

**Чернівецький торговельно-економічний інститут  
Державного торговельно-економічного університету**

*Кафедра фінансів, обліку і оподаткування*

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА  
АНАЛІЗУ ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА  
ПІДПРИЄМСТВАХ ПЛОДООВОЧЕВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

**(на матеріалах ТОВ «Консервний завод «Консерваторія», м. Коломия  
Івано-Франківської області)**

Студента 2 курсу  
денної форми навчання  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»  
спеціалізації «Облік і  
оподаткування»

Плаксій  
Сергій  
Іванович

Науковий керівник:  
д.е.н., професор

Чорновол  
Алла  
Олегівна

Завідувач кафедри:  
д.е.н., професор

Чорновол  
Алла  
Олегівна

Чернівці 2023

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ .....	6
1.1. Економічна сутність органічної продукції та процесу її реалізації.....	6
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку органічної продукції та її реалізації.....	11
Висновки за розділом 1.....	15
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ .....	17
2.1. Організаційні особливості виробництва та реалізації органічної продукції та їх вплив на побудову обліку.....	17
2.2. Облік виробництва органічної готової продукції та його комп'ютеризація на підприємстві.....	25
2.3. Облік реалізації органічної готової продукції та його комп'ютеризація на підприємстві.....	35
Висновки за розділом 2.....	39
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	41
3.1. Економічний аналіз готової продукції на підприємстві.....	41
3.2. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення готової продукції на підприємстві.....	45
Висновки за розділом 3.....	51
ВИСНОВКИ.....	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	58
ДОДАТКИ	

## ВСТУП

*Актуальність проблеми.* Питання забезпечення населення України якісним харчуванням, у тому числі соками та соковмісними напоями, є важливим навіть із погляду продовольчої безпеки. Останнім часом виробництво та споживання соків переживають не найкращі часи. Відбувається скорочення обсягів виробництва та споживання, тому встановлення факторів, що впливають на ці показники, є важливим для наукової та практичної діяльності.

Облік як інформаційна база системи управління суб'єкта господарювання забезпечує керівників різних рівнів необхідними даними про процеси і явища, які відбуваються на підприємстві. Саме облік є джерелом інформації для виконання інших функцій управління - планування, аналізу та контролю. Виробництво органічної продукції та доведення її до споживачів характеризується значними витратами ресурсів і різними часовими проміжками. Питання обліку органічної продукції залишаються недостатньо досліджені і потребують подальшого вивчення. Діюча система бухгалтерського обліку не забезпечує в повній мірі відображення у звітності облікової інформації стосовно виробництва органічної продукції та не задовольняє інформаційних потреб зацікавлених користувачів. Тому виникає необхідність розкриття сутності органічної продукції та напрямів її в облікового забезпечення в системі рахунків підприємств.

*Мета і завдання дослідження.* Метою дослідження є дослідження теоретичних, методичних, організаційних засад обліку, аналізу і оподаткування органічної продукції та пошук шляхів їх удосконалення на підприємстві.

Виконання поставленої мети передбачало постановку і розв'язання наступних основних завдань:

- уточнити поняття «готова продукція», дослідити економічну сутність поняття «органічна продукція»;
- критично оцінити законодавче та методичне забезпечення і сучасний порядок відображення операцій з обліку та оподаткування органічної продукції;
- дати організаційно-економічну характеристику діяльності ТОВ «Консервний завод «Консерваторія»;

- дослідити особливості організації обліку готової продукції, у тому числі органічної, на ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» і внести пропозиції щодо її вдосконалення;

- розглянути порядок документування операцій з обліку готової продукції, у тому числі органічної, на досліджуваному підприємстві та дослідити їх відображення в синтетичному, аналітичному обліку та фінансовій звітності;

- провести економічний аналіз виробництва і реалізації готової продукції, у тому числі органічної, на підприємстві;

- дослідити методичні та організаційні аспекти комп'ютеризації обліку готової продукції, у тому числі органічної, на ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» та розробити рекомендації щодо удосконалення цього процесу на підприємстві.

*Об'єктом дослідження* є процеси обліку, аналізу та оподаткування органічної продукції на підприємстві.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад обліку, аналізу та оподаткування органічної продукції на підприємстві ТОВ «Консервний завод «Консерваторія».

*Методи дослідження.* Методичною основою дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку та взаємозв'язку. У роботі було використано загальнонаукові методи дослідження: моделювання, аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, порівняння, математичні методи. Інформаційним забезпеченням для застосування зазначених вище методів дослідження слугували показники фінансово-господарської діяльності підприємств переробної промисловості. У процесі дослідження було вивчено й проаналізовано погляди вітчизняних і зарубіжних учених, законодавчі акти щодо питань обліку й оподаткування готової, у тому числі органічної продукції.

*Інформаційною основою дослідження* є законодавчі акти, міжнародні та національні стандарти обліку і звітності, інші нормативно-правові документи, інструктивні матеріали статистичних органів та державних органів управління, статистичні щорічники, дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку

готової продукції на підприємстві ТОВ «Консервний завод «Консерваторія», результати особистих спостережень автора.

*Наукова новизна.* Новизна наукових результатів дослідження полягає в комплексному дослідженні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і оподаткування органічної продукції на ТОВ «Консервний завод «Консерваторія». Зокрема, удосконалено:

- систему аналітичного обліку готової продукції, у тому числі органічної, на підприємстві;
- систему первинного обліку органічної продукції на підприємстві;
- внесено пропозиції щодо доповнення фінансової і статистичної звітності підприємства показниками виробництва органічної продукції;
- сформульовані рекомендації щодо комплексного використання програмного комплексу «BAS:Бухгалтерія 8.3» для автоматизації первинного і зведеного обліку органічної продукції на підприємстві.

*Практичне значення одержаних результатів.* Одержані результати теоретично обґрунтовані, сприятимуть удосконаленню організації обліку готової продукції та налаштуванню обліку органічної продукції на підприємстві. Практичну цінність мають пропозиції автора щодо комплексного використання програмного комплексу «BAS: Бухгалтерія 8.3» в частині обліку готової продукції, у тому числі органічної, на досліджуваному підприємстві. Аналітичні матеріали, представлені у випускній кваліфікаційній роботі, містять оцінку фінансового стану підприємства, визначають резерви збільшення випуску продукції, у тому числі органічної. Розроблені практичні рекомендації можуть бути використані керівництвом підприємства.

*Публікації.* За результатами дослідження опубліковано студентську наукову публікацію, що відповідає тематиці випускної кваліфікаційної роботи.

*Структура роботи.* Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 1.1. Економічна сутність органічної продукції та процесу її реалізації

Здорове харчування стає девізом теперішнього часу. Цим пояснюється популярність фруктових соків. Соки з плодів виробляють не тільки тому, що вони є ознакою «lifestyle - стиль життя», а й, головним чином, через їх поживну цінність, високий вміст антиоксидантів, яким приписується профілактичний ефект захисту від раку, і, крім іншого, поліпшення здоров'я. Виробництво натуральних соків формує нові вимоги до сокової промисловості, для якої до теперішнього часу високий вихід продукту з сировини був абсолютним пріоритетом. Зараз споживачі надають перевагу сокам, які не містять консервантів, підсоложувачів, барвників. Таку продукцію, як правило називають, органічною продукцією.

В загальному під готовою продукцією розуміють вироби чи напівфабрикати, повністю закінчені обробкою, що відповідають чинним стандартам або затвердженим технічним умовам, у тому числі щодо комплектності, прийняті на склад чи замовником і забезпечені сертифікатом або іншим документом, що засвідчує їх якість.

П(С)БО 9 «Запаси» трактує готову продукцію як таку, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [1]

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій до готової належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і від- повідає технічним умовам і стандартам [2].

Наведені визначення характеризують готову продукцію лише як виріб (напівфабрикат), який пройшов обробку і відповідає відповідним стандартам та вимогам. Водночас тут не вказано, що такі вироби призначені для продажу, хоча це є однією з найважливіших характеристик такого специфічного активу підприємства м'ясопереробної галузі, адже такі активи, як товари, матеріали, комплектуючі, також можуть відповідати вищенаведеному визначенню. Вони, як і готова продукція, є завершеними в результаті переробки і певною мірою відповідають усім вимогам, які до них висуваються щодо якості та комплектності.

У науковій, навчальній та іншій спеціальній літературі з бухгалтерського обліку існує низка інших визначень поняття «готова продукція», деякі з них наведено в Додатку А.

Аналізуючи різноманіття висловлених думок, можна зробити висновок, що всі автори сходяться в тому, щоб відносити готову продукцію до товарно-матеріальних цінностей, які отримані в результаті виробничого процесу, тобто це речовинна продукція, виконані роботи і надані послуги. Разом із тим жодне із наведених визначень не містить вимоги щодо спроможності такого виду оборотних активів приносити економічну вигоду, хоча цей момент є основним. Невиконання даного критерію призводить до того, що такий товарно-матеріальний запас може бути визнаний як збиток організації, адже витрати, понесені на його виготовлення, не будуть компенсовані.

Окремого визначення готової продукції не наведено й у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ). Тут вона належить до сфери діяльності МСФЗ 2 «Запаси» та зараховується до активів, призначених для продажу. Відповідно до міжнародного стандарту, запаси – це активи:

- призначені для продажу в результаті здійснення нормальної діяльності;
- в процесі виробництва для такого продажу;
- у формі сировини або матеріалів, призначених для використання у виробничому процесі або під час надання послуг [15].

Отже, готова продукція та товари входять у групу запасів, призначених для продажу. Разом із тим вони об'єднані з такими товарно-матеріальними

цінностями, як сировина, матеріали та незавершене виробництво в складі запасів. До всіх цих активів, відповідно до МСФЗ, застосовуються єдині вимоги щодо розкриття інформації та методи їх оцінки, що є з методологічного погляду невірним, оскільки стан у кругообігу коштів організації розглянутих груп запасів значно відрізняються один від одного.

Судячи з приведеного вище матеріалу, досліджувана категорія характеризується з різних точок зору, тому, це поняття потребує уточнення з погляду системності визначення та практичного використання й урахування специфіки діяльності підприємств галузі консервної промисловості. Отже, готова продукція, на нашу думку, – це частина запасів та продукції, виготовлених підприємствами консервної промисловості, що призначені для подальшого збуту, внутрішнього використання та не вимагають ніяких перетворень. Для підприємств консервної промисловості готовою продукцією як результату виробництва є консервні вироби, або консерви, які отримуються через обробку харчових продуктів для запобігання біологічного псування і продовження строку зберігання. Саме виробництво консервів дає можливість створювати і зберігати запаси сировини та їжі, продуктів.

Систематизувавши всі ці визначення встановимо, що готовою є продукція, яка повністю пройшла передбачені технологією виробництва стадії і процеси, відповідає нормам, стандартам якості оприбуткована на склад, або прийнята замовником та передана на зберігання (склад, майданчик, інше місце).

Водночас частина готової продукції може відноситися до органічної. Вперше законодавче визначення «органічної продукції» було введено в термінологію у 2013 році з прийняттям Закону України "Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини". Відповідно до цього Закону, органічна продукція — це продукція, отримана в результаті сертифікованого органічного виробництва [16]. Пізніше, у 2020 році з прийняттям Закону України "Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції", визначення стало дещо ґрунтовнішим. Так, органічною продукцією вважається сільськогосподарська продукція, у тому числі харчові продукти



та норми, отримані в результаті органічного виробництва[17]. Ключовим у двох визначеннях є те, що вона виробляється у результаті органічного (сертифікованого) виробництва. Звідси випливає, що органічне виробництво спрямоване на імплементацію нових правил та методів у сфері безпеки та якості харчових продуктів. Органічне виробництво передбачає певні етапи переходу від звичайного виробництва до виробничих процесів, які спрямовані на підтримку оптимального стану економіки на соціальному, екологічному та економічному рівнях. Водночас кожен етап виробництва повинен знаходитися під суворим контролем органу сертифікації, який засвідчує дотримання вимог та стандартів органічного виробництва шляхом видачі відповідного сертифікату.

