

of Agro-Industrial Complex», 2, 93-100 [in Ukrainian].

15. Yak lohistyka adaptuvalasia do viiny [How logistics adapted to war]. *epravda.com.ua*. Retrieved from: <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/07/24/702529/> [in Ukrainian].

Відомості про автора

ДОЦІУК Світлана Олександрівна – аспірантка третього року навчання кафедри економіки та підприємницької діяльності, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: sveta.dotsiuk@gmail.com).

DOTSIUK Svitlana – Postgraduate Student of the Third Year of the Department of Economics and Entrepreneurship, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: sveta.dotsiuk@gmail.com).

УДК: 657.471:631.147

DOI: 10.37128/2411-4413-2023-3-7

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА Й ЗБУТУ ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ У ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУРАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ

ГУДЗЕНКО Н.М.,
*кандидат економічних наук, доцент
кафедри обліку і оподаткування*

ПОДОЛЯНЧУК О.А.,
*кандидат економічних наук, доцент,
в.о. завідувача кафедри обліку і оподаткування*

КОВАЛЬ Н.І.,
*кандидат економічних наук, доцент
кафедри обліку і оподаткування,
доцент кафедри адміністративного
менеджменту та альтернативних
джерел енергії,
Вінницький національний аграрний університет
(м. Вінниця)*

Мета статті полягає у вивченні підходів до відображення в обліку й звітності виробництва, а також збуту органічної продукції підприємницькими структурами малого бізнесу для подальшої уніфікації, можливості визначення реальних фінансових результатів й оптимізації витрат. За результатами дослідження визначено основні проблеми обліково-аналітичного забезпечення виробництва реалізації органічної продукції, що визначаються організаційно-технологічними особливостями виробничого процесу, специфікою зберігання, характеристиками каналів збуту, організаційними особливостями діяльності суб'єктів малого бізнесу на ринку органічної продукції. Для суб'єктів малого підприємництва найбільшою проблемою залишається низька аналітичність обліку й звітності у частині деталізації витрат виробництва, логістики й збуту органічної продукції, тому пропозиції спрямовані на спрощення механізму калькулювання її собівартості, визначення повної вартості, формування ціни, розрахунку фінансових результатів, можливість управління витратами й бюджетування у режимі «реального часу». Окрема увага приділяється відображенню в обліку й звітності витрат на впровадження новітніх технологій

органічного землеробства (регенеративна технологія, вуглецеве землеробство IntraLight), зберігання та пакування органічної продукції для подальшої оцінки їхньої окупності.

Оскільки у малому бізнесі проблемним є просування власної продукції та пошук каналів збуту, які визначають умови реалізації, структуру й величину витрат обігу, запропоновано шляхи оптимізації логістичних і збутових витрат залежно від розміру господарства, видів товарної продукції, зокрема з екзотичними культурами, обсягів їхнього виробництва. Звертається увага на необхідності розвитку так званої «органічної логістики», оптимізації елементів збутових витрат під час прямих продаж, які є переважними для аграрних виробників органічної продукції малого бізнесу.

Ключові слова: органічне виробництво, витрати, собівартість, первинна документація, аналітичні рахунки, маркування, органічні стандарти, капітальні витрати, посадова інструкція, облікова політика.

Рис.: 4. Літ.: 19.

FEATURES OF THE ORGANIZATION OF PRODUCTION AND SALES ACCOUNTING OF ORGANIC PRODUCTS IN BUSINESS STRUCTURES OF SMALL BUSINESSES

GUDZENKO Nataliya,

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
of the Department of Accounting and Taxation*

PODOLIANCHUK Olena,

*Candidate of Economic Sciences,
Acting Head of the Department of Accounting and Taxation*

KOVAL Natalia,

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
of the Department of Account and Taxation,
Associate Professor of the Department of Administrative
Management and Alternative Energy Sources,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

The purpose of the article is to study approaches to accounting and reporting of production and sales of organic products by business structures of small businesses for further unification, the possibility of determining real financial results and cost optimization. Based on the results of the research, the main problems of accounting and analytical support for the production and sale of organic products are determined, which are characterized by the organizational and technological features of the production process, the specifics of storage, the characteristics of sales channels, and the organizational features of the activities of small business entities on the market of organic products. For small business entities, the biggest problem remains low analytical accounting and reporting in terms of detailing the costs of production, logistics and sales of organic products, therefore the proposals are aimed at simplifying the mechanism of calculating its cost price, determining the full cost, forming the price, calculating the financial results, the possibility of cost management and real-time budgeting. Particular attention is paid to the accounting and reporting of costs for the implementation of the latest organic farming technologies (regenerative technology, IntraLight carbon farming), storage and packaging of organic products in order to further assess their payback.

Since the promotion of one's own products and the search for sales channels, which determine the terms of sale, the structure and amount of circulation costs, are problematic in small

businesses, ways of optimizing logistics and sales costs are proposed depending on the size of the farm, types of the commercial products, including exotic crops, and their production volumes. Attention is drawn to the need for the development of the so-called «organic logistics», optimization of the elements of sales costs in direct sales, which are preferable for small business agricultural producers of organic products.

Key words: organic production; expenses, cost price, primary documentation; analytical accounts; labeling; organic standards; capital expenditures; job instruction; accounting policy.

Fig.: 4. Ref.: 19.

Постановка проблеми. Попри зумовлену війною нестабільність, втрату налагоджених каналів постачання та ринків збуту відновлювальне сільське господарство й органічне землеробство залишаються перспективним напрямом розвитку агросектору. За статистичними даними з України до країн ЄС протягом 2022 р. було експортовано понад 219 тис. т сільськогосподарської продукції, що на 15,8% більше за показники 2021 р. [17]. Однак, більшість експортерів органічної продукції – великі товаровиробники. Органічні фермери сьогодні стоять перед безліччю серйозних викликів, адже більшість не має доступу до експорту – основного каналу збуту органічної продукції, тому орієнтовані на внутрішній ринок, який характеризується низькою купівельною спроможністю споживачів. У таких умовах оптимізація логістичних і збутових витрат є особливо актуальною, вимагає удосконалення документування процесів органічного виробництва й збуту, їхнє подальше узагальнення у системі бухгалтерського обліку й звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Перспективи розвитку органічного виробництва досліджували вітчизняні й закордонні науковці, серед яких: В. Андрійчук, В. Артиш, С. Бегей, О. Бородіна, І. Гончарук [4], С. Лутковська [4], В. Грановська, В. Гудзь, Т. Дудар, Т. Зайчук, Т. Зінчук, В. Кисіль, М. Мартинюк, О. Маслак [5], В. Примах, О. Хаєцька [16], О. Ходеківська й інші.

