

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ШУЛЬГАН МАРІЯ ЯРОСЛАВІВНА

УДК 657.1:338.3:658.8:638.17

**ДИСЕРТАЦІЯ
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ
ПРОДУКЦІЇ БДЖІЛЬНИЦТВА**

071 Облік і оподаткування

07 Управління та адміністрування

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело


Шульган М.Я.

Науковий керівник:
Здирко Наталія Григорівна,
доктор економічних наук, професор

Вінниця – 2025

АНОТАЦІЯ

Шульган М.Я. Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції бджільництва. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 Облік та оподаткування. – Вінницький національний аграрний університет, Вінниця, 2025.

Дисертаційна робота присвячена обґрунтуванню теоретичних засад і розробці організаційно-практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва.

У теоретичній частині дисертаційної роботи досліджено теоретичні аспекти бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва, а також проаналізовано погляди сучасних науковців щодо теоретичних і практичних засад раціонального ведення бджільництва та економічної ефективності його виробництва.

Бджільництво в Україні відіграє важливу роль у соціально-економічному розвитку країни. Домінування приватного сектору в цій галузі свідчить про високий рівень зацікавленості населення, проте водночас вказує на наявність регуляторних прогалин, особливо у діючому законодавстві щодо належної державної фінансової підтримки.

Розбіжність між переліком продукції бджільництва, що підлягає обліку за законодавством та реальним асортиментом продуктів, які виробляються і реалізуються, є суттєвою. Це створює підстави для уточнення та розширення поняття «продукція бджільництва» в нормативних документах. Запропоновано авторське визначення продукції бджільництва: це продукти, отримані в процесі основної діяльності бджолосімей (роїв) для реалізації та отримання основних економічних вигід, супровідної діяльності та вторинного отримання в межах цього ж технологічного процесу, використання на підприємстві для реалізації з метою лікування й оздоровлення населення, а також забезпечення власних потреб і переробки з урахуванням сезонності

виробництва.

Встановлено, що існуюча класифікація продукції бджільництва не задовольняє інформаційні потреби зацікавлених користувачів через неможливість формування аналітичних розрізів, необхідних для ефективного використання всієї продукції бджільництва. Запропоновано додатково до існуючих виокремити такі класифікаційні ознаки за видами продукції бджільництва: основна продукція (мед, стільниковий мед) – вважаємо, що доцільно віднести також стільниковий мед, оскільки є окрема категорія покупців (споживачів), які купують його саме в такому вигляді; супутня продукція (віск і воскова сировина (суш, забрус), прополіс, квітковий пилок, перга, маточне молочко, бджолина отрута (сирець), трутневий гомогенат) – продукція, яка призначена для подальшої переробки або реалізації, тому її варто відносити до безвідходного виробництва; побічна продукція (тільця бджіл (бджолиний підмор), личинок воскової молі, бджолина мерва) – продукція, яка має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими.

З метою забезпечення чіткого та достовірного бухгалтерського обліку продукції бджільництва запропоновано виокремити класифікаційну ознаку «За цільовим призначенням та господарською цінністю», а також провести чітке розмежування та віднесення всієї можливої продукції до відповідних категорій.

Метою успішного функціонування будь-якого виробничого процесу є систематична оцінка його ефективності. Сформований SWOT-аналіз дає змогу ідентифікувати проблемні зони, визначити пріоритетні напрямки вдосконалення облікових процедур та розробити комплекс заходів, спрямованих на підвищення ефективності управління й оптимізацію діяльності суб'єкта господарювання.

Виявлено, що основний виробничий процес у бджільництві відбувається у весняно-літньо-осінній період, коли спостерігаються найвищі обсяги

виробництва. Це зумовлює необхідність підвищення оперативності обліку для своєчасного відображення господарських операцій та ефективного управління ресурсами.

Обґрунтовано, що для підвищення точності та достовірності обліку в бджільництві пропонується деталізувати статтю витрат «Роботи та послуги», виокремивши її сезонні складові. Такий підхід дасть змогу точніше відобразити коливання витрат протягом року та забезпечить ефективне управління виробничими процесами.

Комплексна оцінка продукції бджільництва передбачає всебічний аналіз виробничого процесу з урахуванням сезонних коливань.

У практичній частині дисертаційної роботи проведено детальний аналіз сучасного стану бухгалтерського обліку в бджільництві з акцентом на виявленні проблем і розробці пропозицій щодо їх усунення. Зокрема, адаптація облікової системи до потреб бджільництва шляхом впровадження запропонованих документів дозволить забезпечити детальний аналіз фінансово-господарської діяльності та підвищити ефективність управління пасікою. У межах дослідження розроблено Акт проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці і Реєстр приймання продукції бджільництва з пасіки.

