



Янина МЕЛЬНИЧУК

*аспирантка кафедры учета, анализа и аудита  
в АПК Киевского национального экономического университета  
им. В. Гетьмана*

УДК 631.147: 657.47

## Учет расходов на производство органической продукции растениеводства

**И**спользование интенсивных технологий в сельском хозяйстве отрицательно влияет на плодородие и состав почвы. В свою очередь, употребление органической пищи позволяет сохранить здоровье человека и не навредить окружающей среде. Единственным недостатком органической продукции остается ее относительно высокая цена из-за снижения уровня урожайности и повышения затрат, которые возникают в ходе производства и реализации. Управление затратами органического производства имеет решающее значение, поскольку они влияют на себестоимость продукции и, соответственно, на формирование цены органической продукции. Если цена будет слишком высокой, то спрос на продукты питания снижается из-за низкой эластичности этого товара.

Производство органической продукции отрицает использование консервантов, генно-модифицированных организмов, химических удобрений, пестицидов и других химических веществ, которые прямо или косвенно оказывают негативное влияние на здоровье человека и плодородие земли. Снижение урожайности при переходе на органическое производство частично покрывается значительным сокращением расходов на покупку химических удобрений.

Затраты производства являются одной из важнейших категорий экономической науки, поскольку они оказывают определяющее воздействие не только на размеры прибыли сельскохозяйственного предприятия и возможности расширения производства, но и на решение вопроса о том, останется ли организация на рынке или вынуждена будет покинуть его [2].

Существуют разные подходы к определению сущности таких близких понятий, как расходы, затраты и издержки. В последнее время эти понятия принимают как тождественные. А. Петров и Л. Мельникова утверждают: «Расходы рассматриваются, в частности, как потребление, затраты для определенной цели, а затраты – в качестве синонима издержек. Издержки – денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью. В зависимости от сферы деятельности организации затраты могут выражаться в форме издержек производства и издержек обращения. Издержки производства – затраты на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг. Издержки обращения – расходы на приобретение и сбыт товарно-материальных ценностей» [7]. Понятие «расходы» является более широким и имеет тесную связь с формированием себестоимости в бухгалтерском учете, поэтому мы рассмотрим мнения ученых, чтобы определить разницу в понятиях «расходы» и «затраты».

Х. Вэриан понимает под расходами все использованные предприятием факторы производства, оцененные по рыночной

цене [11]. Д. Миддлтон, в свою очередь, упрощает понятие и подразумевает под расходами то, что нужно отдать, чтобы получить желаемое [4]. О. Грищенко придерживается мнения, что расходы – это стоимость использованных ресурсов, которые полностью расходуемы на протяжении некоторого периода времени для получения дохода, а затраты – это фактические расходы предприятия, то есть стоимостные оценки ресурсов, использованных во время хозяйственной деятельности [3]. М. Скрипник использует похожее обозначение и утверждает, что расходы представляют собой стоимость использованных ресурсов, которые полностью израсходованы в течение определенного периода времени для получения дохода [9].

Анализируя работы отечественных и зарубежных исследователей, приходим к выводу, что затраты – это стоимость использованных факторов производства, которые применяются на предприятии для достижения поставленных целей, а расходы – это фактически потребленные ресурсы в процессе производства и реализации продукции.

В Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) нет четкого определения понятия «расходы» или отдельного стандарта, посвященного расходам, но некоторые особенности этого понятия раскрыты в Международных стандартах бухгалтерского учета (МСБУ), а само понятие можем найти в международных документах. В 1989 г. Комитетом по Международным стандартам финансовой отчетности был одобрен пакет руководящих документов, получивший название Conceptual Framework for Financial Reporting (CFFR) – Концептуальная основа составления и представления финансовой отчетности. Согласно п. 4.1 CFFR, расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока, уменьшения активов или возникновения обязательств, приводящих к сокращению капитала за исключением тех, которые касаются выплат участникам долевого участия [13].

В Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» под расходами понимается уменьшение экономических выгод в результате сокращения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации. В свою очередь, в украинском законодательстве в Положении (стандарте) бухгалтерского учета (П(С)БО

в п. 16 «Расходы» имеется аналогичная трактовка расходов отчетного периода [8].

