УДК 657.1 doi: 10.20998/2519-4461.2022.2.48

Г.В. ГРИЩУК

ЯКІСТЬ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ

В Україні за останні роки спостерігається тенденція до розширення ринку органічної продукції рослинництва, що є одним із головних напрямів становлення вітчизняної економіки. Органічне рослинництво являє собою систему управління виробництвом, основна мета якої вирощування екологічної та безпечної продукції без шкоди для навколишнього природного середовища. Специфіка галузі впливає на управління якістю у частині виробництва. У зв'язку з цим встановлено, що найсуттєвіші статті витрат потребують деталізації для здійснення контролю за об'єктивністю формування собівартості та встановлення обгрунтованої ціни на органічну продукцію рослинництва. У статті охарактеризовано тенденції розвитку органічного виробництва продукції рослинництва, здійснено аналіз стану органічного ринку в Україні порівняно з провідними країнами світу. Досліджено підходи до трактування економічної сутності витрат на якість і запропоновано їх розглядати як сукупність попереджувальних заходів на забезпечення і поліпшення технічних характеристик продукції з метою зростання обсягу продажів на ринку. Запропоновано деталізувати якісні витрати на виробництво (насіння, добрива, паливо, оплата праці, брак у виробництві) на субрахунках другого і третього порядків бухгалтерського обліку. Крім того, вважаємо доцільним виокремити не тільки витрати на виробництво, а й на якість органічної продукції рослинництва у частині здійснення контрольних заходів; підтвердження та поліпшення; реалізації продукції; проведення досліджень та розробок. Визначено, що зазначені впровадження сприятимуть не тільки задоволенню інформаційних потреб користувачів, дотриманню технологічного процесу виробництва, а й оптимізації витрат для встановлення обгрунтованої ціни з метою підвищення споживання продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках.

Ключові слова: органічне виробництво, продукція рослинництва, якість витрат, якість продукції, витрати виробництва, аналітичний облік.

H. HRYSHCHUK

THE QUALITY OF EXPENDITURES FOR THE PRODUCTION OF CROP PRODUCTS AND ITS IMPACT ON CONSTRUCTION ACCOUNTING

In Ukraine, in recent years, there has been a tendency to expand the market of organic crop production, which is one of the main directions of the formation of the domestic economy. Organic crop production is a production management system, the main goal of which is to grow ecological and safe products without harming the natural environment. The specifics of the industry affect quality management in the part of production. In this regard, it was established that the most significant items of expenditure require detailing in order to control the objectivity of cost formation and establish a reasonable price for organic crop production. The article describes trends in the development of organic production of plant products, analyzes the state of the organic market in Ukraine compared to the leading countries of the world. Approaches to the interpretation of the economic essence of quality costs were studied and it was proposed to consider them as a set of preventive measures to ensure and improve the technical characteristics of products in order to increase the volume of sales on the market. It is proposed to detail the quality costs of production (seeds, fertilizers, fuel, labor wages, shortages in production) on sub-accounts of the second and third levels of accounting. In addition, we consider it expedient to single out not only the costs of production, but also the quality of organic crop production in terms of the implementation of control measures; confirmation and improvement; sale of products; conducting research and development. It was determined that these implementations will contribute not only to meeting the informational needs of users, compliance with the technological process of production, but also to optimizing costs to establish a justified price in order to increase the consumption of products in the domestic and foreign markets.

Keywords: organic production, crop production, cost quality, product quality, production costs, analytical accounting.

Вступ. Органічний ринок в Україні динамічно розвивається завдяки географічному розташуванню, великій площі сільськогосподарських угідь з родючими чорноземами, близькості до потенційних міжнародних країн-імпортерів. Органічне виробництво являє собою компроміс між якістю та техногенним навантаженням на довкілля при збільшенні вартості продукції. Висока ціна обумовлена: нижчою урожайністю, ніж при звичайному землеробстві; переважанням попиту над пропозицією; збільшенням обсягу ручної праці та витрат на збут. Споживачами такої продукції є населення з певним рівнем доходу, що відповідально ставиться як до власного здоров'я, так і до впливу виробничої діяльності суб'єктів господарювання на навколишнє середовище. Цінова політика на органічні продукти включає не тільки собівартість, а й інші складові, що не враховуються в ціні звичайної продукції:

– мінімізація впливу виробничого процесу на навколишнє середовище, застосування екологічно безпечних технологій, виключення використання синтетичних речовин, сприяння збереженню та відтворенню родючості ґрунтів;

– зниження рівня витрат за рахунок відмови від використання мінеральних добрив і синтетичних засобів захисту рослин, підвищення конкурентоспроможності органічної продукції;

– забезпечення безпеки харчування за рахунок виробництва якісної органічної продукції.