Пріоритетними напрямками стратегії розвитку аграрного сектора економіки в сфері органічного виробництва в Україні визначено [18]:

- сприяння розвитку органічного землеробства, насамперед в особистих селянських і середніх господарствах;
- забезпечення раціонального використання природних ресурсів, залучених до господарського процесу в аграрному секторі, шляхом впровадження системи моніторингу та контролю якості всіх земель сільськогосподарського призначення та обов'язкової агрохімічної паспортизації;
- створення умов для збереження, відтворення і підвищення родючості ґрунтів;
- регламентація розміщення у сівозмінах екологічно деструктивних культур відповідно до науково обґрунтованих норм;
- відновлення зрошувальних та меліоративних систем;
- стимулювання користувача (власника) землі до раціонального використання і охорони земель сільськогосподарського призначення. За офіційною статистикою Україна посідає 11 місце серед Європейських країн за обсягом земельного банку, сертифікованого відповідно до органічних вимог виробництва. Але водночас органічні землі займають 1,4% з 42,7 млн га сільськогосподарських земель України. За останні п'ять років загальна

площа органічних сільськогосподарських земель зросла в Україні в 1,5 рази, що зумовило зростання експорту органічної продукції [19].

Дослідивши асортимент органічного виробництва можна сформувати класифікацію органічної продукції (додаток Б).

На основі наведеного визначення можемо визначити взаємозв'язок між виробництвом і оподаткуванням готової продукції та її реалізацією, що представлено в додатку Е.

Дослідження відносин обміну, узагальнення і систематизація існуючих трактувань та підходів до визначення реалізації, дозволили виокремити її як:

реалізація - впорядкована та цілеспрямована система яка розглядається як сукупність окремих елементів (організаційних, інформаційних, технологічних та економічних);

реалізація - діяльність, що регулює специфічну форму відносин, включаючи ціль, засоби, результат і сам процес збуту;

реалізація - операція продажу готової продукції.

На основі аналізу наукових підходів до організації реалізації на підприємстві дійшли висновку, що за економічною суттю реалізація - це процес, що поєднує операції передачі прав власності на готову продукцію від виробника до споживача (покупця).

Отже, реалізація готової продукції - це комплекс заходів з формування асортименту готової продукції, калькулювання собівартості, формування попиту і стимулюванню збуту, укладання договорів купівлі-продажу, транспортування готової продукції.

Реалізація готової продукції є основою здійснення виробничої діяльності і залежить від самого підприємства, споживачів, каналів розподілу готової продукції. Виготовлення та реалізація готової продукції для підприємства повинна орієнтуватися на:

- отримання прибутку;
- створення передумов для отримання прибутку в майбутньому;
- завоювання чи утримання частки ринку;
- задоволення попиту;
- ринкову стійкість та конкурентоспроможність.

Виготовлення та реалізація готової продукції передбачає визначення певної стратегії і тактики та визначення напрямку діяльності, здійснення яких повинно забезпечити отримання прибутку. За таких умов виготовлення та реалізація готової продукції повинна бути базою для розробки відповідної політики постачання, виробництва тощо.

Реалізація готової продукції може відбуватися двома шляхами: прямим і непрямим (додаток Ж).

Прямий шлях реалізації означає наявність власних торговельних мереж (магазинів, точок роздрібною торгівлі тощо). Непрямий шлях реалізації означає наявність каналів збуту. Від числа учасників реалізаційного процесу або посередників у утворюється довжина каналу реалізації. Кількість незалежних учасників процесу реалізації на конкретному етапі називається шириною каналу реалізації [20, с. 120].

Отже, облік готової продукції, зокрема органічної, та її реалізації, а також і оподаткування займає значне місце у теоретичних представленнях та практичному використанні.

## **1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку органічної продукції та її реалізації**

В умовах інтеграції національної системи бухгалтерського обліку до європейського середовища важливим є питання нормативно-правового регулювання об'єктів у бухгалтерському обліку, в тому числі готової продукції.

Часом існує невідповідність окремих положень чинних нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік готової продукції. До таких належать:

- неузгодженість окремих норм П(С)БО та МСФЗ,
- відсутність галузевих особливостей обліку тощо;

Порядок ведення бухгалтерського обліку готової продукції та реалізації готової продукції регулюється нормативно-правовими документами, котрі повинні забезпечити:

дотримання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, гарантують та захищають інтереси користувачів інформації; достовірність даних, тощо.

Порядок здійснення бухгалтерського обліку готової продукції та її реалізація визначається користувачами в межах їх повноважень. За типами та необхідністю інформації можна виділити три рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку готової продукції: міжнародний рівень; державний рівень; рівень підприємства.

Ці рівні представлено в Додатку А на рис. А.1.

Представлені нормативно-правові документи мають різний статус, зокрема ведення обліку готової продукції та її реалізація регламентується такими документами:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996/XIV. Цим нормативно-правовим актом регламентуються принципи оподаткування та основи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Також у Законі визначаються та наводяться мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності, загальні вимоги до фінансової звітності та форми фінансової звітності, які подаються підприємством [21].

2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку - визначають методологічні засади формування в обліку і її розкриття у фінансовій звітності [22].

3. План рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджений наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291 [23].

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291 [2].

Отже, як бачимо нормативно-правова база, що регулює питання обліку готової продукції та її реалізації є не дуже регульованою та досконалою. В існуючих нормативних документах існує розмитість визначень окремих

понять, недостатність розкриття окремих питань ведення бухгалтерського обліку.

Нагадаємо, що вперше законодавче визначення «органічної продукції» було введено з прийняттям Закону України «Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини». Відповідно до цього Закону, органічна продукція — це продукція, отримана в результаті сертифікованого органічного виробництва [17]. Згідно Закону України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції» органічною продукцією вважається сільськогосподарська продукція, у тому числі харчові продукти та норми, отримані в результаті органічного виробництва. Ключовим у двох визначеннях є те, що вона виробляється у результаті органічного (сертифікованого) виробництва (Додаток А, рис. А.2). Звідси випливає, що органічне виробництво спрямоване на імплементацію нових правил та методів у сфері безпеки та якості харчових продуктів. Органічне виробництво передбачає певні етапи переходу від звичайного виробництва до виробничих процесів, які спрямовані на підтримку оптимального стану економіки на соціальному, екологічному та економічному рівнях.

5 листопада 2022 року ухвалено зміни до Закону «Про державну підтримку сільського господарства України», де прямо передбачено можливість державної підтримки виробників органічної сільськогосподарської продукції шляхом:

виділення бюджетних субсидій з розрахунку на одиницю оброблюваних угідь та/або одну голову великої рогатої худоби;

відшкодування до 30 відсотків вартості витрат на проведення сертифікації органічного виробництва;

відшкодування до 30 відсотків вартості витрат на придбання дозволених для використання засобів захисту рослин та добрив, насіння, садивного матеріалу та кормів.

Кабінет Міністрів України 3 березня 2021 року затвердив Постанову «Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030

року», де офіційно встановлено ціль щодо земель під органічним виробництвом (у відсотках).

Згідно з індикаторами стратегії планується досягти показника площі земель з органічним статусом до не менш як 3% загальної площі сільськогосподарських угідь України, що становить приблизно 1,3 млн га.

Ще один індикатор стратегії – збільшення експорту органічної продукції до 1 млрд доларів США до 2030 року.

З метою врегулювання питання переходу до виробництва органічної продукції відповідно до законодавства України, а також надання можливості всім виробникам органічної продукції долучитися до програми державної підтримки органічного виробництва у 2021 році, 14 липня 2021 року прийнято Закон України «Про внесення змін до розділу XI «Перехідні положення» Закону України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції». 8 серпня Зміни до Закону України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування» набули чинності. Зміни спрямовані на недопущення зупинення торгівлі органічною продукцією на території України, пов'язаного з неможливістю виконання вимог Закону, а також усунення перешкод для отримання українськими виробниками державної підтримки у сфері органічного виробництва та обігу органічної продукції.

Дієва правова база з питань регулювання органічного виробництва в національній економіці позитивно впливає на усіх суб'єктів господарювання (Додаток В, табл. В.2).

Незважаючи на перспективність розвитку органічного виробництва в Україні, зростання обсягу органічної продукції, широкі можливості розширення внутрішнього і зовнішнього ринків, підвищення конкурентоспроможності ринку, його ефективність і розвиток наразі не має достатньої підтримки зі сторони держави, а, відповідно, недостатньо відрегульовані економічні параметри діяльності. Водночас виникає потреба в удосконаленні збирання та обробки даних щодо витрат на виробництво органічної продукції, розмежування їх між продукцією традиційного

виробництва й органічною продукцією, відображення цієї інформації у фінансовій та статистичній звітності. Це вимагає розширення об'єктів обліку та системи формування даних, доповнення нормативного регулювання облікових процесів, що пов'язане, насамперед, із використанням облікової інформації для прийняття управлінських рішень. Крім цього, облікові дані служать базою для здійснення аналізу результатів виробництва органічної продукції, проведення контролю їх рівня та розробки виробничих завдань на перспективу, що складає базу управління витратами [19, с. 191].

Все це зумовлює новий підхід до системи обліку готової продукції підприємств з виробництва консервованої продукції, зокрема, фруктових соків, 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.

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.

## **Висновки за розділом 1**

1. У зв'язку з підвищенням вимог споживачів до якісних характеристик продуктів харчування та попиту на екологічно чисту продукцію, в обліковій термінології з'явився термін «органічна продукція». Досліджено, що

органічна продукція є результатом виробничого процесу, в наслідок якого сільськогосподарська продукція та продукти її переробки вироблені у відповідності до визначених стандартів органічного виробництва і їх якість підтверджена сертифікатом. Фруктові соки і напої можуть бути віднесені до групи переробленої органічної продукції за умови дотримання умов дотримання стандартів органічного виробництва. Обов'язковими умовами здійснення виробництва органічної сільськогосподарської продукції є необхідність чіткого дотримання відповідних умов здійснення виробничого процесу, сертифікації та періодичного інспектування. За умов дотримання стандартів органічного виробництва продукція отримує право позиціонуватись на ринку під маркою «органічна».

2. З'ясовано, що за період 2013-2021 рр. вітчизняне законодавство щодо регулювання питань виробництва, обліку, реалізації органічної продукції значно розширилось. З метою врегулювання питання переходу до виробництва органічної продукції і надання можливості всім її виробникам долучитися до програми державної підтримки органічного виробництва у 2021 році прийнято Закон України «Про внесення змін до розділу XI «Перехідні положення» Закону України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції». Перспективність розвитку органічного виробництва в Україні, зростання обсягу органічної продукції, широкі можливості розширення внутрішнього і зовнішнього ринків, підвищення конкурентоспроможності ринку, його ефективність і розвиток вимагає розширення об'єктів обліку та системи формування даних, доповнення нормативного регулювання облікових процесів, що пов'язане, насамперед, із використанням облікової інформації для прийняття управлінських рішень. Крім цього, облікові дані служать базою для здійснення аналізу результатів виробництва органічної продукції, проведення контролю їх рівня та розробки виробничих завдань на перспективу, що складає базу управління витратами.



## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

#### 2.1. Організаційні особливості виробництва та реалізації органічної продукції та їх вплив на побудову обліку

В Україні спостерігається позитивна тенденція: кількість органічних виробників збільшилася майже у сім разів порівняно з 2006 р., особливо значне збільшення відбулося у 2020 та 2022 рр., що вказує на зацікавленість українського виробника займатися органічним виробництвом (Додаток Г, рис. Г.1). Основними видами органічної продукції, яка виробляється в Україні є молоко та молочна продукція, круп'яні і зернові вироби, борошно, насіння, овочі та фрукти, яйця, соки, напої, пасти, м'ясна продукція, прянощі та спеції, цукор, олія, морозиво та інша продукція, до якої входять хлібобулочні та макаронні вироби, олія, мед, шоколад, чай та кава). Внутрішній органічний ринок України за результатами 2022 року сягнув позначки 25,1 млн доларів США. Мова йде тільки про органічні продукти харчування власного виробництва без врахування імпортованої продукції.

На першому місці за рівнем споживання вже не перший рік впевнено тримається молочна продукція. Вона складає майже 65% усього обсягу споживання органічної продукції. Найбільший попит на молоко та вершкове масло. Друге місце за рівнем споживання (18%) посідають круп'яні та зернові вироби, борошно і насіння. Найбільший попит у цій категорії на пластівці та крупи. У 2022 році суттєво зросло споживання органічних яєць та олійних виробів. Натомість зменшилось споживання овочів та фруктів, консервованих продуктів та морозива. Лідерами за зростанням стали прянощі й спеції та яйця: їх споживання збільшилось у 6,5 разів та майже в 3,5 рази, відповідно.

Тривалий час соки не вважалися товарами щоденного споживання чи першої необхідності, проте з часом та деяким зростанням доходів населення, соки та соковмісні напої стали товаром, який за неофіційною статистикою купують набагато частіше, ніж 10 років тому. Проте останнім часом унаслідок економічної кризи не всі українці мають можливість купувати соки або купують їх рідше, ніж декілька років тому. Однак, слід зауважити, що з боку українців підвищився інтерес до органічної продукції, у тому числі органічних фруктових соків та напоїв.

Всього на кінець 2022 року на внутрішньому ринку України реалізовано за оціночними даними 7850 т органічної продукції власного виробництва на суму 709 млн. грн. (за курсом 25,1 млн. доларів станом на 31.12.2021 р.) (додаток 3) [24].

Як бачимо з даних додатку 3 група «Соки, напої, пасти» займає 4-ту позицію за обсягами реалізації – 140 т, проте сума реалізації менша, ніж в групах м'ясних продуктів, прянощів, спецій, олій.

Попри незначне зростання ринку, в Україні залишається найнижчий в Європі рівень споживання органічної продукції на душу населення. Для продукції власного виробництва цей показник складає близько 50 євроцентів. Середній показник споживання органічної продукції на душу населення в ЄС сягає 84 євро на рік. Звісно, є країни, де споживають не набагато більше за українців: Словаччина – 1 євро, Румунія та Португалія – 2 євро, Угорщина – 3 євро на душу населення на рік.

Під час запровадження карантинних заходів у відповідь на пандемію Covid-19 продаж фруктових соків зріс. При цьому більшість компаній в цей період концентрують увагу на виробництві апельсинового та яблучного соків. На ринку соків загалом спостерігаються такі тенденції.

Зниження рівня цукру: серед споживачів, які слідкують за своїм здоров'ям, існує стурбованість високим вмістом цукру в соках. Через це споживачі переходять на альтернативні напої, які пропонують більшу харчову цінність без природно високого вмісту цукру. Однак разом з тим споживачі також стають більш обізнаними щодо харчових продуктів, розуміючи різницю між доданим цукром і природним цукром. Виробники

мають зробити фокус на посилення сприйняття соку як здорової альтернативи іншим напоям через вищу поживність та функціональність.

Нові смаки та старі смаки по-новому: хоча яблуко залишається найпопулярнішим смаком соку після апельсина у багатьох країнах, молодші споживачі все частіше обирають цікавіші та екзотичні смаки, включаючи селеру, огірок, буряк тощо. В країнах ЄС, Швейцарії, Норвегії серед новинок соків за останні роки яблучні соки займали найбільшу частку (в середньому 22%). В Північній Америці яблучні соки також займають перше місце за кількістю новинок (19%).

Поширення соків холодного віджиму: фруктові соки холодного віджиму набувають все більшої популярності серед споживачів через сприйняття покупцями їх як більш корисними при використанні такого виробничого процесу. Очікується, що впровадження більш дешевих варіантів соків холодного віджиму забезпечить зростання їх продажу в найближчі роки.

0% відходів: відповідаючи на тренд занепокоєння споживачів негативним впливом на довкілля, виробники мають зменшувати свою залежність від пластикової упаковки. Тренд на зменшення відходів особливо важливий в країнах Європейського Союзу. В країнах ЄС, Швейцарії, Норвегії більшість соків продаються в скляній тарі.

На ринках Європейського Союзу, Швейцарії, Норвегії частка органічних продуктів серед всіх новинок категорії соків в середньому складає 23% (за останні два роки). На ринку Північної Америки таких 28%.

Найбільший обсяг ринку в США, де в 2021 році обсяг роздрібного продажу органічних соків складав 1054,3 млн дол. США (з них 815 – 100% сік, 176 – нектар, 64 – соковий напій). В цілому, продажі органічних соків по всьому світу зростають, при цьому в Північній Америці це зростання є помірним (і в США, і в Канаді на 4% щорічно протягом останніх 4 років). Найбільш перспективними з точки зору зростання ринку є Швеція (20%), Франція та Італія (по 10%). Серед країн з меншим розміром ринку перспективними є Фінляндія (22% зростання). Польща та Ізраїль зростають

щорічно на рівні 10% та 15% відповідно, однак обсяги ринку цих країн ще не великі – 14 та 6 млн дол США відповідно (Додаток Г, рис. Г.1).

Особливістю вітчизняного ринку соків є домінування національного виробника. Імпортовані соки на полицях магазинів - явище не дуже популярне, в першу чергу, через те, що такі соки дорожчі, однак на даний момент спостерігаємо тенденцію до зростання частки імпорту на ринку. У той же час обсяги експорту досить високі, що свідчить про затребуваність нашого продукту за кордоном. Особливо затребуваним є яблучний концентрат.

2022 рік став важким для ринку соків, як і для всієї переробної промисловості України в цілому: карантинні обмеження наклали свій відбиток на обсяги виробництва, а тому і на ємність ринку загалом. Скоротилися також і обсяги експорту, в тому числі й яблучного концентрату, який є основною категорією сокового експорту України. Тому зростання імпорту дещо компенсувало нестачу.

Фактори впливу (Додаток Г, рис. Г.3):

1. Сировина. Україна має великі потужності вирощування фруктів та овочів, з яких виготовляє соки (яблука, томати, виноград тощо), однак також є і імпортозалежною, зокрема від апельсинів, грейпфрутів, манго тощо.

2. Логістика. Україна має проблеми зі збереженням зібраного урожаю (складською логістикою). До того ж, обмеження щодо переміщень по державі та між державами в 2022 році вплинули на якість транспортування сировини для соків та готової продукції, що вплинуло також і на ціну.

3. Споживання. Сік – частина здорового харчування, тому зростання популярності такого типу харчування спричинює зростання обсягів споживання соків.

4. Купівельна спроможність населення. В періоди спаду товаризамінники, які є більш дешевими, стають більш популярними: наприклад, пляшка Кока-Коли 0,5 л коштує 12 грн, в той час як яблучний нектар тих же об'ємів коштує близько 15 грн., а сік – близько 23 грн.

5. Пандемічні обмеження – продовжують мати вплив на ринок та економіку держави в цілому.

Проблеми на ринку:

- падіння купівельної спроможності споживачів у зв'язку з корона вірусною кризою;
- зростання частки імпоротної продукції, яка поки не становить для вітчизняних соків загрози витіснення, однак впевнено нарощує позиції на ринку;
- зростання вибагливості споживача, складність у задоволенні його потреб;
- конкуренція з більш дешевими товарами-замінниками: мінеральні та солодкі води, квас, холодний чай тощо.

Мотивацією покупки можуть виступати переваги, які надають соки. Часта реклама, а також інформаційний посил, який запевняє в тому, що споживання соків є корисним для організму, залишаються в підсвідомості споживача і можуть бути одним з ключових мотивуючих факторів. Тому не дивним є і той факт, що споживачі при виборі соку надають перевагу найбільш відомим торговим маркам. Також при виборі продукту велику роль відіграє обізнаність споживача про якість продукції.

Привабливість упаковки, хоч і відіграє роль у виборі для невеликої частки споживачів, однак з часом стає все більш важливим фактором, оскільки технології упаковки модернізуються, а споживач все більше прагне відчувати себе унікальним, а тому таким, що вартий найкращого, в тому числі і з візуальної точки зору. Враховуємо також, що часто вподобання споживачів є суто індивідуальними.

Група компаній T.V. Fruit є найбільшим виробником органічних концентрованих соків в Україні. Частка виробництва концентрованих органічних соків T.V. Fruit в Європі складає 25-30% і 9-12% у світі. Сьогодні компанія виробляє 10 000 т органічного концентрату щорічно, використовуючи сировину, яка локально знаходиться близько до заводів. За останні 5 років виробництво зросло в п'ять разів. Група компаній T.V. Fruit - провідний виробник концентрованих соків в Європі, третій у світі виробник яблучного пектину. Кожна 10-я пляшка соку у світі зроблена з фруктів і ягід, перероблених T.V. Fruit. До складу Групи входять 7 заводів з переробки

фруктів і овочів (Україна, Польща, Молдова), транспортно-логістичний, інжиніринговий бізнеси, компанія з виготовлення дерев'яних піддонів, а також власна торгова марка соків прямого віджиму Galicia.

Товариство з обмеженою відповідальністю "Консервний завод «Консерваторія» розташовано в м. Коломия Івано-Франківської області (юридична адреса підприємства 78200 вул. Д. Січинського, б. 53 м. Коломия Івано-Франківської обл.). Основним видом діяльності підприємства є 10.32 Виробництво фруктових і овочевих соків. Також в статуті зазначені інші види діяльності:

10.39 Інші види перероблення та консервування фруктів і овочів;

10.86 Виробництво дитячого харчування та дієтичних харчових продуктів;

46.31 Оптова торгівля фруктами й овочами;

49.41 Вантажний автомобільний транспорт.

Отже, бачимо, що підприємство має можливість виробляти органічну продукцію. Це фруктові і овочеві соки, дитяче харчування.

Джерелом формування майна підприємства є статутний капітал, розмір якого становить 300 тис. грн. Також джерелами формувань є передані на баланс Товариства основні засоби, доходи від цінних паперів, внески учасників, прибутки, одержані від реалізації продукції, робіт, послуг, кредити банків та інших кредиторів, інвестиції, в т.ч. іноземних юридичних і фізичних осіб, безкоштовні або благодійні внески, інші джерела.

Фінансові ресурси підприємства формуються за рахунок виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), кредитів, коштів, отриманих від реалізації, пожертвувань, дарів та інших фінансових засобів. Чистий прибуток поступає в повне розпорядження підприємства.