Виробництво й збут органічної продукції як об'єктів обліку розглядали О. Гвоздь, Т. Мельник, Я. Іщенко [3; 10], Г. Пасемко, Н. Поповенко, Л. Сухіна, Ю. Цаль-Цалко [8; 15]. Їхні дослідження є ґрунтовними, мають системний та комплексний характер, однак більше стосуються великих і середніх за розмірами підприємств-учасників ринку органічної продукції.

Значний внесок у дослідження стану й подальший розвиток органічного виробництва вносять громадські й державні інституції.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження впливу особливостей органічного виробництва на процес обліку суб'єктів малого бізнесу для підвищення його аналітичності у частині деталізації витрат виробництва, логістики й збуту органічної продукції для оптимізації витрат і каналів збуту.

Виклад основного матеріалу. За визначенням Міжнародної федерації органічного сільськогосподарського руху (IFOAM), «органічне сільське господарство – виробнича система, що підтримує здоров'я ґрунтів, екосистем і людей. Воно залежить від екологічних процесів, біологічної різноманітності та природних циклів, характерних для місцевих умов, при цьому уникає використання шкідливих ресурсів, які викликають небажані наслідки. Органічне сільське господарство поєднує у собі традиції, нововведення та

наукові дослідження з метою покращення стану навколишнього середовища та сприяння розвитку справедливих взаємовідносин і належного рівня життя для всього вищезазначеного» [1]. Органічне виробництво має бути натуральним у всьому, передбачає турботу про природу, людей і навколишній світ на всіх етапах: від виробництва до пакування та збуту, включаючи «зелену логістику».

В Україні з липня 2023 року запрацював Державний реєстр операторів, які здійснюють виробництво продукції відповідно до вимог законодавства у сфері органічного виробництва, обігу й маркування органічної продукції. Це вагомий крок розвитку органічного сектору економіки, оскільки виробництво органічної продукції в Україні здійснювалося відповідно до стандартів, еквівалентних стандартам ЄС й інших країн. Вінницька область за кількістю операторів ринку органічної продукції та площами, зайнятими органічними культурами, займає провідні позиції: з моменту відкриття до кінця серпня 2023 р. у реєстр внесені 26 операторів органічного ринку, 7 з яких здійснюють господарську діяльність у Вінницькій області, 3 учасника – фізичні особи-підприємці. Усі суб'єкти сертифіковані як оператори органічного рослинництва [18].

На етапі заснування вітчизняний органічний ринок активно зростає, різниця у ціні між органічними й традиційними продуктами була суттєвою. Асортимент органічної продукції був досить обмежений, тому на ринку багато сегментів, де конкуренція зовсім відсутня. Для аграрних виробників, особливо суб'єктів малого агробізнесу, органічне виробництво гарантувало швидкий заробіток, оскільки на вітчизняному ринку було надто мало учасників. Зараз такого немає. Органічне виробництво й зростання попиту на органічну продукцію – це не чарівна паличка для фермера, а можливості для системного сталого розвитку, хоча наявність органічного сертифіката дає більше маневреності й варіантів продажу. Нині в Україні досить багато різноманітної органічної продукції, ринок переходить у стабільну прогнозовану фазу.

Важливим завданням для України на сьогодні є підтримка фермерського руху в умовах воєнного часу й повоєнного відновлення – перетворення фермера у стійкого гаранта продовольчої безпеки. Адже у сучасних реаліях селянські фермерські господарства – це не лише гарантія продовольчої безпеки, а й підтримка переселенців, забезпечення розвитку територій тощо.

Малий та середній бізнес формує понад половину економіки України, зокрема в аграрному секторі. В Україні за статистичними даними станом на 2023 рік налічується 32 тис. малих фермерських господарств із земельним банком до 100 га [1]. Таким господарствам потрібно уважно підходити до вибору спеціалізації виробництва, концентруючись передусім на якості, а не на кількості виробленої продукції. Тому, на перший погляд, органічне виробництво, сектор нішевих культур для суб'єктів малого бізнесу в агросекторі є ідеальними, але вирощування органічної продукції у невеликих фермерських господарствах має ряд проблем, що вимагають особливої уваги. Передусім невеликі товаровиробники часто не мають чіткої стратегії, бачення подальшого розвитку компанії. Вибір органічного напрямку часто зумовлений не розрахунками, а очікуванням отримання великих прибутків, оскільки органічна продукція дорожча, попит великий і органічне підприємництво набуває більшої популярності, тому всі спроби зводяться нанівець. У результаті фермер, який займається традиційним виробництвом, є набагато успішнішим,

ніж той, хто зробив вибір на користь органічного виробництва лише за рахунок того, що має стратегію, чітко знає технологію, має налагоджені канали постачання та збуту. Досить часто фермери не готові до того, що органічне виробництво вимагає комплексного підходу, розраховане на тривалу перспективу, бо суть органіки передбачає різні напрями, зокрема тваринництво для можливості реалізувати замкнений цикл виробництва.

Стимує активність на вітчизняному органічному ринку високий поріг входження у галузь через відсутність державної фінансової підтримки, яка, до прикладу, у країнах ЄС є основним напрямом видатків бюджету. У результаті вітчизняна продукція не може конкурувати через високу вартість виробництва й збуту.

Для суб'єктів малого підприємництва агросфери у нинішніх умовах вигідним напрямом є не просто вирощування органічної продукції, а налагодження її переробки, де створюється додана вартість. Потенціал виготовлення такої продукції в органічному й молочному секторах зростає. Завдяки цьому органічне виробництво може стати соціальним проєктом для розвитку села. Для малого бізнесу органічного напрямку важливо забезпечити розвиток у середньо- й довгостроковій перспективі, забезпечуючи водночас оптимальне співвідношення між вкладеним капіталом і фінансовими результатами.

Перевести все господарство на органічну основу досить складно з фінансової та організаційної точки зору, адже вона потребує значних інвестицій, стабільності у державі й на ринку. Різка відмова від традиційного землеробства для великих агровиробників практично неможлива. Для суб'єктів малого підприємництва вона теж несе суттєві загрози.

Прикладом є статистика з Німеччини, де показано як місцеві компанії, що перейшли на органічне виробництво, у середньому збирали лише 48% від тих обсягів, які отримували раніше – у період від 2012 до 2019 року [19].

За результатами опитувань вітчизняних органічних виробників станом на 2023 рік вони стикаються з проблемами електропостачання, здорожчання енергетичних ресурсів, зниження попиту (рис. 1).