В Беларуси и в России на государственном уровне не принято закона, который бы регулировал органическую деятельность. В свою очередь, в Украине такой закон имеется. Кроме того, в Украине существуют сертификационные организации – такие, как «Органик стандарт», которые сертифицируют органические производства и в Беларуси.

Согласно Закону Украины «О производстве и обороте органической сельскохозяйственной продукции и сырья», производство органической продукции (сырья) представляет собой производственную деятельность физических или юридических лиц, во время такого производства исключается применение химических удобрений, пестицидов, генетически модифицированных организмов (ГМО), консервантов и т.д., и на всех этапах производства (выращивания, переработки) применяются методы, принципы и правила для получения натуральной (экологически чистой) продукции, а также сохранения и восстановления природных ресурсов [6].

Что касается учета органического производства, то статьи расходов включают и другие затраты, нежели в обычном производстве сельскохозяйственной продукции. К дополнительным добавляют расходы на сертификацию, хранение, транспортировку, восстановление микробиологического баланса земли, а также дополнительные затраты труда. Но при этом исчезает такая статья затрат, как «химические удобрения». Кроме того, отказ от использования последних приведет к снижению урожайности в первые годы перехода на органическое производство, что скажется на доходах предприятия. В итоге продукция органического производства получается более дорогостоящей, чем традиционная. Чтобы развивать органическое производство в стране, кроме отлаженной нормативно-правовой базы, необходимы дотации от государства для урегулирования цен на такие продукты питания и повышения спроса на них.

В основном в Украине, как и в Беларуси, выращивают органическую продукцию зерновых, бобовых и масличных культур. Среди фермеров особой популярностью пользуются пшеница, просо, рожь, соя, подсолнечник, гречиха, кукуруза и горох. Причиной этого являются подходящие природно-климатические условия и высокий спрос на данную продукцию.

Согласно проведенным исследованиям в рамках швейцарско-украинского проекта «ЭкоФинЛан», при сравнении урожайности озимой пше-

ницы и ярового ячменя, выращенных традиционным и органическим способами, расходы на получение 1 ц органической озимой пшеницы и ярового ячменя составляют соответственно 76,9% и 55,6% от расходов на выращивание традиционным способом. Несмотря на то что урожайность озимой пшеницы, выращенной органическим способом, ниже, прибыль, полученная от реализации органической продукции, выше, а затраты на обработку 1 га – меньше (см. рис.). Урожайность ярового ячменя, выращенного органическим способом, оказалась даже больше полученного традиционным. А прибыль от реализации органического ярового ячменя увеличилась почти вдвое [10].

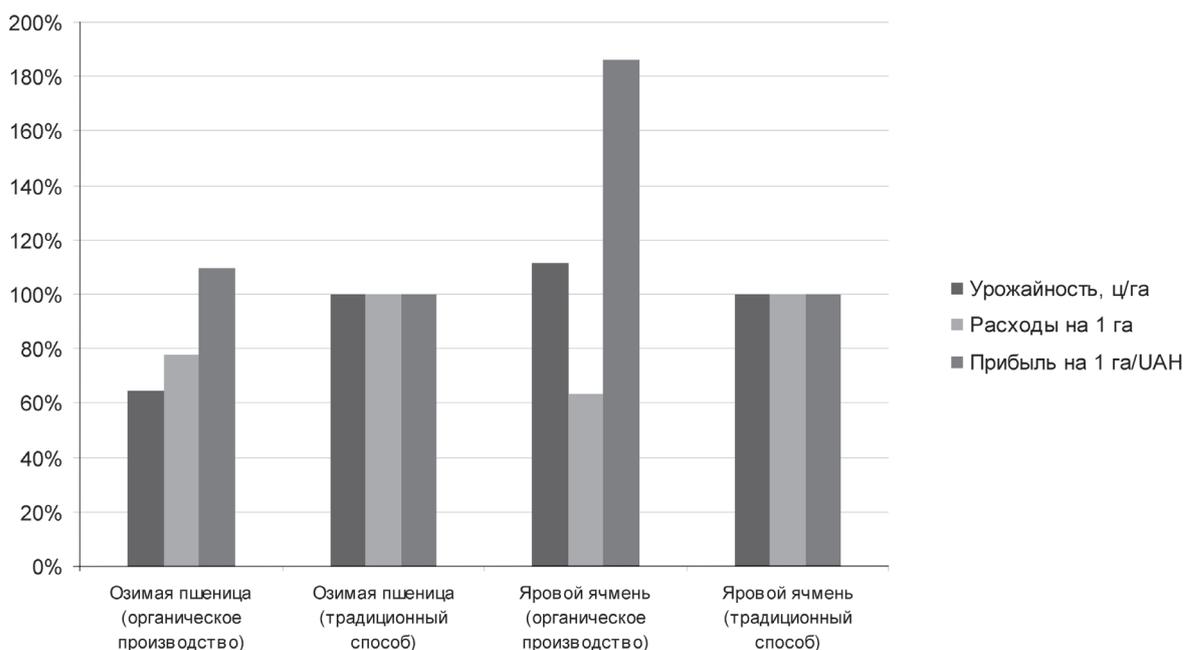
Результаты исследований зависят от многих факторов, но остается очевидным, что даже при понижении урожайности прибыль от органического производства может превысить таковую, достигнутую традиционным методом земледелия, за счет понижения расходов на гектар. Следовательно, некоторые виды культур (яровой ячмень) при органическом производстве показывают повышение урожайности, но оно может происходить из-за косвенных факторов, поэтому исследование надо проводить на протяжении нескольких лет и с учетом совокупности условий посева, выращивания и сбора урожая данной культуры.