Аналіз стану питання. Вітчизняний ринок органічної продукції розвивається під впливом світових тенденцій, роль яких представлена на рис. 1. У рамках дослідження органічного ринку України важливим є оцінка виробництва у провідних країнах світу та їх порівняння за площею сільськогосподарських угідь, зайнятих під органічне землеробство.

За даними рис. 1 встановлено, що США, Німеччина, Франція, Китай, Канада, Італія, Швейцарія, Великобританія, Іспанія, Австралія є країнами з найбільшими органічними ринками (річний обсяг виробництва відповідно становить від 49,5 млрд євро до 2,2 млрд євро). Вітчизняне виробництво знаходиться на початковій стадії свого становлення і становить близько 20 млн євро (0,017 % від світового виробництва).

© Г.В. Грищук, 2022

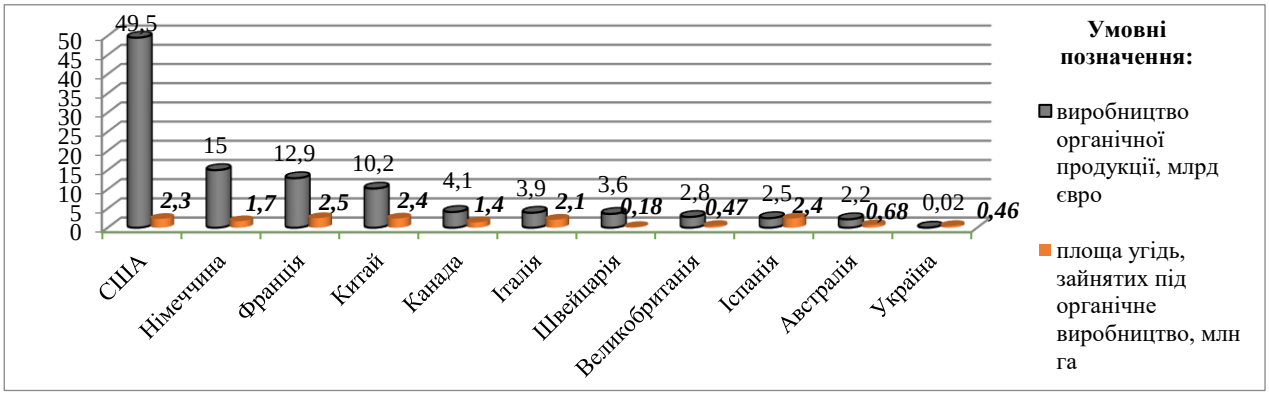


Рисунок 1 – Країни з найбільшими органічними ринками та площами земель з органічним статусом станом на 01.01.2021 року за даними Науково-дослідного інституту органічного сільського господарства FiBL

Джерело: [1].

А за площею земель з органічним статусом Україна посідає 20 місце у світі, а у Європі – 12 місце. В Україні найбільш розвиненим є ринок органічних зернових культур, що обґрунтовано менш вимогливою сертифікацією та вищим рівнем експортного попиту органічного зерна за рахунок нижчої цінової політики порівняно із іноземною продукцією. Зокрема, Україна займає 9 місце в світі за площею сільськогосподарських земель під посів зернових культур (142 тис. га) після країн-лідерів: Китаю, Німеччини, Франції, Італії, США, Канади, Іспанії [1]. Позитивна динаміка пояснюється тим, що держава взяла курс на екологізацію виробництва при отриманні екологічних, соціальних та економічних вигод як виробниками, так і споживачами.