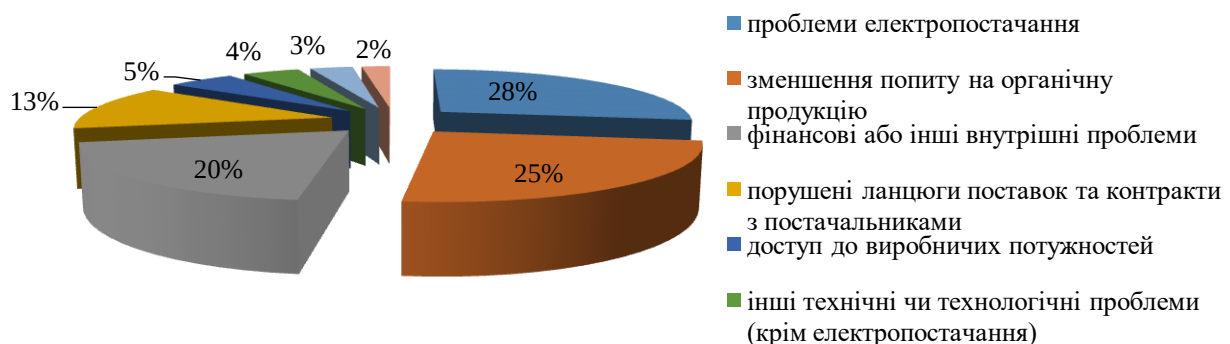


Рис. 1. Проблеми, що виникають у виробників органічної продукції в Україні у 2022–2023 рр., % опитаних

Джерело: опитування об'єднання «Органічна ініціатива» у партнерстві з органом сертифікації «Органік Стандарт» [2]

За результатами досліджень й опитувань суб'єкти малого бізнесу в сфері виробництва органічної продукції стикаються з проблемами нестачі фінансових ресурсів й ускладненням логістики. Ускладнений процес постачання палива, насіння, добрив і засобів захисту рослин саме для органічного виробництва (рис. 2).

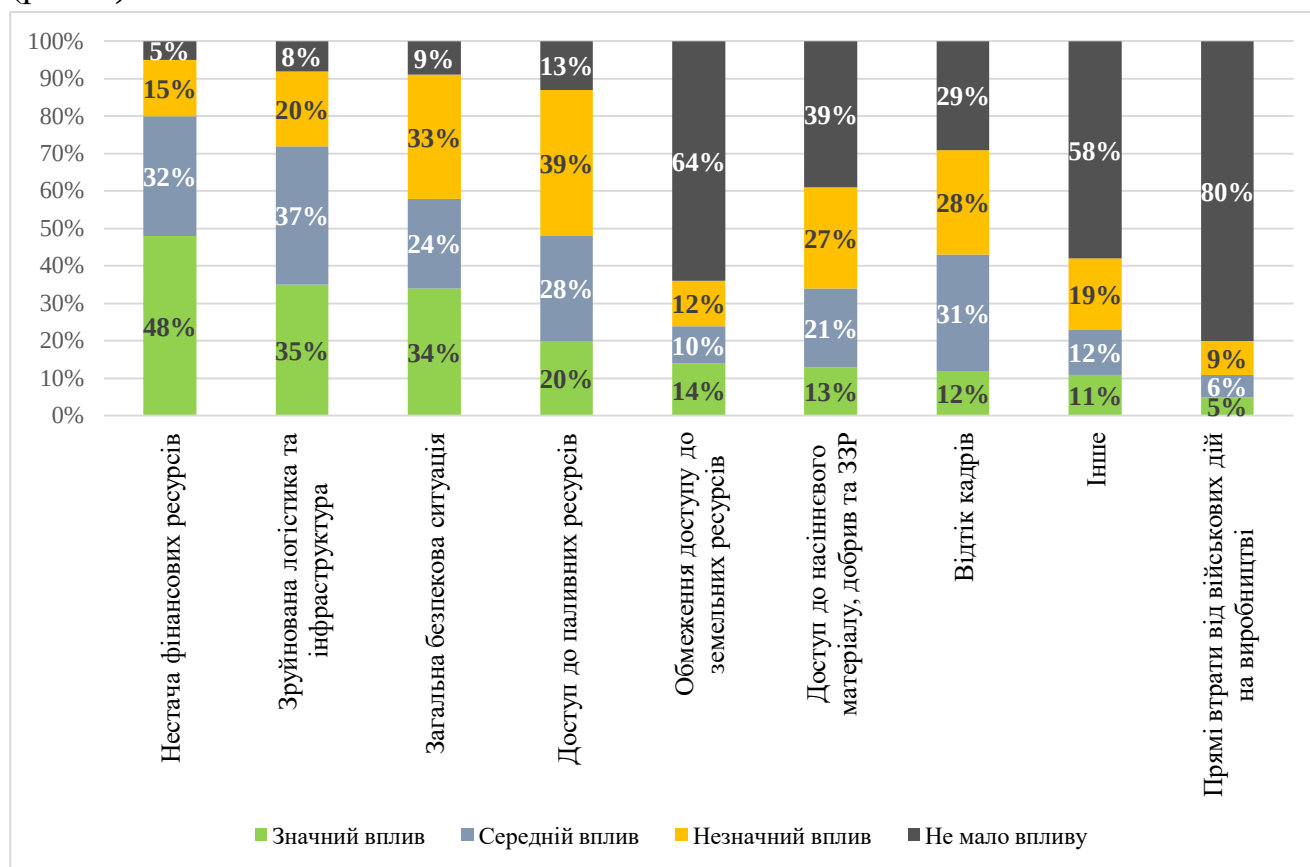


Рис. 2. Фактори впливу на органічний бізнес в Україні 2022–2023 рр.,
% опитаних

Джерело: опитування об'єднання «Органічна ініціатива» у партнерстві з органом сертифікації «Органік Стандарт» [2]

З огляду на вищенаведені особливості суб'єктам малого підприємництва в Україні у нинішніх умовах не варто повністю відмовлятися від традиційного землеробства. Потрібно здійснювати паралельне виробництво, виділивши під органіку до 30% земель, що перебувають у обробітку за винятком садівництва і ягідництва). Водночас необхідно забезпечувати контроль за розмежуванням органічного й традиційного виробництва, ретельно вести облікову документацію. Ці функції покладаються передусім на систему бухгалтерського обліку. Для суб'єктів малого бізнесу, особливо тих, які використовують спрощений облік і звітність, організація обліку виробництва й переробки органічної продукції повинна будуватися так, щоб забезпечити формування витратної частини у розрізі об'єктів обліку органічного виробництва (переробки).

Роль первинного обліку під час виробництва продукції «органік» суттєво зростає, адже, відповідно до вимог сертифікації такої продукції, зберігати підтверджувальні документи необхідно не менше 5 років. Саме тому

звертається увага на належне оформлення такої документації, яка виступатиме головним підтверджувальним аргументом, що доводить органічне походження. Первинні документи повинні максимально повно відтворювати увесь комплекс витрат виробництва, переробки й збуту продукції з урахуванням особливостей технологічного процесу. Номенклатуру витрат вирощування органічної продукції рослинництва висвітлює у своїх дослідженнях Я. Іщенко, акцентуючи увагу на виокремлення специфічних статей витрат, наприклад: витрати на приведення стану земель до відповідного для вирощування такої продукції, додаткові витрати на зберігання та транспортування органічної продукції [3, с. 28].