Розроблено методику формування інформації та відображення продукції бджільництва в бухгалтерському обліку для багатoproфільних підприємств, яка передбачає введення аналітичних рахунків третього порядку до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» субрахунку 272 «Продукція тваринництва»: 2721 «Основна продукція бджільництва» (мед, стільниковий мед); 2722 «Супутня продукція бджільництва» (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат)); 2723 «Побічна продукція бджільництва» (тільця бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва)). Для підвищення релевантності

облікових даних продукції бджільництва було застосовано метод коригування облікової вартості на кінець звітного періоду з використанням нововведених рахунків.

Важливим господарським процесом галузі бджільництва є реалізація продукції. Українське бджільництво продемонструвало стійкість, зберігши свої позиції на світовому ринку меду навіть в умовах війни. Експортний потенціал галузі підтверджується обсягом продажів у 41 млн доларів США у 2023 році. Однак запровадження квот ЄС на імпорт українського меду та перспектива їх подальшого зменшення вимагають від виробників пошуку нових ринків збуту та вдосконалення систем управління, зокрема впровадження ефективної внутрішньої звітності. Впровадження «Відомості руху продукції бджільництва» дозволить отримати детальну інформацію про структуру продажів та оптимізувати виробництво, що є особливо важливим в умовах зміни кон'юнктури ринку.

У проектній частині дослідження виявлено, що існуючий порядок ведення обліку на пасіках не забезпечує достатньої деталізації та єдиного підходу до обліку продукції бджільництва. Запропоновано доповнити Наказ про облікову політику більш доцільною науково обґрунтованою моделлю обліку продукції бджільництва, яка базується на системному підході та враховує специфіку галузі. Доповнений графік документообігу забезпечує точність облікових операцій пасічних господарств і сприяє глибокому аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Виявлено прогалини в нормативно-правових актах, зокрема НП(С)БО 30 «Біологічні активи», Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів №1315 та Методичних рекомендаціях з планування обліку, і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132, які не забезпечують достатньої облікової інформації щодо продукції бджільництва. Для усунення цих недоліків запропоновано організаційно-методичний інструментарій

гармонізації бухгалтерського обліку шляхом доповнення нормативно-правових актів розгорнутим переліком продукції бджільництва (основна, супутня, побічна (за її видами)). Це дозволить уніфікувати підходи до обліку та звітності, підвищивши точність і повноту відображення господарської діяльності підприємств галузі бджільництва..

Встановлено, що для досягнення максимальної ефективності в бджільництві слід проводити більш детальний аналіз витрат з урахуванням сезонних коливань. Це дозволяє виявити невиправдані витрати, оптимізувати виробничі процеси та приймати рішення, спрямовані на збільшення прибутку. Так, при аналізі витрат за статтею «Роботи та послуги» у бджільництві виявлено необхідність ретельного розподілу в обліку таких витрат за видами робіт. А проведення посезонного аналізу витрат дозволить виявити резерви для зниження собівартості та підвищення прибутковості виробництва. Тому пропонуємо в обліку ввести Журнал витрат за видами продукції, що дозволить відстежувати витрати, пов'язані з виробництвом меду, воску та інших продуктів бджільництва та здійснювати їх контроль.

Для удосконалення системи обліку в бджільництві було проведено прикладне дослідження, спрямоване на аналітичне вивчення складу та динаміки доходів пасічних господарств різних видів продукції бджільництва. Встановлено, що основну частку доходів пасічників (близько 80%) становить реалізація меду та стільникового меду. Для уточнення структури витрат виробництва та оцінки прибутковості різних видів продукції бджільництва було розроблено методичку калькулювання собівартості, засновану на принципі прямих витрат. Системний підхід до обліку витрат у бджільництві є необхідною умовою для проведення комплексного економічного аналізу, що дозволяє оптимізувати виробничі процеси та збільшити прибутковість пасіки.

В результаті аналізу регіональних статистичних даних щодо виробництва меду та воску в Україні виявлено значні розбіжності, що свідчить про необхідність запровадження єдиних методологічних підходів для

забезпечення порівнянності та достовірності статистичної інформації в бджільництві. Детальне вивчення форми звітності «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (№50-сг) показало, що наявна класифікація продукції бджільництва не відповідає сучасним вимогам галузі. Запропоновано доповнити статистичну форму звітності «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (№50-сг) детальним переліком продукції бджільництва відповідно до чинної класифікації. Додатково запропоновано внести уточнення до «Роз'яснення щодо показників форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»» щодо відображення у звітності видів продукції бджільництва, що сприятиме підвищенню повноти та точності статистичних даних.

Встановлено, що існуюча система бухгалтерського обліку в бджільництві не забезпечує адекватного відображення принципів сталого розвитку, що обмежує можливості для всебічної оцінки екологічних, економічних та соціальних аспектів діяльності пасічних господарств.