Проте, в органічному секторі України відбулось чимало змін від початку повномасштабного вторгнення росії. За данними моніторингових досліджень значна частина земель, що зайняті під органічне виробництво, опинилась у місцях ведення бойових дій та під окупацією: Херсонська обл. (81,5 тис. га); Запорізька обл. (44,5 тис. га); Харківська обл. (4 тис. га); Чернігівська обл. (10 тис. га) [2]. Загалом, обмеженим є доступ до 30 % сільськогосподарських угідь. Під час бойових дій на території України сотні тисяч гектарів землі зазнали бомбардувань та внаслідок обстрілів були спалені разом із урожаєм. Ці пошкодження викликають хімічне забруднення, зміну ланшафтів і рельєфу, вигорання родучого шару землі, знищення корисної мікрофлори, порушення водного балансу та ерозію ґрунту. І як наслідок – суттєве зменшення врожайності продукції рослинництва. Разом із тим, органічне землеробство відіграє важливу роль у забезпеченні продовольчої безпеки держави, створенні нових робочих місць у сільській місцевості та залишається ключовим бюджетоутворюючим фактором для зростання валового внутрішнього продукту.

Одним із головних напрямів становлення економіки відповідно до Національної економічної стратегії України до 2030 року [3] є нарощування виробництва екологічної продукції, що передбачає збільшення площі угідь з органічним статусом на 3 % і експорту продукції до 1 млрд доларів США. Тобто до 2030 року планується, що площа земель під органічне виробництво становитиме щонайменше 4,1 % (близько 1700 тис. га) від загальної площі угідь сільськогосподарського призначення, а експорт продукції збільшиться у 5 разів порівняно з показниками 2022 року. Аналіз стану органічного виробництва показує, що Україна має значний потенціал до розвитку органічного виробництва, експорту органічної сільськогосподарської продукції та її споживання на внутрішньому ринку. Попит на органічну продукцію як в Україні, так і в світі збільшується, зростає роль інноваційних технологій, що дає змогу зменшити витрати виробництва, переробки, розподілу та збуту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В останні роки підвищилась актуальність дослідження теми органічного виробництва. Зокрема, питанню обліку витрат на виробництво органічної продукції присвятили ряд праць провідних науковців: Бутинець Ф.Ф., Вовчик Н.Л., Голов С.Ф., Демінг Е., Джуран Дж., Дерій В.А., Задорожний З-М.В., Калюга Є.В., Лазаришина І.Д., Ловінська Л.Г., Малюга М.Н., Пархоменко В.М., Садовська І.Б., Чумаченко М.Г. та ін. Незважаючи на вагомий внесок вищенаведених дослідників, питання якості витрат, їх групування та відображення в обліку залишається актуальним об'єктом наукового дослідження.

Метою роботи є відображення якості складу витрат на виробництво органічної продукції рослинництва в бухгалтерському обліку.

Постановка задачі. Відповідно до поставленої мети розглянуто наступні завдання: оцінити стан органічного ринку в Україні; розкрити сутність витрат на якість виробництва продукції рослинництва; відобразити складові якісних виробничих витрат в обліку.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ та процесів. Зокрема, дослідження ґрунтується на системному підході з використанням таких методів: монографічний – під час опрацювання наукових публікацій, фахової літератури; економіко-статистичний – для аналізу сучасного стану органічного виробництва в Україні та світі; графічний – для інтерпретації результатів дослідження; системний – для розгляду наукової основи при визначенні зв'язку між якістю виробничих витрат та їх відображенням в обліку; логічний – з метою узагальнення результатів проведених досліджень та формування висновків.

Викладення основного матеріалу дослідження. Якість продукції рослинництва є важливим фактором зміцнення продовольчої безпеки країни, задоволення потреб населення, охорони навколишнього середовища, раціонального використанню ресурсів, зниження непродуктивних витрат, підвищення конкурентоспроможності продукції та збільшення експортного потенціалу держави. У 2021 році за значенням індексу соціального прогресу (Social Progress Index) Україна посіла 48 місце серед 168 країн, випередивши Грузію, Вірменію, Білорусь, Македонію, Чорногорію, Казахстан, Молдову, Мексику, Перу, Колумбію, Парагвай та інші країни. Цей показник вимірює ступінь забезпечення країнами соціальних та екологічних потреб громадян за 53 індикаторами, згрупованими за 12 компонентами у трьох напрямках: задоволення базових людських потреб (у т.ч. якісне та безпечне харчування), забезпечення основ благополуччя, можливостей для людей [4].

