виробництва продукції молочного скотарства. Включаються премії та страхові внески, сплачені за якість органічної продукції, підвищення продуктивності тварин
2.	Паливо та мастильні матеріали	Відображається сукупна вартість палива, що використовується у виробництві продукції скотарства
3.	Відрахування на соціальні заходи	Зазначається сума єдиного соціального внеску
4.	Засоби захисту тварин	Засоби захисту тварин: - органічні засоби захисту тварин; - неорганічних засоби захисту тварин: дозволені біопрепарати, дезінфікуючі засоби, регулятори росту внесені до переліку речовин (інгредієнтів, компонентів); що дозволяється використовувати у процесі органічного виробництва; - інші.
5.	Корми	Корми: - вироблені з органічних кормових матеріалів; - вміст у кормі не більше одного інгредієнта сільськогосподарського походження, виробленого у перехідний період; - інші.
6.	Роботи та послуги	Роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби
7.	Вартість ремонту необоротних активів	Заробітна плата робітників, зайнятих на ремонтних роботах, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів у молочному скотарстві; витрати на обслуговування техніки та на технічне обслуговування і поточний ремонт основних фондів виробничого призначення

№ п.п	Стаття витрат органічного виробництва	Склад витрат, що відносяться до статті
8.	Ремонт інших необоротних активів	Включає ремонти, які безпосередньо відносяться до конкретного виробництва органічної продукції. Витрати на утримання фермерських приміщень, у яких утримується велика кількість ВРХ та які розподіляються за відповідністю біологічним та поведінковим потребам тварин
9.	Непродуктивні витрати	Втрати від падежу худоби, стихійних лих
10.	Загальновиробничі витрати виробництва	Включаються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати

Джерело: авторська розробка

Запропонована система статей обліку витрат виробництва органічної продукції молочного скотарства дасть можливість забезпечити інформаційні потреби менеджменту щодо використання матеріальних ресурсів та ефективно реалізувати контроль за їх використанням.

Отже, система обліку виробництва в органічному скотарстві – це комплекс транзакцій з документування, групування, узагальнення та відображення в звітності інформації з врахуванням особливостей органічного виробництва та специфіки галузі молочного скотарства.

Для організації ефективного обліку витрат органічного виробництва в галузі молочного скотарства потрібно:

- створити пакет спеціалізованих первинних документів для реєстрації операцій в галузі органічного скотарства та розробити графік документообігу, який відповідатиме вимогам управління;
- створити робочий план рахунків з виокремленням аналітичних рахунків, деталізувавши його відповідно до виробництва органічного скотарства, а також витрат та доходів від органічного виробництва;
- здійснювати облік за статтями витрат, що сформовані з врахуванням вимог до органічного молочного скотарства;
- обрати найбільш оптимальний метод калькуляції собівартості органічної продукції скотарства.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Система бухгалтерського обліку повинна спрямовуватися на забезпечення ефективності функціонування ринку органічних продуктів та сировини, а також на підвищення довіри споживачів до товарів і матеріалів, які позначаються як органічні.

Галузевий облік знаходиться в значній залежності від організаційно-технологічних особливостей. В публікації нами виокремлено технологічні особливості виробничого процесу у органічному молочному скотарстві та їх вплив на побудову системи обліку витрат.

На основі проведеного дослідження сформовано систему об'єктів обліку витрат органічного скотарства.

Спираючись на вимоги законодавства до ведення органічного виробництва, побудовано номенклатуру статей обліку витрат виробництва органічної продукції молочного скотарства, що дасть можливість забезпечити дієвий контроль за використанням матеріальних ресурсів.

Подальших досліджень в цьому напрямку потребують питання документування виробничих процесів в органічному скотарстві, методики їх обліку та калькулювання собівартості продукції.

Література

1. Артиш В. І. Удосконалення управління виробництвом органічної продукції. Економіка АПК. 2013. № 6. С. 28–31.

2. Худобей А. А. Розвиток органічного виробництва як основа забезпечення екологічної безпеки АПК України. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/32413/1/%D0%A5%D1%83%D0%B4%D0%BE%D0%B1%D0%B5%D0%B9.pdf>.

3. Лагута Я. М. Стан та перспективи розвитку ринку органічної продукції в контексті соціальної відповідальності бізнесу / Я. М. Лагута, Н. В. Михайленко // *Причорноморські економічні студії*. 2017. №18. С. 79-82. URL: http://bses.in.ua/journals/2017/18_2017/19.pdf.

4. 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 (дата звернення 17.10.2023).

5. Суліменко Л.А., Киян А.В. Особливості бухгалтерського обліку в умовах органічного виробництва продукції рослинництва [Електронний ресурс] / Л.А. Суліменко, А.В. Киян. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/8422/1/Organik_2017_346351.pdf.

6. Пасемко Г. М. Обліково-аналітичне забезпечення ведення органічного сільськогосподарського виробництва / Г. М. Пасемко // *Вісник ЖНАЕУ*. 2016. №1 (54). Т. 2. С. 190—197.

7. Офіційний сайт інформаційного центру «Зелене досьє». URL: <https://organicinfo.ua/infographics/organic-map-of-ukraine-2022/>.

8. 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/249619> (дата звернення 17.10.2023).

References

1. Artysh, V. I. (2013), “Improvement of management of production of organic products”, *Ekonomika APK*, vol. 6, pp. 28–31.

2. Khudobey, A. A. (2018), “Development of organic production as a basis for ensuring environmental safety of Ukrainian agro-industrial complex”, Available at: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/32413/1/%D0%A5%D1%83%D0%B4%D0%BE%D0%B1%D0%B5%D0%B9.pdf> (accessed 17.10.2023).

3. Lahuta, Ya.M. and Mykhailenko, N.V. (2017), “Status and prospects of organic products market development in the context of social responsibility of business”, *Ekonomika ta upravlinnia pidpriemstvamy Prychornomorski ekonomichni studii*, vol. 18.

4. Moroz, Yu.Yu. and Tsal'-Tsalko, Yu.S. (2017), “Accounting support for economic activities of organic producers”, Available at:

http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/8415/1/Organik_2017_289297.pdf
(Accessed 17.10.2023).

5. Sulimenko, L.A. and Kyian, A.V. (2017), “Features of accounting in the conditions of organic production of crop production”, Available at: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/8422/1/Organik_2017_346351.pdf (accessed 17.10.2023).

6. Pasemko G.M. (2016), “ Accounting and analytical management of organic agricultural production ”, Visnik ZHNAEU, vol. 1 (54), no. 2, pp. 190–197.

7. The official website of the «Green Dossier» information center (2022), available at: <https://organicinfo.ua/infographics/organic-map-of-ukraine-2022/> (accessed 17.10.2023).

8. Verkhovna Rada of Ukraine (2018), The Law of Ukraine “On the basic principles and requirements for organic production, circulation and labeling of organic products”, Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/249619> (accessed 17.10.2023).

Стаття надійшла до редакції 18.10.2023 р.