Органічними вважаються продукти, виготовленні з дотриманням визначених екологічних стандартів на всіх технологічних і реалізаційних етапах. Під час виробництва органічних продуктів застосовують технології максимального збереження поживних речовин. Для цього повністю відмовляються від ароматизаторів, барвників, консервантів і генетично модифікованих організмів. Заборонено рафінування, мінералізація та інші технологічні операції, які зменшують поживні властивості продукту. До того ж матеріали для упакування органічних продуктів виготовляються з натуральної сировини [5].

На основі систематизації нормативної бази й проведених досліджень О. Маслак зауважує, що органічні продукти харчування виробляються з органічної сільськогосподарської сировини. Органічне землеробство передбачає також застосування мінімального обробітку ґрунту, відмову від отрутохімікатів і мінеральних добрив, що забезпечує можливість відновлення балансу поживних речовин, нормалізує роботу живих організмів, збільшує вміст гумусу й у результаті забезпечує зростання врожайності сільськогосподарських культур [5].

Організація обліку й формування облікової політики суб'єктів органічного виробництва й переробки, на нашу думку, має здійснюватися з урахуванням вимог Закону України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції» [6] за такими галузями органічного виробництва:

- органічне рослинництво (зокрема насінництво й розсадництво);
- органічне тваринництво (зокрема птахівництво, бджільництво);
- органічне грибівництво (зокрема вирощування органічних дріжджів);
- органічна аквакультура;
- виробництво органічних морських водоростей;
- виробництво органічних харчових продуктів (зокрема органічне виноробство);
- виробництво органічних кормів;
- заготівля органічних об'єктів рослинного світу.

У межах галузей виділяються об'єкти обліку залежно від специфіки діяльності підприємства з урахуванням норм Закону України «Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції» від 10.07.2018 р. №2496-VIII [6], що вступив у дію з 02.08.2019 р. Закон чітко визначає, що органічним виробництвом є

сертифікована діяльність, пов'язана з виробництвом сільськогосподарської продукції (зокрема всі стадії технологічного процесу, а саме: первинне виробництво (включаючи збирання), підготовка, обробка, змішування та пов'язані з цим процедури, наповнення, пакування, переробка, відновлення та інші зміни стану продукції), що здійснюються з дотриманням вимог законодавства у сфері органічного виробництва, обігу й маркування органічної продукції.

Отже, об'єктами обліку підприємств-виробників органічної продукції, що виділяються в обліковій політиці, можуть бути витрати (перехідного періоду й безпосередньо органічного виробництва), доходи, готова органічна продукція (перероблена й неперероблена), витрати збуту органічної продукції («зелена» логістика), фінансовий результат. Вважаємо за необхідне в обліковій політиці виділяти усі особливості облікового процесу, що стосуються органічного виробництва.

Ю. Мороз і Ю. Цаль-Цалко пропонують як об'єкти обліку під час органічного виробництва використовувати класифікацію органічної продукції [8]. Погоджуємося з позицією науковців щодо необхідності виділення у робочому плані рахунків окремих субрахунків й аналітичних рахунків для відокремлення традиційного й органічного виробництва, переробки, а також збуту, оскільки суб'єкти малого підприємництва поєднують органічне виробництво з традиційним, екологічним або натуральним.

Необхідність відокремлення у системі обліку органічного виробництва, зберігання, переробки й збуту органічної продукції зумовлено вимогами законодавства [6, 7], адже об'єкти обліку будуть ідентичними.

За результатами попередніх досліджень під час виділення об'єктів обліку виробниками органічної продукції потрібно дотримуватися критеріїв визнання активів та їхнього подальшого відображення у складі запасів або витрат [9, с. 55].

Для зручності пропонуємо в органічному виробництві використовувати первинні документи, забарвлені зеленим кольором (на зеленому фоні), що полегшить подальшу роботу з ними.

Аналізуючи дослідження науковців щодо особливостей обліку органічного виробництва, більшість з них концентруються на обліку виробничих витрат, виробничій собівартості й виділенні органічного виробництва як центру відповідальності, тоді як витрати на переробку, пакування, зберігання органічної продукції залишаються поза увагою. Погоджуємося з думкою Н. Здирко і Я. Іщенко щодо необхідності розглядати облікове забезпечення управління витратами як частину організації основних бізнес-процесів, і як частину облікового процесу [10].

Для малих підприємств важливо забезпечити комплексний підхід облікового відображення органічного напрямку від підготовки ґрунту для сертифікації під органічне виробництво до продажу готової продукції (первинної органічної чи переробленої). Облік має бути простим й інформативним одночасно, забезпечувати можливість визначення повної собівартості органічної продукції. Належної деталізації вимагають витрати на контрольні заходи, підтвердження якості й збут органічної продукції. Значна

частина витрат під час виробництва й продажу органічної продукції припадає на пакування та логістику.

За результатами опитування витрати продукції через неефективну логістику складають від 15% до 30%. Особливо актуальними є інтегровані логістичні підходи, які передбачають кооперування виробників органічної продукції сфери малого бізнесу й використання прийомів екологістики, яка передбачає оптимальне використання ресурсів за допомогою зменшення трафіку, обмеження викидів і мінімізації відходів.

Пропонується виділяти наступні напрями обліку витрат органічного виробництва:

- 1) підготовка до сертифікації, отримання сертифікату й маркування;
- 2) вирощування органічної продукції (переробка органічної сировини);
- 3) пакування та зберігання (акцент на упаковку з біологічної сировини або перероблених матеріалів);
- 4) логістика (екологістика, «зелена» логістика) і збут.

На початковому етапі незалежно від обраної форми обліку суб'єкта малого підприємництва необхідно забезпечити виділення субрахунків й аналітичних рахунків спочатку для відображення витрат і виходу продукції перехідного періоду, яка може позиціонуватися як «фермерська» (натуральна), але ще не органічна. Витрати на цьому етапі будуть вищими, ніж за традиційного землеробства. Підготовчий етап покликаний відновити природну родючість ґрунту за допомогою внесення органіки й застосування особливих систем обробітку. На нашу думку, такі витрати можна накопичувати на окремому рахунку, і вони підлягатимуть капіталізації та збільшуватимуть вартість земельної ділянки за умов, якщо підприємець отримає сертифікат органічного виробника. Для малого бізнесу актуальним є використання регенеративного землеробства (нульовий обробіток ґрунту, висаджування насіння у необроблений ґрунт, і покривні культури) для перехідного періоду й підготовки земель до сертифікації. Це будь-яка форма сільського господарства, яка одночасно покращує стан довкілля та екосистем.