На сьогодні рівень якості продукції рослинництва залежить від багатьох чинників:

– виробничо-технологічні (оптимізація живлення посівів та підвищення ефективності їх хімічного захисту, використання насіння високоінтенсивних сортів із здатністю до накопичення білків та клейковини, рівень прогресивності сільськогосподарської техніки);

– соціально-психологічні (забезпечення належних умов праці, моральне стимулювання та заохочення працівників);

– економічні (витрати на якість продукції рослинництва, матеріальне стимулювання працівників, політика ціноутворення);

– організаційні (підбір насіння з врахуванням кліматичних умов регіону, особливостей поля; чітко розрахована система живлення посівів, що передбачає ефективне застосування добрив і засобів захисту рослин).

Перш за все, для вирішення проблеми якості витрат на виробництво продукції рослинництва та їх відображення в обліку, необхідно дослідити сутність витрат на якість. Для з'ясування теоретичних підходів до визначення цього поняття, розглянемо його трактування в економічній літературі. Погляди науковців можна розділити на три групи.

До першої групи авторів належать Андрушко Р., Герасимов Б.І., Канівець А.Н., Лиса О., Мирончук З., Наврозова Ю.О., Пархоменко В.М., Пархоменко Л.В., Поліщук О.Т., котрі переважно розглядають витрати на якість як витрати, що пов'язані з розробкою, забезпеченням системи управління якістю та її удосконалення у довгостроковій перспективі. Зокрема, Герасимов Б.І., Канівець А.Н., Пархоменко В.М., Пархоменко Л.В. стверджують, що такі витрати викликані вимогою досягнення або підтримки певного рівня якості продукції, виходячи з потреб споживача.

Друга група науковців (Рахлин К.М., Крет В.В., Куташов Н. А.) визначає витрати на якість як частину суспільно необхідних виробничих витрат, що задовольняє певну фіксовану потребу, пов'язану як із створенням нової споживчої вартості, так і з забезпеченням якісних властивостей продукції.

Дослідники третьої групи (Джон Ч. Шоттміллер, Джуран Дж.) трактують витрати на якість як різницю між фактичною та можливою собівартістю продукції або послуг.

Виходячи з трьох підходів науковців, підтримуємо визначення поняття витрати на якість як сукупність попереджувальних заходів на забезпечення і поліпшення технічних характеристик продукції з метою зростання обсягу продажів на ринку.

Органічне рослинництво має певні особливості: земля є головним засобом виробництва; виробничий процес є тривалим і пов'язаний із біологічними перетвореннями. Специфіка галузі впливає на систему управління виробництвом у частині встановлення, забезпечення і дотримання необхідного рівня якості продукції при її вирощуванні, збиранні, транспортуванні, зберіганні, переробці та споживанні, що досягається шляхом систематичного контролю і цілеспрямованого впливу на умови й фактори, від яких вона залежить. Для багатьох суб'єктів господарювання актуальним залишається питання дотримання технології вирощування, що передбачає використання якісних матеріалів (сертифікованого насіння із відповідними біологічними характеристиками, органічних добрив, ефективних засобів захисту рослин та родючих земельних ресурсів). Важливим елементом технологічного процесу є вибір системи обробітку ґрунту (внесення добрив, оранка, боронування, передпосівна культивація, посів, підживлення, збирання, транспортування зерна на тік), підбір кращого культури-попередника на полі, дотримання норм висіву якісного насіння, строків сівби та збору врожаю.