Органами управління підприємства є:

Загальні збори учасників – вищий орган управління;

Директор – виконавчий орган;

Головний бухгалтер нарівні з Директором несе відповідальність за прийняття господарсько-фінансових рішень, сплату податків і відрахувань державі і органам місцевого самоврядування.

ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» веде оперативний облік, бухгалтерську звітність зі формою і порядком, встановленим чинним законодавством.

Підприємство веде фінансову звітність як суб'єкт малого підприємництва і оформлює ф. 1-м, ф. 2-м. Використовуючи дані фінансової звітності за 2020-2022 рр. проведено аналіз фінансово-господарської діяльності ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» (Додаток Г, табл. Г.1).

Дані табл. Г.1 свідчать, що підприємство протягом 2020-2022 рр. здійснювало прибуткову діяльність. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на підприємстві у 2022 р. зріс на 32,0% і становив 71336,6 тис. грн. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) також збільшилась, навіть більшими темпами – на 38,1% і становила 67811,3 тис. грн. Доходи підприємства формувались в основному за рахунок чистого доходу від реалізації, а також у 2020-2021 рр. мали місце інші операційні доходи в сумі 108,6 і 108,1 тис. грн. відповідно. Щодо сукупних витрат, то крім витрат на собівартість реалізованої продукції, підприємство мало інші операційні витрати у 2020 р. у сумі 4706,6 тис. грн. і у 2022 р. – 2754,3 тис. грн.

Підприємство є платником податком на прибуток. Найбільша сума була сплачена у 2022 р. – 138,8 тис. грн.

Отже, чистий прибуток підприємства у 2022 р. становив 632,4 тис. грн., що на 137,5% більше, ніж у 2020 р.

Результати оцінки фінансового стану підприємства ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» за 2020-2022 рр. представлені в Додатку Г, табл. Г.2.

Представлені в таблиці Г.2 показники ліквідності свідчать про середній її рівень. Так, коефіцієнт покриття і загальної ліквідності поступово наближуються до 1, що свідчить про збільшення оборотних засобів. Коефіцієнт абсолютної ліквідності низький – 0,01, отже, забезпеченість грошовими коштами недостатня.

Оцінка фінансової стійкості підприємства показала, що платоспроможність підприємства покращується, фінансова залежність знижується, забезпечення власним капіталом недостатня, низький рівень

маневреності як власного, так і позикового капіталу. Отже, високий рівень фінансового ризику.

Стосовно рентабельності діяльності підприємства, то у 2022 р. вона становила 0,9% при 0,4% у 2020 р. Слід відмітити, достатньо низьку рентабельність активів підприємства – 0,2%, сукупного капіталу – 0,2%, зниження рентабельності власного капіталу до 13,3% у 2022 р. при 25,2 у 2020р.

Проаналізуємо облікову політику підприємства ТОВ «Консервний завод «Консерваторія». Облікова політика на підприємстві здійснюється згідно чинного законодавства України з питань бухгалтерського та податкового обліку. Відповідно до П(С)БО встановлені такі принципи облікової політики: активи визначаються в обліку, якщо існує можливість надходження підприємству економічних вигод; при передачі в експлуатацію малоцінних необоротних активів передбачено нарахування 100% зносу з віднесенням на витрати операційної діяльності; дебіторська заборгованість визначається активом, якщо існує можливість одержання підприємством майбутніх економічних вигод і може бути вірогідно визначена її сума; зобов'язання визначаються, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення; витрати відображаються одночасно зі зменшенням активу або збільшенням зобов'язань; поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю; величина резерву сумнівних боргів визначається за абсолютною сумою сумнівної заборгованості. Основні засоби відображені за фактичними витратами на їх придбання, доставку, встановлення, спорудження і виготовлення. Запаси обліковуються за ідентифікованою вартістю.

Аналітичний облік руху запасів здійснювати у бухгалтерії - у кількісному та сумовому виміру; на складах - у кількісному виміру. Поточна дебіторська заборгованість та кредиторська заборгованість відображається за реальною вартістю. Величина резерву сумнівних боргів визначається за абсолютною сумою сумнівної заборгованості. Поточні зобов'язання



визначаються за сумою погашення. Витрати відображаються у балансі одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Фінансова звітність надана за формою підприємництва.

Істотними проблемами, які впливають на діяльність заводу є відсутність стабільної сировинної бази, конкуренція на ринку сировини та збуту, недостатність фінансових ресурсів для активного впровадження нових сучасних технологій, залежність від погодних умови, а також недосконалі законодавча і економічна складові. На діяльність Товариства впливають такі фактори як нестабільність діючого законодавства, високі ставки податків, відсутність ринку збуту, зріст цін на паливно-мастильні матеріали та інше. Для галузі виробництва, в якій здійснює діяльність підприємство характерно високий ступень конкуренції з боку інших виробників та низька конкурентоспроможність. Крім того, істотними проблемами, що мають великий вплив на виробництво є недосконалі законодавча політика, що часто змінює свій напрямок, економічні обмеження, високі ставки податків, проблеми, що пов'язані з відшкодуванням ПДВ. Також погано впливає на розвиток виробництва велика кількість контролюючих органів, що дуже ускладнює отримання дозволів. Складність отримання банківських кредитів.

## **2.2. Облік виробництва органічної готової продукції та його комп'ютеризація на підприємстві**

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. Так, вивчаючи асортимент органічного виробництва, дослідники вносять пропозиції щодо класифікації органічної продукції [25, с. 38]:

I - неперероблена органічна продукція:

- продукція сільського господарства: зернові та зернобобові; картопля, овочеві та баштанні; плоди, ягоди та виноград; олійні; м'ясо; молоко; яйця; мед;

- продукція лісового господарства: дикорослі рослини; горіхи; гриби; лікарські трави;

- продукція рибного господарства: риба; морепродукти;

II - перероблена органічна продукція: напівфабрикати; хліб і хлібобулочні вироби; м'ясопродукти; молочні продукти; борошно; крупи; олія; цукор; напої; варення, джеми тощо;

III - послуги: консультаційні; освітні; дорадчі; інспекція; сертифікація.

Сьогодні більшість українських виробників органічної продукції займаються цим процесом продукції паралельно з традиційним виробництвом. Така тенденція характерна як для сільськогосподарських товаровиробників, які вирощують органічну продукцію, так і для переробних підприємств, які виробляють молочну, сокову продукцію та інші види. Це пояснюється тим, що органіка, не дивлячись на динаміку розвитку, поки що залишається новим напрямом. Відповідно, більшість виробників займаються нею в експериментальному напрямку, як додаток до основного традиційного виробництва.

Грунтовне дослідження щодо облікового забезпечення виробництва органічної продукції проведено Мороз Ю.Ю. та Цаль-Цалко Ю.С. Науковці виділяють, що 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 або тільки на їх частину у разі паралельного виробництва органічної та традиційної (неорганічної) продукції на одній площі або в одному приміщенні [26].

Мороз Ю.Ю. на прикладі сільськогосподарських товаровиробників зауважує, що підприємства мають точно зазначати, на яких площах, у яких будівлях, на якому устаткуванні здійснюється виробництво органічної продукції. Тобто підприємства зобов'язані точно визначати на всіх рівнях

виробництва і переробки та документувати усі необоротні активи, виробничі запаси та вироблену продукцію [27].

Недосконалість обліку виробництва органічної продукції на вітчизняних підприємствах провокує відсутність:

спеціалізованих методичних рекомендацій із обліку виробництва органічної продукції;

типових прикладів Наказу про облікову політику для підприємств, які виробляють органічну продукцію;

відображення обліку «прихованих» витрат, які були понесені на виробництво органічної продукції;

організації первинного обліку господарських операцій, пов'язаних із органічним виробництвом щодо використання ресурсів, оприбуткування продукції та її реалізації, результатів діяльності та визначення фінансових результатів тощо (Додаток Д, рис. Д1).

Тому вважаємо, що підприємство, яке планує займатися органічним виробництвом або переробкою органічної сировини, повинно розробити стратегічний план, в якому обґрунтувати і передбачити заходи спрямовані на технологію виробничого процесу органічної продукції. Це вимагає розширення об'єктів обліку та системи формування даних, доповнення нормативного регулювання облікових процесів, що пов'язане, насамперед, із використанням облікової інформації для прийняття управлінських рішень. Крім цього, облікові дані служать базою для здійснення аналізу результатів виробництва органічної продукції, проведення контролю їх рівня та розробки виробничих завдань на перспективу, що складає базу управління витратами [19].

Вищевикладене зумовлює новий підхід до системи обліку готової продукції підприємств, які виробляють органічну продукцію, з виділенням таких завдань [28, с. 55, 29]:

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.

Первинні документи з обліку витрат та виходу продукції зазвичай поділяють на три групи: документи з обліку витрат праці, документи з обліку виробничих запасів та з оприбуткування готової продукції.

Усі типові форми документів є придатними для відображення фактів здійснення господарських операцій, пов'язаних з органічним виробництвом. Однак слушно зауважує Мельничук Я.П., що вони не мають жодних реквізитів, які б забезпечували інформацією про виробництво продукції органічного походження. Автор пропонує на кожному документі, що стосується виробництва органічної продукції, робити спеціальні відмітки: "Органічне землеробство", "Біологічне землеробство", "Традиційна продукція" чи "Органічна продукція" [30, с. 30]. Вважаємо такий підхід виправданим, адже введення нових первинних документів не завжди є доречним, їх збільшення може призвести лише до паперової плутанини.

Для оприбуткування готової продукції – консервних виробів – на підприємстві ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» використовують рахунок 25 «Напівфабрикати». Цей рахунок взагалі призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва. Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. За дебетом рахунку 25 "Напівфабрикати" відображається надходження (створених) напівфабрикатів, за кредитом - вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу. Аналітичний облік ведеться за видами напівфабрикатів, визначеними, виходячи з потреб підприємства. В ДодаткахЖ1-Ж3 наведені оборотно-сальдові відомості рахунку 25 за 2020-2022 р.(роздрукувати з Екселя)

Слушною є думка про те, що об'єктами обліку в органічному виробництві сировини для переробки є ресурси, продукти та процеси, які не містять генетично модифікованих організмів і речовин та при виробництві яких:

у рослинництві заборонено використовувати ядохімікати для боротьби з бур'янами, шкідниками й хворобами рослин, а також мінеральні добрива синтетичного походження, при цьому захист рослин здійснюється переважно препаратами натурального походження, а для живлення ґрунту й рослин використовуються органічні добрива;

у тваринництві не дозволяються застосовувати стимулятори росту, гормони й антибіотики, а для лікування тварин використовуються профілактичні засоби й гомеопатичні препарати [31].

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. Зокрема для підтвердження достовірності обліку виробництва органічної сировини кожне господарство повинно вести таку документацію [32]:

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.

Нині типові документи для обліку витрат та виходу органічної продукції відсутні, тому ми погоджуємося з думкою Я.П. Мельничук, що у реквізитах документів має відобразитися специфіка діяльності підприємства позначкою "Органічне виробництво".

Якщо підприємство забезпечує виробництво органічної продукції паралельно зі звичайною, то існує ризик «змішування» продукції між собою як в кількісному (на складах), так і у вартісному (у первинних документах та регістрах синтетичного обліку) вимірниках. Аби уникнути цього необхідно розмежовувати первинні документи з виробництва 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. Скоріше за все, це також унеможливить перенесення частини витрат, понесених на виробництво традиційної продукції на органічну. Оскільки відомо, що при вирощуванні органічної сировини собівартість органічної продукції частково знижується за рахунок відсутності внесення хімічних та мінеральних добрив, протравлювання рослин від шкідників тощо. Але при цьому її ціна на 30-50% вища від аналогу традиційної продукції за рахунок великих витрат ручної праці, корисності органіки та з метою уникнення збитків, що може понести господарство при високому рівні ризику неврожаю такої продукції.