В Україні компанія «Суффле Агро Україна» реалізує проєкт SOILTEQ, який орієнтований насамперед на фермерські господарства й має на меті допомогти фермерам покращити родючість і структуру ґрунту, зменшити рівень забур'яненості, хвороб, шкідників і внаслідок цього заощадити кошти. Якщо залучення фермерів до органічного виробництва стримується жорсткими вимогами сертифікації, то перехід до регенеративних методів сертифікації не вимагає і є простішим. Використання прийомів регенеративного землеробства, обробка світлом спектру IntraLights надає органічному землеробству інноваційного характеру [11].

Організація складського обліку під час комбінованого виробництва має забезпечувати ідентифікацію органічної продукції на складі, якщо фермер не має можливості для окремого її зберігання. Під час зберігання неупакованої органічної продукції необхідно забезпечувати її облік, ідентифікацію кожної партії і запобігати будь-якому змішуванню з неорганічною продукцією, зокрема продукцією перехідного періоду та/або забруднюючими речовинами.

Сучасні економічні реалії змушують аграрних виробників розвивати

переробку власної продукції, зокрема органічної. Це не лише додана вартість і додаткові робочі місця, розвиток сільських громад, а й певні гарантії збереження фінансової стабільності підприємства.

На вітчизняному ринку органічної продукції суб'єкти малого підприємництва займаються переважно овочівництвом, плодівництвом та ягідництвом. Уся вироблена продукція є сезонною та досить швидко псується, що робить виробника органічної продукції залежним від збуту. Під час зниження купівельної спроможності споживачів внутрішнього ринку й відсутності можливості виходу на експорт виробник не завжди може вигідно продати вирощену органічну продукцію високої якості за відповідну ціну, тому важливо розвивати переробку органічної продукції.

Ще одним перспективним напрямом для суб'єктів малого бізнесу в Україні є вирощування нішевих культур. Обидва напрямки можуть забезпечити прибутковість лише за належної інформаційної підтримки, оскільки супроводжуються додатковими ризиками.

Переробка органічної продукції хоч і формує додану вартість, але матиме перспективи за умови налагодження безперебійного постачання органічної сировини, тому більш актуальна для господарств, що мають значні площі, зайняті органічним виробництвом. Оскільки переважна частина виробників органічної продукції з числа малих підприємств спеціалізуються на органічному плодоовочівництві й садівництві, актуальними напрямками переробки є сушіння, сублімування, заморожування, в'ялення тощо. Кажучи про сушіння (сублімацію), учасники ринку мають на увазі, перш за все, переробку ягід, овочів і фруктів. Ринок збуту сушених продуктів значно ширший. Це лікарські рослини, гриби, коріння, дикороси. Також у країнах ЄС значний попит на сушені коріння, листя, стебла різних трав'яних рослин. Це сировина для популярних напоїв – настоянок і холодних чаїв. Розширюється попит на в'ялені овочі й фрукти. Переробка сушінням і сублімацією має додаткові переваги щодо подальшого зберігання, продовжує період реалізації та може здійснюватися з використанням «зеленої» енергетики.

Перспективним способом зберігання органічної продукції є заморожування, але в умовах нестабільного енергетичного ринку в Україні ризик і загрози втрати замороженої продукції для підприємця зростають.

Якщо підприємець переробляє власну сировину органічного походження, у якості якої він впевнений, то у разі придбання сировини додатковою статтею витрат є її лабораторне дослідження для підтвердження органічного походження. Придбана у постачальників органічна сировина є окремим об'єктом обліку, тому в разі переробки органічної та неорганічної продукції також необхідно розмежувати процес переробки органічної та неорганічної сировини. Суб'єкти малого бізнесу можуть організувати пункти прийому поворотної тари для транспортування органічної продукції.

На етапі ресурсного забезпечення органічного виробництва (переробки) і наступного збуту органічної продукції для малого бізнесу особливої актуальності набуває логістичне управління («зелений» логістичний менеджмент), покликане керувати системою транспортування і екопакування, виробництвом, складським господарством і відходами. Головною метою

«зеленої» логістики суб'єктів малого бізнесу є зменшення екологічних наслідків логістичних операцій, тим більше, що європейський досвід передбачає випуск лише кліматично нейтрального транспорту. На даний час для визнання продукції органічною не вимагається використання зеленої логістики, однак із часом така вимога може стати актуальною. У процесі виробництва й збуту органічної сільськогосподарської продукції використовується виробнича, збутова логістика й логістика постачання, тому побудувати повністю екологічні логістичні ланцюжки досить складно й повністю «зеленою» логістика бути не може. Головним завданням під час виробництва й збуту органічної продукції є виокремлення складових «зеленої» логістики. Для суб'єктів малого бізнесу перехід до екологістики має бути поступовим і передбачає, насамперед, застосування енерго- й ресурсощадних технологій, використання відновлюваного палива, екопакування, екологічної рециркуляції зворотної логістики (переробка й утилізація відходів) тощо. На рівні підприємства можливо й необхідно забезпечити мінімізацію втрат виробничих відходів, втрат під час зберігання продукції (псування під час складського зберігання), вибір оптимальних маршрутів транспортування. Концепція екологістики на початкових етапах супроводжується додатковими витратами, тому для підтримки виробників органічної продукції було б доцільним на рівні держави чи місцевих бюджетів надання адресних субсидій або пільг в оподаткуванні на ранніх етапах її впровадження.

Цілеспрямовані податкові пільги для виробників у перехідний період від традиційного до органічного виробництва, який є найважчим, слугуватиме своєрідною інвестицією у розвиток вітчизняного ринку. Пільгове оподаткування можна коригувати залежно від етапів розвитку органічного виробництва, його галузевого спрямування (податкові канікули у перехідний період, зниження відсоткової ставки оподаткування та запровадження пільгових ставок для окремих видів органічної продукції, податкові канікули, пільги майнового оподаткування для операторів органічного ринку, імпорتنі пільги на ввезення добрив і засобів захисту рослин для органічного рослинництва й тваринництва).

У разі вибору фермером нішевого органічного напрямку варто зауважити, що абсолютних нішевих культур не існує, натомість є нішевий продукт. Ніша – це не окрема культура, а певний сектор або напрямок агробізнесу, що супроводжується постійним пошуком особливих технологій та рішень, які відрізняються від загальноприйнятих. У разі вибору нішевого напрямку органічного землеробства потрібно враховувати, що він дає можливість працювати певний час без тиску з боку конкурентів і, на відміну від загальноприйнятої думки, стосується не лише екзотичних культур (спельта, лікарські рослини, амарант). Нішу можна розвивати й серед популярних, розповсюджених рослин, які користуються стабільним попитом на ринку.