Структура расходов при органическом производстве во многом зависит от основной культуры, которую выращивают, и от условий дея-

тельности конкретного предприятия. Если попытаться вывести усредненные данные, то мы приходим к выводу, что статья расходов на минеральные удобрения исчезнет или будет незначительной. Согласно Закону Украины «О производстве и обороте органической сельскохозяйственной продукции и сырья», в случае невозможности удовлетворить потребности растений в питательных веществах допускается применять удобрения и вещества для улучшения почвы, но только с разрешения уполномоченных органов. Останутся расходы на органические удобрения в виде навоза, компостов, торфа, соломы, зеленого удобрения.

Расходы на семена и посадочный материал будут возрастать, поскольку при органическом производстве нужно использовать специальные семена высокого качества и в большом количестве. К сожалению, в Украине и Беларуси производителей экологически чистых семян мало, и их ассортимент оставляет желать лучшего, а закупка посадочного материала в странах Европейского Союза будет стоить дороже.

Исследования в области органического производства показывают, что расходы на поддержку плодородия и использование энергии при этой системе земледелия в 2 раза ниже. При этом затраты на оплату труда, амортизация основных средств и расходы на топливо в органическом производстве будут выше по сравнению с традиционной системой земледелия, что вызвано щадящими методами обработки почвы,



Сравнение экономической эффективности выращивания озимой пшеницы и ярового ячменя органическим и традиционным способами (составлен на основании данных источника [10])

которые требуют современной техники и квалифицированной рабочей силы. Сравнение структуры расходов по 2-м системам земледелия приведено в таблице 1.

В органическом земледелии необходимо учитывать негативное влияние сельскохозяйственной техники на экологию и предусматривать дополнительные расходы на сохранность окружающей среды. В современном сельскохозяйственном производстве большое значение имеет учет энергозатрат в системе технологий выращивания сельскохозяйственных культур, заготовки, переработки, хранения кормов при различных способах и рационах кормления животных [12].

В органическом производстве необходимо также запланировать расходы на сертификацию. Если производитель предпочел отечественный сертификационный орган, то сертификация

будет стоить около 500 EUR, европейский – в 2 раза дороже. Минимальная цена на сертификацию 0,20 га в украинском сертификационном органе «Органик стандарт» составляет 8400 UAH. В бухгалтерском учете эти расходы целесообразно относить к административным расходам как «вознаграждение за профессиональные услуги» (Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16), ведь обязательная сертификация продукции может проводиться исключительно аккредитованными испытательными лабораториями, то есть такие услуги можно отнести к профессиональным (см. табл. 2). В налоговом учете, согласно п. 138.5 Налогового кодекса Украины (НКУ), административные расходы попадут в налоговые расходы в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, по правилам ведения бухгалтерского учета [1].