Необхідний специфічний підхід до формування виробничої собівартості органічних продуктів на деяких бухгалтерських рахунках, які потребують виділення окремих статей витрат, що показуватимуть вартість та кількість використання ресурсів, котрі не шкодять навколишньому середовищу. Зокрема, це стосується рахунків:

- 23 «Виробництво»;
- 25 «Напівфабрикати»;
- 26 «Готова продукція»;
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;
- 28 «Товари».

Також варто створити окремі аналітичні рахунки для процесу виробництва органічної продукції, отримання доходів та формування фінансових результатів. Наприклад, додати такі аналітичні рахунки:

рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Виробництво сокової продукції», аналітичний рахунок 231.1 «Виробництво фруктових соків», *231.1-ОРГ «Виробництво органічного фруктового соку»;*

аналітичний рахунок 231.2 «Виробництво фруктових-овочевих соків», *231.2-ОРГ «Виробництво органічного фруктово-овочевого соків».*

Також додати до рахунку 26 «Готова продукція», субрахунок *261-ОРГ «Органічні фруктові соки»;*

Субрахунок *262-ОРГ «Органічні фруктово-овочеві соки».*

Такі аналітичні рахунки доцільно прописати в робочому плані рахунків, який є додатком до наказу про облікову політику підприємства.

При зберіганні органічної продукції (сировини) на складах повинні забезпечуватися ідентифікація органічної продукції, її партій і запобігання будь-якому змішуванню або обміну з неорганічною продукцією та/або речовинами, які не відповідають вимогам органічного виробництва або забрудненню такими продуктами та/або речовинами.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» комп'ютеризовано з використанням програмного комплексу «BAS: Бухгалтерія 8.2». При використанні комп'ютерної форми обліку на підприємстві :

аналітичний облік за рахунками 23, 24 організовується за позабалансовими рахунками та/або за видами продукції, за замовленнями, за видами діяльності;

аналітичний облік за рахунками 25, 26, 27 організовується в розрізі видів готової продукції, їх місць зберігання та/або матеріально-відповідальних осіб, партій.

Комп'ютеризація обліку процесу виробництва на підприємстві здійснюється за нормативною собівартістю з автоматизованим розрахунком фактичної собівартості при завершенні виконання замовлення або за відповідний період часу та проведенням відповідних коригувань собівартості

реалізованої продукції, що є найбільш поширеною методикою ведення обліку в облікових програмах. При необхідності може використовуватись ручне коригування фактичної собівартості готової продукції.

Інформація про виконані на підприємстві операції з готовою продукцією зберігається у відповідних журналах, основними з яких є журнали виробництва/випуску продукції та видаткових документів, журнали роздрібних документів та журнали складських операцій з товарно-матеріальними цінностями.

Допоміжними є журнали договорів та рахунків-фактур. Специфікою нормативно-довідкової інформації щодо обліку готової продукції є використання спеціалізованих довідників та документів «Склад готової продукції», які визначають склад витрат на виготовлення продукту та порядок формування собівартості готової продукції. «Статті калькуляції» - службовий довідник, який використовується при складанні калькуляції готової продукції.

Структура нормативно-довідкової бази підсистеми «Облік виробництва готової продукції» в програмі «BAS: Бухгалтерія 8.3» наведена в Додатку К.

Ведення обліку готової продукції підприємства з використанням комп'ютерних облікових програм зазвичай здійснюється за обліковими цінами з подальшим здійсненням коригувань і відповідно може бути розподілено на такі етапи [33]:

- 1) відображення витрат на виготовлення готової продукції, що супроводжується списанням активів або збільшенням пасивів підприємства відповідно до встановлених норм витрат та відображенням понаднормових витрат підприємства на рахунках обліку виробництва;

- 2) Відображення надходження готової продукції з виробництва на склад підприємства за обліковою собівартістю;

- 3) Ведення складського обліку готової продукції;

- 4) Відображення реалізації готової продукції підприємства за її обліковою вартістю;

- 5) Визначення фактичної собівартості виготовленої продукції.



Документи з обліку виробництва продукції в системі «BAS: Бухгалтерія 8.2» наведені в Додатку Л.

Підприємство ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» формує і подає фінансову звітність як суб'єкта малого підприємництва згідно НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [34], який установлює зміст і форму Фінансової звітності малого підприємства в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок її заповнення

Підприємство є платником податку на прибуток, тому разом із відповідною податковою декларацією подає фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації (п. 46.2 ПКУ). Така фінзвітність є додатком до Податкової декларації з податку на прибуток та її невід'ємною частиною. А це означає, що за відсутності фінансової звітності податкова декларація може бути не прийнята.

У ф.1-м «Баланс в розділі II «Оборотні активи» у складі запасів (р. 1100) виділяється р. 1103 – у тому числі готова продукція. Цей показник відображує собівартість виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам, сільськогосподарську продукцію в оцінці, визначеній відповідно до П(С)БО 30, а також наводять купівельну вартість товарів, придбаних підприємствами для подальшого продажу.

У ф. 2-м «Звіт про фінансові результати» у р. 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відображується дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань із доходу. У р. 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) показують виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів, визначену відповідно до П(С)БО 16«Витрати» [35].

Якщо підприємство займається виробництвом органічної продукції, тоді варто виділити окремі статті у фінансовій, статистичній та податковій звітностях для того, щоб зовнішні користувачі мали змогу оцінювати стан виробництва органічної продукції. Особливо така інформація буде важливою

для інвесторів. За даними комерційної служби Посольства США в Україні, середня окупність інвестицій в українське органічне землеробство становить близько 300% [36].

Таким чином, можна зазначити, що органічне виробництво є одним з найпривабливіших інвестиційних напрямів. Наочно порядок формування та відображення даних бухгалтерського обліку виробництва продукції органічного походження можна показати у вигляді схеми (додаток І).

Логічною є потреба у наявності на підприємстві особи, яка буде відповідальною за облік органічного виробництва, контроль показників діяльності та звіти про виробництво органічної продукції. Залежно від розмірів діяльності це може бути бухгалтер з обліку виробництва продукції рослинництва, або ж окремо найнятий менеджер, чи бухгалтер з обліку виробництва органічної продукції. В останньому випадку необхідною є розробка посадової інструкції бухгалтера з обліку виробництва органічної продукції. У ній важливо вказати про обов'язковість ведення цим бухгалтером оперативного обліку. Через відсутність шкідливих засобів захисту рослин органічне виробництво є більш вразливим до шкідників, несприятливих погодних умов тощо. В результаті цього необхідне прийняття оперативних рішень, які потребують витрат, більшість з яких стосується оплати праці. Бухгалтер з обліку виробництва органічної продукції має робити не тільки фактичні розрахунки, а й планові, що дасть змогу уникнути браку коштів під час проведення додаткових робіт. Через велику кількість додаткових умов ведення бухгалтерського обліку при виробництві органічної продукції деякі підприємства, які мають на меті великі масштаби поставок, можуть розробити для себе окремий наказ облікової політики підприємства щодо виробництва органічної продукції. При цьому держава має врегулювати і це питання, розробивши методичні рекомендації для бухгалтерії екологічного господарства. На основі цих рекомендацій господарства-початківці в органіці матимуть змогу уникнути помилок в обліку, а разом з тим – і у організації своєї майбутньої діяльності.

Додатки до спеціалізованої облікової політики мають містити крім уже згаданих робочого плану рахунків та спеціалізованих форм первинних

документів також оперограми за цими документами, основним виконавцем у яких має бути бухгалтер з обліку виробництва органічної продукції, графіки документообігу та поданий у табличній формі список номенклатур калькуляційних статей та визначення методики калькулювання виробничої собівартості продукції.

Орієнтовні пункти наказу про облікову політику щодо виробництва органічної продукції можна побачити на рис. М.1-М.3 Додатку М.

При належним чином розробленій обліковій політиці щодо обліку виробництва органічної продукції бухгалтерський облік буде більш чітко спланованим та ефективним.

### **2.3. Облік реалізації органічної готової продукції та його комп'ютеризація на підприємстві**

Поки що українська органіка більше користується попитом за кордоном, ніж усередині країни. У 2022 році експортовано органічних товарів (молоко, йогурти, сметана, овочі, фрукти - всього 80 найменувань) на суму \$ 204 млн, що на 8% більше, ніж в 2021 році. Значна частина виробленої української органічної продукції та сировини йде на експорт в 60 країн світу, серед яких країни Європи, Канада, США, Японія, Китай, Саудівська Аравія, Арабські Емірати, Сейшели, В'єтнам і так далі. В Європу вирушає до 73% продукції, в США - 24%, Азія - 3%, Австралія і Океанія - менше 1%. А в ТОП-3 експортера входять США, Нідерланди та Німеччина.

Переважно українські фермери експортують сировину для подальшої переробки, але за останні 3-4 роки все більше реалізується готової продукції: соки, молочна продукція, крупи, концентрати до соків, кукурудза, соя і пшениця.

Реалізованою продукцією вважається продажна вартість відвантаженої готової продукції, зазначеної в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями та замовниками документах, або продажна вартість відвантаженої готової продукції, зарахована як платіж на рахунки підприємства в установах банків.

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки:

оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою — первісна вартісна (за Дт 901 "Собівартість реалізації готової продукції") та

оцінка, що визначається за домовленістю сторін (за Кт 701 "Дохід від реалізації готової продукції").

Ефективність збуту залежить від застосованих збутових стратегій маркетингу підприємства, які в свою чергу визначаються комплексом заходів з формування асортименту товарної продукції, укладанням договорів, стимулюванням збуту, ступенем задоволення споживацьких запитів, ціноутворенням, транспортуванням та іншими організаційними аспектами збутової діяльності. Розробка й обґрунтування збутової політики підприємства передбачає вирішення таких питань:

вибір ринку та оцінювання його місткості;

організація системи збуту та визначення необхідного фінансового забезпечення;

вибір найбільш придатних каналів та методів збуту;

вибір часу виходу на ринок;

визначення оптимальних траєкторій руху продукції до споживача;

визначення форм та методів стимулювання збуту та необхідних для цього витрат.

Одними з найбільш ефективних засобів стимулювання збуту продукції на ринку є: реклама, технічна після продажна підтримка реалізованої продукції, а також система формування попиту споживачів та їх потреб шляхом встановлення особистих контактів зі споживачами на місцях реалізації [37]

Згідно з п.19 П(С)БО 16 "Витрати" витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

витрати на ремонт тари;

оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

витрати на передпродажну підготовку товарів;

витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства; - інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [35].

Облік витрат на збут відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій відображають на рахунку 93 "Витрати на збут", на якому відображається облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Комп'ютеризація обліку реалізації готової продукції на підприємстві ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» повністю здійснюється в програмі «BAS: Бухгалтерія 8.2». Документи з обліку реалізації продукції в системі знаходяться в підсистемі «Продажі». Це документи «Рахунки на оплату покупцю», «Реалізація товарів і послуг». Підсумкове обчислення собівартості продукції розраховується автоматично за допомогою документу «Закриття

місяця» даний документ супроводжує досить значну частину регламентних операцій в обліку господарства. Особливістю є те, що кожна регламентна операція проводиться один раз на місяць для бухгалтерського обліку, та один раз на квартал для податкового обліку

При реалізації органічна продукція повинна правильно маркуватися. На документах, які проходять через бухгалтерію, обов'язковою є така інформація: відправник та адреса, виробник та адреса, якість продукту (зазначена в сертифікаті), назва продукту, стандарт, номер партії, вага [39].