Основним напрямком розвитку українського нішевого агробізнесу можуть бути орієнтовані на експорт продукти, але у тому разі, коли виробник здатен вивести на ринок мінімально необхідний для продажу обсяг продукції. Особливо важливий цей фактор для суб'єктів малого бізнесу. Під час організації обліку нішевого виробництва потрібно врахувати, що такі культури

займають відносно невеликі площі у сівозміні, потребують значних витрат ручної праці. Під час вирощування таких культур важливо забезпечити максимально високий рівень аналітичності облікових даних, оскільки супроводжується специфічними ризиками як виробництва, так і збуту, що впливає на ціноутворення. Присутня висока волатильність цін, коли попит невеликий, а пропозиція нестабільна і відсотковий рух ціни більший, ніж на основні культури органічного ринку. По таких культурах існують проміжки часу з високою маржинальністю, але потрібно вміти їх прогнозувати, формуючи достатній масив інформації. Тому для суб'єктів малого бізнесу рекомендовано відмовитися від обліку витрат за елементами у спрощеному вигляді й використовувати рахунки 9-го класу. Вирощування нішевих культур відображатиметься на рахунку 23 «Виробництво» у розрізі передбачених робочим планом рахунків за видами культур (наприклад, субрахунок 231 «Виробництво продукції рослинництва», аналітичний рахунок 231.1. «Вирощування соняшника», 231.1.1. «Вирощування органічного соняшника»).

Оскільки нішеві культури вирощуються як суто органічні, то аналітика буде менш деталізованою (наприклад, 231.2 «Вирощування сорго»). Варто передбачити виділення витрат на зберігання (часто елеватори не надають відповідних послуг), пошук каналів збуту і виділення на окремому аналітичному рахунку витрат на збут саме нішевих культур (трейдери на ринку нішевих культур часто відсутні через обмежений попит) у межах рахунку 93 «Витрати на збут» виділивши, наприклад, окремий субрахунок 932 «Витрати на збут органічної продукції», 932.1 «Витрати на збут сорго».

Суб'єкти малого бізнесу в основному реалізують органічну продукцію власного виробництва на внутрішньому ринку. Вона може реалізовуватися напяму (від фермера-виробника до покупця через спеціалізовані мережі органічної продукції, інтернет-магазини й супермаркети, як сировина до виробничих процесів інших виробництв).

За результатами проведених опитувань вітчизняні органічні виробники під час збуту власної продукції орієнтуються на попит (рис. 3.).

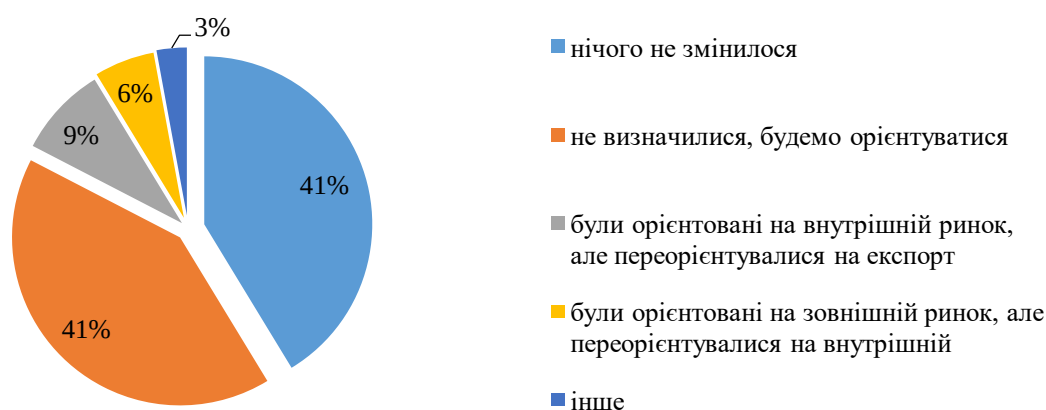


Рис. 3. Зміна стратегії збуту виробників органічної продукції в Україні у 2022–2023 рр., % опитаних

Джерело: опитування об'єднання «Органічна ініціатива» у партнерстві з органом сертифікації «Органік Стандарт» [2]

Органічна продукція вимагає відповідного пакування, що також супроводжується витратами, які формуватимуть повну собівартість. Відповідно до Закону України «Про матеріали і предмети, призначені для контакту з харчовими продуктами» [12] упроваджуються європейські вимоги до безпечності матеріалів і предметів під час виробництва харчових продуктів, обігу і їхнього використання. Але законопроект буде введено у дію через три роки після його офіційного опублікування. Відтак, бізнес отримає перехідний період для приведення своєї діяльності до нових вимог, а держава – час, щоб розробити й затвердити низку підзаконних актів, передбачених законопроектом (порядок здійснення державної реєстрації, спеціальні вимоги до окремих груп матеріалів і предметів тощо). Виробникам до листопада 2025 року необхідно забезпечити пакування органічної продукції у безпечну для здоров'я споживача упаковку, адже органічна продукція передбачає екологічне пакування (виробництво матеріалу для тари, її виготовлення, експлуатація, зберігання та утилізація не завдають шкоди природі). Для малого бізнесу такий перехід супроводжується додатковими витратами, тому авторами статті пропонується надання додаткових пільг, зокрема податкових, тим підприємцям, які використовують органічне пакування та дотримуються принципів «зеленої» логістики. Проблемою поки що залишається документальне підтвердження фактів використання таких прийомів, доцільність й ефективність їхнього здійснення потенційними претендентами на отримання пільг.

Основні проблеми збуту органічної продукції в Україні представлені на рис. 4.



Рис. 4. Проблеми збуту органічної продукції в Україні 2022-2023 рр., % опитаних

Джерело: опитування об'єднання «Органічна ініціатива» у партнерстві з органом сертифікації «Органік Стандарт» [2]

Упаковка повинна виконувати захисні функції, бути дешевою та максимально піддаватись утилізації, оскільки вона не є товаром довготривалого використання. Таким пакуванням може бути:

- біорозкладна упаковка (виготовляється з кукурудзяного крохмалю або інших біорозкладних матеріалів і під дією природних умов розкладається на біомасу);

- упаковка, яку можна переробити й повторно використати (зі скла, металу, паперу, деяких видів пластику). Така упаковка хоч не є екологічною, але її використання дозволяє зменшити кількість відходів;

- упаковка без пластику.

Основним недоліком екопакування є відносно висока вартість, яка збільшує собівартість продукції, тому виробники найчастіше використовують пакування зі зменшеним вмістом пластику. Зважаючи на цю особливість доцільно у складі субрахунків 204 «Тара і тарні матеріали», 22 «Малоцінні швидкозношувальні предмети», 284 «Тара під товарами» виділяти аналітичні рахунки, на яких відображатиметься вартість екологічного пакування. Її вартість відображатиметься у вартості органічної продукції (якщо тара використовується у процесі виробництва) або належатиме до збутових витрат (використання екотари у процесі збуту). Потреба у виділенні окремих аналітичних рахунків (наприклад, 204.2 «Екологічне пакування», 284.2 «Екологічна тара під товарами») зумовлена тим, що виробники можуть пакувати органічну продукцію у звичайну тару, що впливатиме на собівартість.