Теоретичним і практичним аспектам дослідження проблеми щодо теорії та методології бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат на якість продукції присвячена наукова праця Пархоменка В.М. [5]. Науковцем виокремлено підхід до відображення витрат на якість на рахунках бухгалтерського обліку, виходячи із можливих запитів управлінського персоналу (види продукції, види витрат на якість за призначенням (на оцінку, забезпечення, покращення якості та втрати, пов'язані з виникненням дефектів) та стадій життєвого циклу продукції (дослідження і розробка, виготовлення, реалізація, експлуатація та утилізація), що дозволить забезпечити інформаційні потреби управлінського персоналу для прийняття рішень. Тобто Пархоменко В.М. розділяє витрати на забезпечення якості від інших витрат. На нашу думку, особливу увагу у дослідженні необхідно звернути саме на якість витрат на виробництво, що в цілому підвищить дотримання технологічного процесу та збільшить споживання екологічної продукції рослинництва. За проведеними експерними даними встановлено, що виробничі витрати займають близько 70–80 % у структурі собівартості. Дослідження якості витрат здійснюється по тим елементам, на які має вплив технологія вирощування продукції рослинництва. У цілому до складових виробничої собівартості належать:

– прямі матеріальні витрати (насіння та посідковий матеріал, добрива, пальне та мастильні матеріали, запасні частини тощо);

– прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати (орендна плата за земельні частки (паї), амортизація, втрати від браку та ін.);

– змінні та постійно розподілені загальновиробничі витрати (оплата послуг стороннніх організацій тощо) [6; 7; 8; 9].

Аналіз структури виробничих витрат при вирощуванні продукції рослинництва свідчить, що найсуттєвіші статті витрат потребують деталізації при веденні обліку (табл. 1).

Таблиця 1 – Деталізовані статті витрат на виробництво продукції рослинництва

Аналітичні субрахунки	**Статті витрат**	**Деталізований зміст**	
208.1.1	Насіння та посадковий матеріал	*придбано у постачальників;*	
208.1.2		*власне виробництво в перехідний період;*	
208.1.3		*вирощено в умовах органічного виробництва.*	
208.2.1	Органічні добрива	*відходи:*	*тваринного походження;*
208.2.2			*рослинного походження;*
208.2.3			*органічного виробництва;*
208.2.4		*похідні органічні добрива.*	
203.1	Паливо	*біопаливо;*	
203.2		дизельне пальне;	
203.3		бензин;	
203.4		мастильні матеріали.	
661.1	Оплата праці *(у розрізі постійних і сезонних працівників)*	основна оплата праці, у т.ч.:	
661.1.1		*натуральна оплата праці;*	
661.2		додаткова оплата праці, у т.ч. за:	
661.2.1		*роботу понад встановлений робочий час;*	
661.2.2		*окремі показники роботи;*	
661.3		інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т.ч.:	
661.3.1		*матеріальна допомога; разові премії.*	
24.1	Втрати від браку	*відходи виробництва;*	
24.2		*витрати на утилізацію.*	

Примітка: курсивом виділені пропозиції автора.

Джерело: сформовано автором.

Облік витрат здійснюється на підставі науково-обґрунтованого групування й узагальнення у Плані рахунків, який є основою для систематизації інформації з первинних документів на рахунки аналітичного та синтетичного обліку, складання звітності. З метою ідентифікації складових елементів витрат в обліку запропоновано внести зміни до Робочого плану рахунків. Дане впровадження системи аналітичних субрахунків з використанням сучасних комп'ютерних бухгалтерських програм дозволить підвищити оперативність обліку витрат, збільшити рівень їх деталізації та посилити контроль за достовірністю облікової інформації на всіх етапах її обробки. За результатами проведеного дослідження встановлено, що в умовах комп'ютерної обробки запропонована деталізація витрат забезпечує оперативний контроль за правильністю формування собівартості та в подальшому встановлення обґрунтованої ціни на органічну продукцію рослинництва.

У подальшому вважаємо доцільним деталізувати не тільки витрати на виробництво органічної продукції рослинництва, а й витрати на якість за призначенням і стадіями життєвого циклу продукції:

– контрольні заходи (на кожному етапі вирощування – від обробки землі до зберігання врожаю);

– підтвердження та поліпшення якості (лабораторні дослідження, сертифікація продукції, що є обов'язковою умовою в органічному виробництві);

– реалізацію (збут) продукції;

– дослідження та розробку (селекція нових сортів).

Витрати на якість продукції виникають у процесі здійснення господарської діяльності на етапах придбання, виробництва та реалізації. Враховуючи це, їх облік варто вести за субрахунками витрат (23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»). Це дасть змогу узагальнити інформацію щодо понесених витрат з метою управління діяльністю суб'єктів господарювання.