Електронні документи з обліку реалізації продукції готової продукції представлені в Додатку Н.

Облік списання витрат на виробництво продукції та оприбуткування готової продукції в обліку на підприємстві представлено в Додаток О, табл. О.1.

Діяльність суб'єкта господарювання з виробництва органічної продукції повинна бути підтверджена його системою аналітичного бухгалтерського обліку щодо наступного:

розрахунків з покупцями та визначення валового прибутку як різниці між доходом в розрізі кожного покупця, видів продукції, виробництв (центрів відповідальності) та географічних сегментів реалізації на вітчизняних та іноземних ринках;

додаткових витрат, пов'язаних із збутом органічної продукції. Транспортування органічної продукції (сировини) повинно здійснюватися лише у відповідній упаковці, контейнері або транспортних засобах, закритих таким чином, щоб заміна вмісту була неможливою без маніпуляцій або пошкодження пломби. Одночасне перевезення органічної і неорганічної продукції можливе лише за умови вжиття відповідних заходів для запобігання будь-якій можливості змішування або обміну з неорганічною продукцією.

Органічна продукція з інших країн повинна ввозитися у відповідній упаковці або контейнерах, які повинні бути закритими таким чином, щоб унеможливити підміну вмісту; оператор повинен забезпечити можливість визначити експортера та мати будь-яку іншу інформацію для ідентифікації партії товару. Органічна продукція повинна супроводжуватися відповідним

сертифікатом. Вся документація щодо умов транспортування органічної продукції та її кількості повинна зберігатися щонайменше протягом 5 років.

В Додатку Р, табл. Р.1 представлено кореспонденцію бухгалтерських рахунків з обліку реалізації готової продукції.

Зазначимо, що, відповідно до законодавства ЄС, для присвоєння продукції статусу «organic» контролюючі органи інспектують кожен етап цього шляху «від поля до прилавку»: посівний матеріал, сільськогосподарські угіддя і агротехнічні заходи щодо збереження, переробки, пакування тощо. А це можливо зробити тільки за умови використання інформаційних ресурсів бухгалтерського обліку. При веденні обліку важливе місце повинна зайняти система GPS – контролю виконання технологічних процесів у сфері органічного виробництва.

## **Висновки за розділом 2**

1. Правильне ведення бухгалтерського обліку з виробництва органічної продукції дозволить збільшити прибутки підприємства. Це можливо при вдосконаленні документування виробництва, зберігання та реалізації органічної продукції; виділення специфічних статей витрат на її вирощування; створення окремих аналітичних рахунків для органічної продукції процесу виробництва, які прописуються в робочому плані рахунків; виділення окремих статей у фінансовій, статистичній та податковій звітності для зовнішніх користувачів (зокрема, інвесторів); необхідність бухгалтера з обліку виробництва органічної продукції рослинництва та посадової інструкції для нього; можливість створення окремого наказу облікової політики підприємства щодо виробництва органічної продукції з відповідними додатками.

2. Організована система обліку виробництва органічної продукції сприятиме забезпеченню користувачів своєчасною та достовірною інформацією щодо її виробництва, зберігання та реалізації. Для облікового відображення виробництва органічної продукції необхідним є видозмінений підхід до формування даних:

- по собівартості з виокремленням статей витрат, які характеризуватимуть рівень використання тих ресурсів, що можна по стандартизації відносити до екологічних (рахунок 23 "Виробництво");
- по виходу органічної сільськогосподарської продукції (рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва");
- по виходу органічних продуктів харчування (рахунок 28 "Товари").

Інформація про витрати на органічне виробництво та наявність і рух органічної продукції повинна знайти відображення у показниках звітності, з метою забезпечення інформативності різних груп користувачів.

3. В Україні удосконалено вимоги до виробництва, маркування та обігу органічної продукції; вилучено положення щодо оцінки придатності земель для виробництва органічної продукції, що суперечило міжнародній практиці; докорінно змінено принципи сертифікації виробництва; суттєво удосконалено вимоги до органів сертифікації, інспектора з органічного виробництва; конкретизовано відповідальність за порушення законодавства у сфері виробництва, обігу та маркування органічної продукції, як для виробників так і для органів сертифікації, тощо. Зокрема, введення в обіг або реалізація продукції без сертифіката, що засвідчує відповідність процесу виробництва продукції та/або її обігу вимогам законодавства у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції або вимогам законодавства держави походження такої продукції, тягнуть за собою накладення штрафу на юридичних осіб у розмірі восьми мінімальних заробітних плат, на фізичних осіб – підприємців – у розмірі п'яти мінімальних заробітних плат.

4. Якщо підприємство займається виробництвом органічної продукції, тоді варто виділити окремі статті у фінансовій, статистичній та податковій звітності для того, щоб зовнішні користувачі мали змогу оцінювати стан виробництва органічної продукції. Особливо така інформація буде важливою для інвесторів. За даними комерційної служби Посольства США в Україні, середня окупність інвестицій в українське органічне землеробство становить близько 300%.



## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 3.1. Економічний аналіз готової продукції на підприємстві

У переробній промисловості запаси є джерелом довгострокового ризику для підприємств. Їх запаси включають в себе сировину і деталі, незавершену і готову продукцію. Перш ніж готова продукція виявляється проданою, її нерідко доводиться переміщати на розподільні склади, розташовані поруч з підприємствами оптової і роздрібною торгівлі. Підприємства, як правило, мають справу з більш вузьким асортиментом продукції, ніж оптові та роздрібні торговці, але їх потреба у виробничих запасах вища і тривала за часом.

Визначимо розмір запасів на ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» за 2020-2022 рр. (додаток Л).

Як бачимо за період дослідження 2019-2022 рр. обсяг запасів збільшився на 20825,6 тис. грн., або на 134,5%. Значне збільшення запасів на підприємстві відбулось з 2020 р. і продовжує нарощуватись. Так, у 2021 р. обсяги запасів збільшились порівняно з 2020 р. на 25,4%, у 2022 р. порівняно з 2021 р. – на 9,4%.

Якщо визначити частку запасів в оборотних активах підприємствах, то маємо також поступове збільшення від 36,2% (2019 р.) до 61,6%.

Самі оборотні активи підприємства значно збільшились у 2021 р. і становили 66364,2 тис. грн. Певне зменшення обсягів відбулось в 2022 р. і становило воно 7422,5 тис., або 11,2%

Проведемо аналіз динаміки та структури запасів ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» за 2020-2022 рр. (додаток Н) і визначимо місце готової продукції в запасах підприємства.

У фінансовій звітності підприємства зазначено, що на підприємстві обсяги готової продукції значно коливались. Якщо у 2020 р. готова продукція становила 528,6 тис. грн., 2021 р. – 4918,8 тис. грн., 2022 р. – 2020,9 тис. грн.

Отже, як бачимо обсяг готової продукції у 2022 р. скоротився більше, ніж удвічі (додаток П1).

Обсяг готової продукції у вартісних показниках на підприємстві ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» коливався від 53271,2 тис. грн. у 2020 р. до 76467,3 тис. грн. у 2022 р. (додаток П1). При таких тенденціях обсяги виробництва продукції будуть суттєво зростати.

Залишки готової продукції, які мають місці на підприємстві на кінець кожного звітного року, можуть бути на підприємстві внаслідок:

- порушення роботи транспорту доставки готової продукції;
- незадовільна організація навантажування готової продукції;
- затримка оформлення транспортних документів тощо;
- низька платоспроможність господарюючих споживачів та інші причини.

Проаналізуємо асортимент готової продукції на заводі. Це:

- овочі (крім картоплі), фрукти, горіхи, гриби та частини рослин їстівні інші, приготовлені чи консервовані з додаванням оцту чи оцтової кислоти;

- квасоля консервована без додавання оцту чи оцтової кислоти (крім страв готових овочевих);

- фрукти, приготовлені чи консервовані, (крім мюслі);

- томати консервовані, цілі або шматочками (крім страв готових овочевих та томатів, консервованих з додаванням оцту чи оцтової кислоти).

В додатку П2 наведено показники виробництва і реалізації продукції на ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» у 2022 р.

Дані додатку П2 свідчать, найбільша частка виробленої продукції (74,9%) – це овочі (крім картоплі), фрукти, горіхи, гриби та частини рослин їстівні інші, приготовлені чи консервовані з додаванням оцту чи оцтової кислоти. Їх реалізація склала 77% від загального обсягу реалізованої продукції, вартість її склала 35,5 млн. грн. Також суттєвим для підприємства є виробництво квасолі консервованої, частка реалізації якої минулого року склала 17,1% з вартістю реалізації 12,3 млн. грн. Також на заводі консервують томати у власному соку, мариновані, черрі, з додаванням гіркого перцю тощо. Виробництво томатів у 2022 р. становило 5,7%,

реалізація дещо менше – 4,8% на суму 2,0 млн. грн. Менше всього консервували фрукти, переважно компоти і соки. Їх частка у виробництві становила 0,6%, реалізація – 1,1% на суму 0,3 млн. грн.

Проаналізуємо виробництво квасолі консервованої на підприємстві за 2020-2022 рр. (додаток П3).

Як бачимо, виробництво квасолі натуральної збільшилось у 2022 р. порівняно з 2020-2021 рр. і обсяги виробництва цього виду продукції збільшилось порівняно з виробництвом квасолі у томатному соусі. Такий стрибок виробництва зумовлений підвищеним попитом населення на цю продукцію з боку споживачів. Відіграють тут роль і ціна, і якість продукту, споживання якого може замінити споживання м'яса.

Проаналізуємо основні показники виробничої діяльності ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» за 2020-2022 рр. (додаток П4).

Дані додатку П4 свідчать про зростання обсягів виробництва на підприємстві за 2020-2022 рр. на 23,2 млн. грн., або на 43,5%. У 2022 р. обсяг виробництва готової продукції склав 76,5 млн. грн. Чисельність працівників на підприємстві – 10-12 осіб. Фонд оплати праці працівників підприємства зріс за період дослідження на 24,4%. Помітне зростання оплати праці було відмічено у 2022 р. Скоріш це було пов'язане із збільшення мінімальної заробітної плати в Україні.

Реалізація товару – процес, який сполучає споживача з виробником. Від того який попит спостерігається наокремих товар залежать показники його виробництва та реалізації. З точки зору економіки обсяг продажів описує кінцевий фінансовий результат ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат», а також виконання зобов'язань перед замовниками. Показник обсягу реалізації товару впливає на фінансовий результат суб'єкта господарювання та на його фінансове становище.

Доцільно дослідити як впливають на обсяг реалізації наступні фактори:  
зміна обсягу виробництва продукції;  
зміна залишків нереалізованої продукції.

Аналіз впливу цих факторів на досліджуваному підприємстві наведено у додатку П5.

Розрахунки в додатку П5 свідчать, що обсяг продажів на ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» у 2022 р. збільшився у порівнянні з 2021 р. на 27976 тис. грн. Цю зміну причинило збільшення обсягу виробництва на 37374 тис. грн. Проте, слід відмітити також і збільшення кількості залишків нереалізованої продукції. Порівнюючи показники 2022 р. з 2021 р., то бачимо його зростання на 9398 тис. грн., що стало причиною втрати обсягів продажу. У тому випадку, якщо буде підвищуватись ефективність діяльності виробничого та комерційного характеру, то можна буде використати резерв збільшення обсягів продажу, який становить 27976 тис. грн.