Таблица 1. Структура расходов в органическом и традиционном земледелии

Показатели	Интенсивная технология, %	Органическое производство, %	Отклонение, %
Материальные расходы	70,7	69,5	-1,2
семена	11,6	17,7	6,1
минеральные удобрения	14,9	-	-14,9
топливо и смазочные материалы	15,6	45,4	29,8
оплата услуг сторонних организаций	3,6	6,0	2,4
иные	25,0	0,4	-24,6
Затраты на оплату труда	13,1	17,0	3,9
Иные прямые расходы	16,2	13,5	-2,7
амортизация	4,4	7,2	2,8
отчисления на социальные нужды	4,6	6,3	1,7
иные	7,2	-	-7,2
Всего	100,00	100,00	

Примечание. Разработана на основе данных статистической отчетности по пшенице предприятий ГП «Чайка» и ТОО «Живая земля Потуторы».

Таблица 2. Отображение расходов на сертификацию органического производства в бухгалтерском и налоговом учете

Операции	Бухгалтерский учет		Сумма, UAH
	дебет	кредит	
Уплачены денежные средства за сертификацию органического производства компанией «Органик стандарт»	«Расчеты по выданным авансам»	«Текущие счета в национальной валюте»	8400,00
Получен сертификат производителя органической продукции, срок действия – год	«Административные расходы»	«Расчеты с отечественными поставщиками»	8400,00
Проведен взаиморасчет задолженностей	«Расчеты с отечественными поставщиками»	«Расчеты по выданным авансам»	8400,00
Списаны административные расходы на финансовый результат	«Результат операционной деятельности»	«Административные расходы»	8400,00

Примечание: Источник [1].

Расходы на транспортировку органической продукции по сравнению с традиционной будут выше, так как согласно Закону Украины «О производстве и обороте органической сельскохозяйственной продукции и сырья», транспортировка органической продукции должна осуществляться только в соответствующей упаковке, контейнере или транспортных средствах, закрытых таким образом, чтобы замена содержания была невозможна без манипуляций или повреждения пломбы; совместная транспортировка органической и неорганической продукции запрещается. Существуют 2 варианта: первый – когда транспортные расходы за транспортировку продукции берет на себя предприятие-производитель, тогда эти расходы будут включены в стоимость органической продукции и отражены в накладной, второй – когда транспортные расходы берет на себя покупатель (розничная сеть, магазин). Условия доставки товара должны быть прописаны в договоре поставки.

В ряде случаев сроки хранения органической продукции ограничены, а транспортировка должна осуществляться максимально быстро, чтобы увеличить шансы реализации товара с небольшим сроком хранения. Естественно, что за оперативность и особые условия транспортировки надо доплачивать, что в итоге отразится на цене органической продукции.

В Беларуси последняя в сравнении с ценой на аналогичную традиционную продукцию выше в несколько раз. Но в данной стране еще не принят закон об органической продукции, маркировать свою продукцию знаком «органическая», или «экологическая» и ставить завышенную цену может любой производитель, не боясь быть наказанным. Получается, что до принятия закона смысл в сертификации невелик, но после прохождения этой процедуры органические предприятия будут иметь все права, так как уже прошли переходный период, и на их продукцию в первый год будет повышенный спрос при необходимом количестве участников рынка.

Цена на органическую продукцию в Украине более урегулирована, но еще достаточно высока для рядового украинца. Например розничная цена на органическую пшеничную муку высшего сорта в марте 2016 г. составляла около 20 UAH (1,5 BYN), в то время как аналогичная мука традиционного производства была в 2 раза дешевле. Органическая продукция доступна далеко не для каждого, особенно сейчас, когда большинство людей находится в режиме экономии из-за повышения цен на коммунальные услуги. В итоге основными ее потребителями будут люди с достатком выше среднего.

Органическое производство обретает популярность из-за возрастающего спроса на экологически чистую продукцию. Вопреки снижению урожайности расходы на органическое производство меньше, а цены выше, что позволяет получить прибыль и выйти на совершенно новый уровень сельскохозяйственного производства. При получении органической продукции, кроме традиционных расходов сельскохозяйственной деятельности, имеют место и специфические – такие, как расходы на сертификацию, а также увеличение расходов на покупку семян, оплату труда и транспортировку продукции. В бухгалтерском учете расходы на сертификацию следует относить к административным расходам, рассматривать их как вознаграждение за профессиональные услуги. Некоторые статьи расходов в органическом производстве будут ниже или вовсе исчезнут (расходы на удобрения или средства защиты растений). Учет расходов в органическом производстве будет производиться по аналогии с учетом обычной сельскохозяйственной деятельности, разницу составляют только размер расходов и изменение их статей. Таким образом, переход на органическое производство позволит высвободить потенциальные резервы почвы и завоевать новые рынки сбыта сельскохозяйственной продукции.

#### ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ИСТОЧНИКИ

1. Беднарчук, Г. Расходы на сертификацию продукции / Г. Беднарчук // Дебет-Кредит [Электронный ресурс]. – 2012. – Режим доступа: [https://online.dtki.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9642-2012%20\(%D1%80%D1%83%D1%81.\).epub/navPoint-11](https://online.dtki.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9642-2012%20(%D1%80%D1%83%D1%81.).epub/navPoint-11). – Дата доступа: 12.10.2016.
2. Будасова, В. А. Эволюция взглядов на проблему формирования издержек производства / В. А. Будасова // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. 5: Экономика. – 2011. – № 4. – С. 14–23.
3. Грищенко, О. В. Управленческий учет / О. В. Грищенко. – Таганрог: Южный федеральный университет, 2007. – 127 с.
4. Миддлтон, Д. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений / Д. Миддлтон. – М.: Аудит, 1977. – 401 с.
5. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321 – XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 4 июня 2015 г. № 268-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

6. О производстве и обороте органической сельскохозяйственной продукции и сырья: Закон Украины, 3 сент. 2013 г., № 425-VII, с изм. и доп.: текст по состоянию на 5 апр. 2015 г. / Законодательство Украины [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/425-18>. – Дата доступа: 12.10.2016.
7. Петров, А. М. Затраты и расходы в системе бухгалтерского учета и налогообложения / А. М. Петров, Л. А. Мельникова // Проблемы современной экономики. – 2013. – № 4(48). – С. 179–183
8. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы», утв. приказом Министерства финансов Украины от 31 дек. 1999 г. № 353, с изм. и доп. / Законодательство Украины [Электронный ресурс]. – 2013. – Режим доступа: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. – Дата доступа: 12.10.2016.
9. Скрипник, М. И. Затраты и расходы: проблема трактовки понятий / М. И. Скрипник // Международный сборник научных трудов. – 2009. – Вып. 1 (13). – С. 236–240.
10. Слива, Ю. Как перейти на органическое земледелие? / Ю. Слива // Агробізнес сьогодні [Электронный ресурс] – 2016. – Режим доступа: <http://www.agro-business.com.ua/ideii-i-trendy/5221-iaк-pereity-na-organichne>. – Дата доступа: 12.10.2016.
11. Вэриан, Х. Р. Микроэкономика: промежуточный уровень / Х. Р. Вэриан. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 767 с.
12. Чайка, Т. А. Оценка эффективности органического агропроизводства / Т. А. Чайка // Физико-технические проблемы создания новых технологий в агропромышленном комплексе: материалы междунар. науч.-практ. конф. – Ставрополь: Параграф, 2013. – 242 с.
13. Conceptual Framework for Financial Reporting 2015 / IFRS [Electronic resource]. – 2015. – Mode of access: [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/Basis-to-ED\\_CF\\_MAY%202015.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/Basis-to-ED_CF_MAY%202015.pdf) – Date of access: 12.10.2016.

## РЕЗЮМЕ

Рассмотрен процесс формирования расходов при производстве органической продукции растениеводства. Особое внимание уделено перспективам развития органического земледелия. Проведен анализ цен на органическую продукцию в зависимости от себестоимости, которая включает расходы предприятия на ее получение. Выполнено сравнение расходов при органическом и традиционном способах производства сельскохозяйственной продукции. В ходе исследования установлено, что органическое производство является экономически эффективным видом земледелия и имеет большие перспективы в странах СНГ.

## SUMMARY

The process of costs formation in the production of organic plant products described. Special attention is devoted to the prospects of development of organic production. An analysis of prices for organic products, depending on the cost, which includes the costs of the company on its manufacture, is carried out. The comparisons of the costs for organic and traditional production of products of agricultural origin are performed. During the study it was found that organic production is a cost-effective form of agriculture, and has a huge potential in the CIS countries.

*Поступила 01.11. 2016*