Висновки. Виробництво й, особливо, переробка органічної продукції є перспективним напрямом розвитку аграрного малого бізнесу в Україні й країнах ЄС, сприятиме зростанню зайнятості сільського населення та розвитку сільських територій.

Сучасна практика функціонування і розвитку селянських господарств, сімейних фермерських, особистих і господарств населення передбачає наступні тенденції розвитку малих сімейних суб'єктів підприємницької діяльності: 1) зростання кількості крафтових виробників, локальних бізнесів, заснованих на базі сімейних, родинних, місцевих (територіальних) традицій створення агропродовольчого продукту; 2) консолідація можливостей і ресурсів для розвитку переробки продукції, зокрема через механізм організації спільної діяльності й кооперації, участь в ініціативах міжнародних проєктах і грантової підтримки сімейного фермерства; 3) актуалізація тренду відмови малих господарств від сировинної моделі господарювання.

Облік у суб'єктів малого підприємництва, що є виробниками органічної продукції, повинен забезпечити ефективну інформаційну базу щодо виробництва, переробки, зберігання та реалізації органічної продукції. Для можливості відокремлення в обліку традиційного виробничого процесу від органічного необхідно передусім визначитися з переліком об'єктів відповідно до обраної технології виробництва з урахуванням підготовчого (перехідного) етапу, сертифікації, екологічного пакування тощо. Щодо технології обліку, для зручності опрацювання первинних документів доцільно використовувати бланки, забарвлені зеленим кольором.

У системі обліку суб'єкта малого підприємництва, що є виробником органічної продукції, пропонується групувати витрати за наступними напрямками: підготовка до сертифікації, отримання сертифікату й маркування; вирощування органічної продукції (переробка органічної сировини); пакування та зберігання (акцент на упаковку з біологічної сировини або перероблених матеріалів); логістика («зелена» логістика) і збут. У разі використання

екопакування забезпечувати аналітичний облік такої упаковки для забезпечення європейських вимог до безпечності матеріалів і предметів під час виробництва харчових продуктів, обігу і їхнього використання.

Список використаних джерел

1. Офіційний веб-сайт Міжнародної Федерації органічного сільськогосподарського руху (IFOAM). URL: <https://www.ifoam.bio/> (дата звернення: 01.09.2023).
2. Офіційний сайт Громадської спілки «Органічна ініціатива». URL: <https://organicinitiative.org.ua/about-us/> (дата звернення: 01.09.2023).
3. Іщенко Я.П. Облік витрат та виходу органічної сільськогосподарської продукції рослинництва. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Вип. 3-4. С. 26-36. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.03.026>
4. Гончарук І.В., Ковальчук С.Я., Цицюра Я.Г., Лутковська С.М. Динамічні процеси розвитку органічного виробництва в Україні. Вінниця : ТОВ «ТВОРИ», 2020. 478 с.
5. Маслак О.М. Формування ринку органічної сільськогосподарської продукції в Україні. 2016. URL: <http://global&national.in.ua/archive/10&2016/40.pdf> (дата звернення: 04.09.2023).
6. Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції. Закон України від 10.07.2018 р. № 2496-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2496-19#Text> (дата звернення: 04.09.2023).
7. Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини: Закон України від 03.09.2013 р. № 425-VII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua> (дата звернення: 01.09.2023)
8. Мороз Ю.Ю., Цаль-Цалко Ю.С. Облікове забезпечення господарської діяльності товаровиробників органічної продукції. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/8415/1/Organik_2017_289297.pdf (дата звернення: 05.09.2023).
9. Подолянчук О.А. Сутність та основи обліку органічної продукції. *Агросвіт*. 2019. № 16. С. 51-57. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.16.51
10. Здирко Н., Іщенко Я. Організаційні основи побудови системи обліку витрат виробництва фермерських господарств. *Економіка та суспільство*. 2023. № 50. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-50-86> URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2468/2387> (дата звернення: 20.09.2023).
11. Офіційний сайт компанії «Суффле Агро Україна». URL: <https://www.soufflet-agro.com.ua/uk/suffle-agro/articles/article/den-polya-suffle-agro-ukrayina-innovacijni-rishennya-v-suchasnij-agronomiyi> (дата звернення: 20.09.2023)
12. Про матеріали і предмети, призначені для контакту з харчовими продуктами. Закон України від 03.11.2022 р. № 2718-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2718-20#Text> (дата звернення: 07.09.2023)
13. Подолянчук О.А., Коваль Н.І., Гудзенко Н.М. Облік в фермерських

господарствах: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.

14. Сенишин О.С., Кундицький О.О. Оцінка перспектив розвитку органічного землеробства в Україні на основі SWOT-аналізу. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2018. Т. 23. Вип. 4 (69). С. 50-56.

15. Цаль-Цалко Ю.С. Статистичний і бухгалтерський облік органічного виробництва. *Наукові горизонти*. 2018. № 5 (68). С. 70-77.

16. Хаєцька О.П. Органічне виробництво як складова забезпечення продовольчої безпеки України. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2022. № 4 (62). С. 57-74. DOI: 10.37128/2411-4413-2022-4-4

17. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 20.09.2023).

18. Офіційний сайт Міністерства аграрної політики та продовольства України. Державний реєстр операторів, що здійснюють виробництво продукції відповідно до вимог законодавства у сфері органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції. URL: <https://minagro.gov.ua/file-storage/derzhavnij-reyestr-operatoriv-shcho-zdiysnyuyut-virobnictvo-produkciyi-vidpovidno-do-vimog-zakonodavstva-u-sferi-organichnogo-virobnictva-obigu-ta-markuvannya-organichnoyi-produkciyi> (дата звернення: 21.09.2023).

19. Деркач М. Шрі-Ланка переживає колосальну продовольчу кризу через перехід на органічне виробництво. 2022. URL: <https://superagronom.com/news/14899-shri-lanka-perejivaye-kolosalnu-prodovolchu-krizu-cherez-perehid-na-organichne-virobnitstvo> (дата звернення: 20.09.2023).

References

1. Mizhnarodna federatsiia orhanichnoho silskohospodarskoho rukhu (IFOAM) [International Federation of Organic Agricultural Movements (IFOAM)]. *ifoam.bio*. Retrieved from: <https://www.ifoam.bio/> [in Ukrainian].

2. Sait Hromadskoi spilky «Orhanichna initsiatyva» [Site of Public Union «Organic Initiative»]. *organicinitiative.org.ua*. Retrieved from: <https://organicinitiative.org.ua/about-us/> [in Ukrainian].