Висновки. Органічне землеробство являє собою цілісну систему вирощування продукції рослинництва, що орієнтована на дотримання сівозмін, механічний обробіток ґрунтів, використання органічного насіння та добрив, застосування біологічних засобів боротьби із шкідниками. Пріоритетом для органічного виробництва є вирощування безпечної продукції рослинництва. Встановлено, що від якості виробничих витрат залежить кінцевий результат виробництва у вигляді готової продукції. У зв'язку з цим запропоновано деталізувати на субрахунках другого, третього і т. ін. порядків бухгалтерського обліку такі статті витрат як насіння (придбане, власне виробництво), добрива (відходи: виробництва, тваринного і рослинного походження, похідні органічні добрива), паливо (дизельне, бензин, мастильні матеріали, біопаливо), оплата праці (у частині постійних і сезонних працівників), брак у виробництві (відходи виробництва, витрати на утилізацію). В умовах комп'ютерної обробки відкриття аналітичних субрахунків дозволяє підвищити оперативність обліку витрат, збільшити рівень їх

деталізації та посилити контроль за правильністю та достовірністю формування облікових даних. До того ж, вважаємо доцільним виокремити не тільки витрати на виробництво, а й на якість продукції рослинництва у частині здійснення контрольних заходів; підтвердження та поліпшення; реалізації продукції; проведення досліджень та розробок. У цілому зазначені впровадження сприятимуть не тільки задоволенню інформаційних потреб користувачів, дотриманню технології виробництва органічної продукції рослинництва, а й оптимізації витрат для встановлення обґрунтованої ціни з метою підвищення споживання продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках.

Список літератури

1. The World of Organic Agriculture : statistics & emerging trends 2022. FiBL & IFOAM – organics international. URL: https://www.fibl.org/fileadmin/documents/shop/1344-organic-world-2022.pdf
2. Офіційний сайт OrganicInfo. URL: https://organicinfo.ua/news/organic-appeal/
3. Національна економічна стратегія України 2030. URL: https://nes2030.org.ua/
4. Офіційний сайт Міністерства соціальної політики України. URL: https://www.msp.gov.ua/news/21342.html
5. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології : Монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 560 с.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text

References (transliterated)

1. The World of Organic Agriculture : statistics & emerging trends 2022. FiBL & IFOAM – organics international. Available at: https://www.fibl.org/fileadmin/documents/shop/1344-organic-world-2022.pdf
2. The official site of OrganicInfo. Available at: https://organicinfo.ua/infographics/world-organic-retail-sales-2022/ (in Ukrainian).
3. National Economic Strategy of Ukraine 2030. Available at: https://nes2030.org.ua/ (in Ukrainian).
4. The official site of the Ministry of Social Policy of Ukraine. Available at: https://www.msp.gov.ua/news/21342.html (in Ukrainian).
5. Parhomenko V.M. Bukhhalterskyi oblik, vnutrishnii kontrol i ekonomichnyi analiz vytrat na polipshennia yakosti produktsii: problemy teorii ta metodolohii [Accounting, internal control and economic analysis of costs to improve product quality: problems of theory and methodology] – monograph. Zhytomyr: ZhSTU, 2012. 560 p. (in Ukrainian).
6. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 2 “Zapasy” [International Accounting Standard “Inventories”]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (in Ukrainian).
7. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 16 “ Osnovni zasoby” [International Accounting Standard “Fixed Assets”]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (in Ukrainian).
8. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 19 “Vyplaty pratsivnykam” [International Accounting Standard “Payments to employees”]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text (in Ukrainian).
9. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 36 “Zmenshennia korysnosti aktyviv” [International Accounting Standard “ Decrease in the usefulness of assets”]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text (in Ukrainian).

Надійшла (received) 29.04.2022

Відомості про автора / About the Author

Грищук Ганна Валеріївна (***Hryshchuk Hanna Valeriivna***) – аспірантка кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України; м. Київ, Україна; ORCID: https://orcid.org/0000-0001-9532-7265; e-mail: ann.umerova@nubip.edu.ua