Проаналізуємо вплив на виробництво готової продукції на підприємстві таких факторів як чисельність працюючих та їх продуктивність праці (додаток П6).

Як бачимо з даних додатку П6, за рахунок зменшення чисельності працюючих на 2 особи обсяг виробництва зменшився на 10834,8 тис. грн. А за рахунок збільшення виробітку на одного працюючого на 978,1 тис. грн., обсяг випуску продукції збільшився на 978,1 тис. грн. В цілому по підприємству обсяг випуску продукції безперечно мав позитивну тенденцію до зростання на 11737,2 тис. грн. завдяки підвищенню продуктивності праці працівників.

Таким чином, проведений аналіз дав чітке уявлення про стан виробництва та реалізації готової продукції на ТОВ «Консервний завод «Консерваторія». На підприємстві спостерігається процес затоварення, про що свідчить значну кількість залишків нереалізованої готової продукції на складах та зниження коефіцієнта оборотності готової продукції.

Вважаємо, що для зменшення виробничих, фінансових та інших ризиків ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» повинен і далі працювати над оптимізацією структури активів, значну увагу приділити логістичній діяльності і зменшенню запасів, обґрунтовано підходити до кредитування покупців і, якщо можливо, зменшувати термін відстрочки за готову продукцію. Проте, розуміємо, що здебільшого великі торговельні мережі диктують умови співробітництва між ними і виробником, а не навпаки. Також підприємству і надалі потрібно проводити технічне переоснащення чи

модернізацію виробничого процесу, що дозволить знизити виробничі ризики і збільшити випуски готової продукції, зокрема органічної.

### **3.2. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення готової продукції на підприємстві**

Зведений підрахунок резервів зростання випуску готової продукції та підвищення ефективності господарювання на підприємстві може бути здійснений за такими напрямками:

1. При підрахунку резервів зниження собівартості і зростання прибутку при досягнутому рівні інтенсифікації за базисний період. Резерви оцінюються сумою відносного перевитрати за всіма видами ресурсів: заробітної плати, матеріалів, амортизації.

2. Визначення можливого збільшення випуску продукції за рахунок додаткового залучення ресурсів при досягнутому рівні інтенсифікації споживання ресурсів за базисний період. Розрахунки роблять виходячи з алгоритмів розрахунку випуску продукції через три види ресурсів: основні засоби, матеріали і трудові ресурси. Розрахунки робляться окремо за всіма видами ресурсів будь-якими із прийомів елімінування. Максимальний приріст випуску продукції обмежений розміром наявних ресурсів. Наприклад, резерв зростання випуску продукції за рахунок додаткового залучення матеріальних оборотних коштів може бути обмежений виробничою потужністю обладнання, що використовується, або досягнутим рівнем продуктивності праці. В даному випадку під комплексним резервом розуміють мінімальну суму з трьох видів ресурсів. Недоліком розглянутого підходу до оцінки резервів є порівняння їх з досягнутими значеннями в минулому. В умовах кризи і стагнації досягнутий рівень використання ресурсів часточок від оптимального або максимально можливого.

3. Оцінка резервів зростання випуску продукції шляхом зіставлення досягнутого обсягу з граничними значеннями, заданими технічними характеристиками системи на кожному етапі її життєвого циклу. Зростання обсягу випуску продукції, виходячи з максимальної продуктивності

устаткування, може бути обмежений наявністю і можливостями додаткового залучення кваліфікованого персоналу та матеріальних ресурсів. Звідси впливає необхідність визначення оптимального поєднання виробничих факторів.

4. Визначення резервів росту обсягу випуску продукції і зниження собівартості порівняно з оптимальними показниками обсягу випуску або при оптимальних розмірах ресурсів, їх поєднанні при заданих параметрах ринку.

5. Виявлення і оцінка розмірів матеріальних і тимчасових втрат у процесі виробництва і оцінка на цій основі резервів зростання випуску продукції і зниження собівартості продукції. Скорочення втрат створює передумови для збільшення обсягу випуску продукції при досягнутому або граничному рівні продуктивності, або віддачі ресурсів. Скорочення втрат матеріальних ресурсів та робочого часу фактично означає додаткове залучення ресурсів для виробництва продукції.

Пропонуємо наступні варіанти відображення виконання умов визнання доходів від реалізації готової продукції.

По-перше, виконання умов щодо передачі ризиків, вигід, управління та контролю підтверджувати оформленням додатку до накладної на відпуск ТМЦ або вносити в типову форму додаткову інформацію.

По-друге, виконання умов щодо достовірності оцінки доходу, витрат та надходження майбутніх економічних вигід підтверджувати шляхом додавання до пакету документів виконання умов договору відповідної довідки. Суб'єкти господарювання використовують в своїй практичній діяльності типову форму №М-20 "Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей", яка підтверджує факт відвантаження, тому, на нашу думку, вона повинна містити інформацію про передачу ризиків, вигід, контролю щодо володіння готовою продукцією.

Пропонуємо у типову форму додати додатковий розділ: «умови визнання доходу від реалізації», який буде заповнюватися при відвантаженні, з урахуванням обставин, які можуть бути виникнути під час відвантаження готової продукції покупцю (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Форма для визначення майбутньої економічної вигоди від реалізації  
готової продукції за поточний період

Вид реалізованої ГП	Реалізована ГП відповідно до договору (код/шифр)	Накладна на відпуск (шифр/код) дата	Субрах. аналітичного обліку ГП, відвантаженої	Собівартість реалізованої ГП	Дохід від реалізації ГП	Майбутня економічна вигода у вигляді надходження грошових коштів/ інших надходжень	
						очікувана	фактично отримана
1	2	3	4	5	6	7	8
На кінець звітного періоду: <b>разом:</b>							

Таким чином, дотримання умов визнання доходів від реалізації готової продукції, відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід» буде відображатися документально. Залишається ще одна умова, яка повинна виконуватися для того, щоб відобразити дохід в обліку - отримання майбутніх економічних вигід. Для документального оформлення дотримання цієї умови, пропонуємо скласти відповідний документ бухгалтером, який веде облік виробничої собівартості, фактичної собівартості, а також має інформацію про ціну реалізації готової продукції (табл. 3.2).

Запропонований документ, підтверджує отримання майбутньої економічної вигоди від реалізації готової продукції відповідно до кожного договору і виду готової продукції [41].

Крім того, він буде виконує й контрольну функцію, а саме:

по-перше підсумок графі 5 "Собівартість реалізованої готової продукції" за звітний період повинен відповідати: рах. 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" Звіт про фінансові результати. Дебетовий оборот; Код рядка 2050;

по-друге, підсумок графі 6 повинен відповідати: Кредитовому обороту за субрахунком 701 "Дохід від реалізації готової продукції»;

по-третє, підсумок графі 7 повинен відповідати: Дебетовому обороту відповідного аналітичного обліку до рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"; підсумок графі 8 повинен відповідати: Кредитовому обороту відповідного аналітичного рахунку до рахунку 36 "Розрахунки з покупцями

та замовниками". Різниця між графами 7 і 8 відображає непогашену дебіторську заборгованість за реалізовану готову продукцію на кінець звітнього періоду.

Таблиця 3.2

## Книга обліку виконання договірних зобов'язань

Договір Код/ шифр	Вартість повного обсягу поставки	Заборгованість за реалізовану готову продукцію				Погашення заборгованості протягом звітнього періоду		Залишок заборгова- ності на кінець звітнього періоду	
		Дата реалі- зації ГП	Рахунок- фактура, сума до сплати, грн	Передоплата /аванс	Дт 361	Наймен- ування, документа, дата	Сума, грн	Дт 361	Сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вид готової продукції									
Вид готової продукції									

Вказані рахунки повинні відповідати Робочому плану рахунків, який використовується на підприємстві. При виборі програми бухгалтерського обліку особливу увагу необхідно звертати на можливість створення документів для внутрішнього контролю обліку, не всі програми мають таку можливість, тому в практичній діяльності виникає доречність створення таких документів.

Ефективність діяльності консервних підприємств великою мірою залежить від їх взаємодії з суб'єктами і факторами мікроекономічного середовища [42-45]. Зокрема, постачальники сировини та матеріальних ресурсів значною мірою зумовлюють ритмічність їх роботи, обсяг виробничих затрат, якість продукції тощо. Вирішальним фактором розвитку і розміщення плодоовочево-консервної промисловості є сировинний. Це пояснюється передусім тим, що овочі та фрукти зберігаються недовго і є малотранспортабельними.

Останнім часом до числа найважливіших факторів розміщення харчової промисловості входить екологічний фактор. Загальне забруднення довкілля, яке посилюється, змушує виробника приділяти підвищену увагу як якості сировини, так і санітарно-екологічним умовам виробництва харчових продуктів. Особливо вплив екологічного фактору відчувається в умовах,



коли споживачі консервної продукції вимагають від виробника не тільки високої якості переробки, але й використання екологічно чистої сировини.

Підприємствасокової промисловості є джерелами впливу на довкілля. Реалізація природоохоронних програм стикається як з техніко-технологічними і фінансовими проблемами, так і з організаційно-економічними і нормативно-правовими протиріччями.

Таким чином, головним питанням стратегічного розвитку підприємств плодовоовочевоконсервної промисловості є:

удосконалення теоретичних і науково-методичних підходів до планування, впровадження і управління реалізацією інноваційних проектів;

розробка методів інтегральної оцінки інноваційного рівня підприємств як інформаційної основи визначення пріоритетних і економічно ефективних напрямів державного фінансування інноваційних заходів, - розробка механізму стимулювання інноваційної діяльності [46-48].

Для реалізації такої стратегії необхідно реформувати систему господарських мотивацій фінансово-господарської діяльності. На сьогоднішній день проблема забезпечення ефективності виробництва повинна розглядатися не лише з позиції отримання стабільного прибутку, а і з позиції забезпечення потреб споживача в екологічно чистому інноваційному продукті харчування, а також інноваційне вдосконалення виробництва має бути націлене на економію витрат. Ця мета досягається за рахунок впровадження ресурсозберігаючих технологій та використання комплексної переробки сировини. Економії витрат можна досягти і за рахунок зниження втрат від транспортування сировини [49-52].

Окремо слід зупинитись на технологічних особливостях виготовлення консервної продукції:

1. Технологічний процес консервного виробництва тісно пов'язаний з наявністю великої кількості відходів: фруктові вижимки, плодові кісточки, насіння. Питома вага відходів в галузі складає в середньому 25- 40 % маси перероблюваної сировини [49]. Відходи містять у собі цінні харчові речовини, а тому можуть використовуватись на даному підприємстві як нова сировина чи напівфабрикати, переробляються для виготовлення інших

харчових і технічних продуктів або реалізовуватись іншим підприємствам. Продуктами переробки відходів є халва, олійні кісточкові масла, повидло, джеми тощо.

2. Технологічні процеси в консервній галузі є водоемними. Вартість водозабезпечуючих фондів в загальній вартості основних фондів консервних підприємств в середньому складає 25 %. Тому ще одним джерелом економії є запровадження водоекономних технологій.

3. Характерною особливістю технології плодоовочевих підприємств є послідовне виготовлення різних видів продукції на тому ж самому обладнанні, причому сировина і способи її переробки різні.

4. Технологічний процес виробництва консервів характеризується безперервністю, крім незначних перерв для миття апаратів невеликою тривалістю, як правило зміною, тому незавершене виробництво відсутнє.