3. Ishchenko, Ya.P. (2019). Oblik vytrat ta vykhodu orhanichnoi silskohospodarskoi produktsii roslynnytstva [Accounting for costs and yield of organic agricultural crop products]. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii – Institute of Accounting, Control and Analysis in the Context of Globalization*, 3-4, 26-36. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.03.026> [in Ukrainian].

4. Honcharuk, I., Kovalchuk, S., Tsytsiura, Ya., & Lutkovska, S. (2020). Dynamichni protsesy rozvytku orhanichnoho vyrobnytstva v Ukraini [Dynamic processes of development of organic production in Ukraine] [in Ukrainian].

5. Maslak, O. (2016). Formuvannia rynku orhanichnoi silskohospodarskoi produktsii v Ukraini. [Formation of the market of organic agricultural products in Ukraine]. *global&national.in.ua*. Retrieved from: <http://global&national.in.ua/archive/10&2016/40.pdf> [in Ukrainian].

6. Pro osnovni pryntsypy ta vymohy do orhanichnoho vyrobnytstva, obihu

ta markuvannia orhanichnoi produktsii: Zakon Ukrainy № 2496-VIII [On Basic Principles and Requirements for Organic Production, Turnover and Marking of Organic Products: Law of Ukraine № 2496-VIII]. (2018, July 10). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2496-19> [in Ukrainian].

7. Pro vyrobnytstvo ta obih orhanichnoi silskohospodarskoi produktsii ta syrovyny: Zakon Ukrainy № 425-VII [On the production and circulation of organic agricultural products and raw materials: Law of Ukraine № 425-VII]. (2013, September 3). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/425-18> [in Ukrainian].

8. Moroz, Yu.Iu., & Tsal-Tsalko, Yu.S. (2017). Oblikove zabezpechennia hospodarskoi diialnosti tovarovyrobnykiv orhanichnoi produktsii [Accounting support for economic activity of goods producers of organic products]. *ir.znau.edu.ua*. Retrieved from: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/8415/1/Organik_2017_289297.pdf [in Ukrainian].

9. Podolianchuk, O.A. (2019). Sutnist ta osnovy obliku orhanichnoi produktsii [The essence and basics of accounting for organic products]. *Ahrosvit – Agroworld*, 16, 51-57. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.16.51 [in Ukrainian].

10. Zdyrko, N., & Ishchenko, Ya. (2023). Orhanizatsiini osnovy pobudovy systemy obliku vytrat vyrobnytstva fermerskykh hospodarstv [Organizational foundations of building a system of accounting for the costs of production of farms]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and society*, 50. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-50-86>. Retrieved from: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2468/2387> [in Ukrainian].

11. Ofitsiinyi sait kompanii «Suffle Agro Ukraina» [Official site of company «Soufflet Agro Ukraine»]. <https://www.soufflet-agro.com.ua>. Retrieved from: <https://www.soufflet-agro.com.ua/uk/suffle-agro/articles/article/den-polya-suffle-agro-ukrayina-innovacijni-rishennya-v-suchasnij-agronomiyi> [in Ukrainian].

12. Pro materialy i predmety, pryznacheni dlia kontaktu z kharchovymy produktamy: Zakon Ukrainy № 2718-IX [About materials and items intended for contact with food: Law of Ukraine № 2718-IX]. (2022, November 3). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2718-20#Text> [in Ukrainian].

13. Podolianchuk, O.A., Koval, N.I., & Hudzenko, N.M. (2019). *Oblik v fermerskykh hospodarstvakh [Accounting in farms]*. Kyiv: «Tsentr uchbovoi literatury» [in Ukrainian].

14. Senyshyn, O.S., & Kundytskyi, O.O. (2018). Otsinka perspektyv rozvytku orhanichnoho zemlerobstva v Ukraini na osnovi SWOT-analizu [Assessment of prospects for the development of organic farming in Ukraine on the basis of SWOT-analysis]. *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomika – Bulletin of the Odesa National University. Economy*, 4 (23), 50-56 [in Ukrainian].

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

16. Khaietska, O.P. (2022). Orhanichne vyrobnytstvo yak skladova zabezpechennia prodovolchoi bezpeky Ukrainy [Organic production as a component

of food security in Ukraine]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy, finance, management: topical issues of science and practical activity*, 4 (62), 57-74. DOI: 10.37128/2411-4413-2022-4-4 [in Ukrainian].

17. Ofitsiyni sait Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy [Official website of the State Statistics Service of Ukraine]. *ukrstat.gov.ua*. Retrieved from: <https://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].

18. Ofitsiyni sait Ministerstva aharnoi polityky ta prodovolstva Ukrainy. Derzhavnyi reiestr operatoriv, shcho zdiisniuiut vyrobnytstvo produktsii vidpovidno do vymoh zakonodavstva u sferi orhanichnoho vyrobnytstva, obihu ta markuvannia orhanichnoi produktsii [Official website of the Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine. State register of operators producing products in accordance with the requirements of legislation in the field of organic production, circulation and labeling of organic products]. *minagro.gov.ua*. Retrieved from: <https://minagro.gov.ua/file-storage/derzhavnij-reyestr-operatoriv-shcho-zdijsnyuyut-virobnictvo-produkciyi-vidpovidno-do-vimog-zakonodavstva-u-sferi-organichnogo-virobnictva-obigu-ta-markuvannya-organichnoyi-produkciyi> [in Ukrainian].

19. Derkach M. (2022). Shri-Lanka perezhivaie kolosalnu prodovolchu kryzu cherez perekhid na orhanichne vyrobnytstvo [Sri Lanka is experiencing a colossal food crisis due to the transition to organic production]. *superagronom.com*. Retrieved from: <https://superagronom.com/news/14899-shri-lanka-perejivaye-kolosalnu-prodovolchu-kryzu-cherez-perehid-na-organichne-virobnitstvo> [in Ukrainian].

Відомості про авторів

ГУДЗЕНКО Наталія Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: gudzenko_nm11@ukr.net).

ПОДОЛЯНЧУК Олена Анатоліївна – кандидат економічних наук, в.о. завідувача кафедри обліку і оподаткування, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: podolianchuk_l@i.ua).

КОВАЛЬ Наталія Іванівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування, доцент кафедри адміністративного менеджменту та альтернативних джерел енергії, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: Natkov@i.ua).

GUDZENKO Nataliya – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: gudzenko_nm11@ukr.net).

PODOLIANCHUK Olena – Candidate of Economic Sciences, Acting Head of the Department of Accounting and Taxation, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: podolianchuk_l@i.ua).

KOVAL Natalia – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Account and Taxation, Associate Professor of the Department of Administrative Management and Alternative Energy Sources, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: Natkov@i.ua).