5. Особливістю плодоовочевих консервних підприємств є і те, що вони технологічно попередільні, тобто продукція переробляється на цілому ряді послідовних стадій (переділів) виробництва: інспекція сировини, сортування, миття, механічна обробка, бланшування, фасування, укупорка, стерилізація, етикетування і пакування.

6. Важливою особливістю консервного виробництва є комплексний характер плодоовочевої сировини, з якої можна виготовити декілька видів як основної, так і побічної продукції і одночасно одержати придатні для використання відходи - вторинні матеріальні ресурси. Комплексна переробка сільськогосподарської сировини значною мірою впливає на організацію обліку витрат, оскільки при виготовленні декількох видів продукції з вихідної сировини виникає проблема прямого віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції.

7. Різноманітна технологія переробки сільськогосподарської сировини та великий асортимент виготовлюваної консервної продукції обумовлює використання різноманітних видів тари для її розфасовки. Солоні та квашені овочі пакуються в бочки, сушені овочі та фрукти - в мішки, різноманітні консерви - в жерстяну та скляну тару. Крім того, сучасні вимоги до зовнішнього вигляду продукції зумовлюють потребу використання

одноразових видів тари, виготовленої за зразками передових закордонних підприємств. Різноманітність видів тари і способів пакування обумовлюють застосування різних облікових і калькуляційних одиниць і впливають на процес формування собівартості консервної продукції.

### **Висновки за розділом 3**

1. Аналіз обсягів товарної і реалізованої продукції на підприємстві виявив позитивні тенденції зростання. Збільшується асортимент виробленої продукції, підвищується виробіток працівників. Однак негативним для підприємства є значні залишки готової продукції. ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» повинен і далі працювати над оптимізацією структури активів, значну увагу приділити логістичній діяльності і зменшенню запасів, обґрунтовано підходити до кредитування покупців і, якщо можливо, зменшувати термін відстрочки за готову продукцію. Також підприємству і надалі потрібно проводити технічне переоснащення чи модернізацію виробничого процесу, що дозволить знизити виробничі ризики і збільшити випуски готової продукції, зокрема органічної.

2. Для ефективної організації обліку виробництва органічної продукції необхідно здійснити такі кроки:

- відокремити господарські операції пов'язані з виробництвом органічної продукції від господарських операцій пов'язаних зі звичайним виробництвом консервованої продукції і не тільки фактично, а й в бухгалтерському обліку;
- для зручності організації управлінського обліку щодо виробництва органічної продукції слід оформити робочий план рахунків з виділенням наряду органічного виробництва, як нового об'єкту обліку. Раціональним є застосування затвердженого Міністерством фінансів України Плану рахунків бухгалтерського обліку з додаванням окремих субрахунків, що стосуються органічного виробництва до основних груп рахунків використання виробничих ресурсів, доходів та витрат;

- з метою підвищення ефективності управлінського обліку доцільним є встановлення центру відповідальності з виробництва органічної продукції. Тобто, працівник (менеджер, чи бухгалтер з обліку виробництва органічної продукції) буде контролювати показники діяльності та звітувати про виробництво органічної продукції;
- запровадити ефективну систему бюджетування, що дасть можливість оцінити обґрунтованість показників, контролювати їх відхилення та систематизувати управлінський облік на підприємстві.

3. Встановлено, що крім облікової політики необхідно відмітити такий розпорядчий документ, як Посадова інструкція бухгалтера з обліку виробництва органічної продукції. В ньому мають вказуватись права, відповідальність та обов'язки працюючого, де буде намічений об'єм роботи, щодо обліку виробництва органічної продукції, якщо на підприємстві така посада не передбачена, то необхідно прописувати коло завдань в посадових інструкціях тих працівників які уповноважені здійснювати облік органічного виробництва.

Для підвищення ефективності організації обліку у підприємствах слід розробляти: Графік документообігу, Робочий план рахунків, Альбом спеціалізованих форм первинних документів та Оперограми обробки первинних документів з обліку органічного виробництва.

## ВИСНОВКИ

Проведено дослідження обліку і оподаткування готової продукції на матеріалах ТОВ «Консервний завод «Консерваторія», м. Коломия за період 2020-2022 рр. В результаті проведеного дослідження прийшли до наступних висновків.

1. У зв'язку з підвищенням вимог споживачів до якісних характеристик продуктів харчування та попиту на екологічно чисту продукцію, в обліковій термінології з'явився термін «органічна продукція». Досліджено, що органічна продукція є результатом виробничого процесу, в наслідок якого сільськогосподарська продукція та продукти її переробки вироблені у відповідності до визначених стандартів органічного виробництва і їх якість підтверджена сертифікатом. Фруктові соки і напої можуть бути віднесені до групи переробленої органічної продукції за умови дотримання умов дотримання стандартів органічного виробництва. Обов'язковими умовами здійснення виробництва органічної сільськогосподарської продукції є необхідність чіткого дотримання відповідних умов здійснення виробничого процесу, сертифікації та періодичного інспектування. За умов дотримання стандартів органічного виробництва продукція отримує право позиціонуватись на ринку під маркою «органічна».

2. З'ясовано, що за період 2013-2021 рр. вітчизняне законодавство щодо регулювання питань виробництва, обліку, реалізації органічної продукції значно розширилось. З метою врегулювання питання переходу до виробництва органічної продукції і надання можливості всім її виробникам долучитися до програми державної підтримки органічного виробництва у 2021 році прийнято Закон України «Про внесення змін до розділу XI «Перехідні положення» Закону України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції». Перспективність розвитку органічного виробництва в Україні, зростання обсягу органічної продукції, широкі можливості розширення внутрішнього і зовнішнього ринків, підвищення конкурентоспроможності ринку, його ефективність і розвиток вимагає розширення об'єктів обліку та системи

формування даних, доповнення нормативного регулювання облікових процесів, що пов'язане, насамперед, із використанням облікової інформації для прийняття управлінських рішень. Крім цього, облікові дані служать базою для здійснення аналізу результатів виробництва органічної продукції, проведення контролю їх рівня та розробки виробничих завдань на перспективу, що складає базу управління витратами.

3. Правильне ведення бухгалтерського обліку з виробництва органічної продукції дозволить збільшити прибутки підприємства. Це можливо при вдосконаленні документування виробництва, зберігання та реалізації органічної продукції; виділення специфічних статей витрат на її вирощування; створення окремих аналітичних рахунків для органічної продукції процесу виробництва, які прописуються в робочому плані рахунків; виділення окремих статей у фінансовій, статистичній та податковій звітності для зовнішніх користувачів (зокрема, інвесторів); необхідність бухгалтера з обліку виробництва органічної продукції рослинництва та посадової інструкції для нього; можливість створення окремого наказу облікової політики підприємства щодо виробництва органічної продукції з відповідними додатками.

4. Організована система обліку виробництва органічної продукції сприятиме забезпеченню користувачів своєчасною та достовірною інформацією щодо її виробництва, зберігання та реалізації. Для облікового відображення виробництва органічної продукції необхідним є видозмінений підхід до формування даних:

по собівартості з виокремленням статей витрат, які характеризуватимуть рівень використання тих ресурсів, що можна по стандартизації відносити до екологічних (рахунок 23 "Виробництво");

по виходу органічної сільськогосподарської продукції (рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва");

по виходу органічних продуктів харчування (рахунок 28 "Товари"). Інформація про витрати на органічне виробництво та наявність і рух органічної продукції повинна знайти відображення у показниках звітності, з метою забезпечення інформативності різних груп користувачів.

5. В Україні удосконалено вимоги до виробництва, маркування та обігу органічної продукції; вилучено положення щодо оцінки придатності земель для виробництва органічної продукції, що суперечило міжнародній практиці; докорінно змінено принципи сертифікації виробництва; суттєво удосконалено вимоги до органів сертифікації, інспектора з органічного виробництва; конкретизовано відповідальність за порушення законодавства у сфері виробництва, обігу та маркування органічної продукції, як для виробників так і для органів сертифікації, тощо. Зокрема, введення в обіг або реалізація продукції без сертифіката, що засвідчує відповідність процесу виробництва продукції та/або її обігу вимогам законодавства у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції або вимогам законодавства держави походження такої продукції, тягнуть за собою накладення штрафу на юридичних осіб у розмірі восьми мінімальних заробітних плат, на фізичних осіб – підприємців – у розмірі п'яти мінімальних заробітних плат.

6. Якщо підприємство займається виробництвом органічної продукції, тоді варто виділити окремі статті у фінансовій, статистичній та податковій звітності для того, щоб зовнішні користувачі мали змогу оцінювати стан виробництва органічної продукції. Особливо така інформація буде важливою для інвесторів. За даними комерційної служби Посольства США в Україні, середня окупність інвестицій в українське органічне землеробство становить близько 300%.

7. Державна підтримка виробників органічної сільськогосподарської продукції здійснюється шляхом відшкодування до 30 відсотків вартості витрат на проведення сертифікації органічного виробництва. відшкодування до 30 відсотків вартості витрат на придбання дозволених для використання засобів захисту рослин та добрив, насіння, садивного матеріалу та кормів.

8. Аналіз обсягів товарної і реалізованої продукції на підприємстві виявив позитивні тенденції зростання. Збільшується асортимент виробленої продукції, підвищується виробіток працівників. Однак негативним для підприємства є значні залишки готової продукції. ТОВ «Консервний завод «Консерваторія» повинен і далі працювати над оптимізацією структури

активів, значну увагу приділити логістичній діяльності і зменшенню запасів, обґрунтовано підходити до кредитування покупців і, якщо можливо, зменшувати термін відстрочки за готову продукцію. Також підприємству і надалі потрібно проводити технічне переоснащення чи модернізацію виробничого процесу, що дозволить знизити виробничі ризики і збільшити випуски готової продукції, зокрема органічної.

9. Для ефективної організації обліку виробництва органічної продукції необхідно здійснити такі кроки:

- відокремити господарські операції пов'язані з виробництвом органічної продукції від господарських операцій пов'язаних зі звичайним виробництвом консервованої продукції і не тільки фактично, а й в бухгалтерському обліку;

- для зручності організації управлінського обліку щодо виробництва органічної продукції слід оформити робочий план рахунків з виділенням напряму органічного виробництва, як нового об'єкту обліку. Раціональним є застосування затвердженого Міністерством фінансів України Плану рахунків бухгалтерського обліку з додаванням окремих субрахунків, що стосуються органічного виробництва до основних груп рахунків використання виробничих ресурсів, доходів та витрат;

- з метою підвищення ефективності управлінського обліку доцільним є встановлення центру відповідальності з виробництва органічної продукції. Тобто, працівник (менеджер, чи бухгалтер з обліку виробництва органічної продукції) буде контролювати показники діяльності та звітувати про виробництво органічної продукції;

- запровадити ефективну систему бюджетування, що дасть можливість оцінити обґрунтованість показників, контролювати їх відхилення та систематизувати управлінський облік на підприємстві.

10. Встановлено, що крім облікової політики необхідно відмітити такий розпорядчий документ, як Посадова інструкція бухгалтера з обліку виробництва органічної продукції. В ньому мають вказуватись права, відповідальність та обов'язки працюючого, де буде намічений об'єм роботи, щодо обліку виробництва органічної продукції, якщо на підприємстві така



посада не передбачена, то необхідно прописувати коло завдань в посадових інструкціях тих працівників які уповноважені здійснювати облік органічного виробництва.

11. Для підвищення ефективності організації обліку у підприємствам слід розробляти: Графік документообігу, Робочий план рахунків, Альбом спеціалізованих форм первинних документів та Оперограми обробки первинних документів з обліку органічного виробництва.