Вперше, запропоновано теоретико-практичну модель облікового забезпечення управління процесами виробництва і реалізації продукції бджільництва, яка обґрунтовує та взаємоузгоджує теоретичну (удосконалення теоретичних засад) і організаційно-методичну (доповнення до нормативно-правової бази, облікової політики, системи рахунків та документування) складові бухгалтерського обліку. Це дозволяє створити прозору та ефективну систему прийняття рішень, необхідну для реалізації стратегій сталого розвитку підприємств галузі бджільництва. Для пасічників вона забезпечує ефективний інструмент управління, для інвесторів – надійну основу для прийняття інвестиційних рішень, а для державних органів – достовірні дані для наповнення аграрної статистики та галузевого управління.

Ключові слова: бухгалтерський облік, бджільництво, продукція

бджільництва, сільське господарство, біологічні активи, продукція сільськогосподарського виробництва, виробництво, тваринництво, пасічні господарства, фермерські господарства, синтетичний і аналітичний облік, аналіз господарської діяльності, готова продукція, оцінка виробництва, реалізація продукції бджільництва, експорт, облік витрат, об'єкти обліку, статті витрат, методи обліку витрат, калькулювання, собівартість продукції, статистична звітність.

ABSTRACT

Shulhan M.Ya. Accounting for production and sales of beekeeping products. – Qualifying scientific work on the rights to manuscripts.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 Accounting and taxation. – Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, 2025.

The dissertation work is devoted to the justification of theoretical principles and the development of organizational and practical recommendations for improving the accounting of production and sale of beekeeping products.

In the theoretical part of the dissertation, the author investigates the theoretical aspects of accounting for the production and sale of beekeeping products, as well as analyses the views of modern scholars on the theoretical and practical principles of rational beekeeping and the economic efficiency of its production

Beekeeping in Ukraine plays a significant role in the country's socio-economic development. The dominance of the private sector in this industry indicates a high level of public interest, but also points to regulatory gaps, especially in legislation

The discrepancy between the list of beekeeping products subject to accounting under the law and the actual range of products produced and sold is significant. This creates grounds for clarifying and expanding the concept of "beekeeping products" in regulatory documents. The author's own definition of beekeeping products is proposed: these are products obtained in the course of the main activity of bee colonies (swarms) for sale and obtaining the main economic benefits, accompanying

activities and secondary production within the same technological process, use at the enterprise for sale for the purpose of treatment and health improvement of the population, as well as for meeting own needs and processing, taking into account the seasonality of production.

It is established that the existing classification of beekeeping products does not meet the information needs of interested users due to the impossibility of forming analytical sections necessary for the efficient use of all beekeeping products. It is proposed to distinguish the following classification features by type of beekeeping product in addition to the existing ones: main products (honey, honeycomb) - we believe that it is advisable to include honeycomb as well, since there is a separate category of buyers (consumers) who buy it in this form; by-products (wax and wax raw materials (sush, zabrus), propolis, pollen, glassine, royal jelly, bee venom (raw), drone homogenate) - products intended for further processing or sale, so they should be classified as non-waste products; by-products (bee bodies (bee submor), wax moth larvae, bee dead) - products that are of secondary importance and the economic benefits from their use are insignificant.

In order to ensure clear and reliable accounting of beekeeping products, it is proposed to distinguish the classification feature "By purpose and economic value", as well as to clearly distinguish and assign all possible products to the relevant categories.

The goal of successful functioning of any production process is a systematic assessment of its efficiency. The SWOT analysis allows identifying problem areas, determining priority areas for improving accounting procedures and developing a set of measures aimed at improving management efficiency and optimising the business entity's operations.

It has been established that the main production process in beekeeping takes place in the spring-summer-autumn period, when the highest labor productivity is observed. This necessitates the need to increase the efficiency of accounting for the timely reflection of business transactions and effective resource management.

It is substantiated that in order to improve the accuracy and reliability of accounting in beekeeping, it is proposed to detail the item of expenditure "Works and services" by allocating its seasonal components. This approach will allow to more accurately reflect cost fluctuations during the year and ensure effective management of production processes.

A comprehensive assessment of beekeeping products involves a comprehensive analysis of the production process, taking into account seasonal fluctuations.

In the practical part of the thesis, a detailed analysis of the current state of accounting in beekeeping is carried out with an emphasis on identifying problems and developing proposals for their elimination. In particular, the adaptation of the accounting system to the needs of beekeeping through the implementation of the proposed documents will provide a detailed analysis of financial and economic activities and increase the efficiency of apiary management. As part of the study, the Act of Works (Services) Performed and Products Received at the Apiary and the Register of Acceptance of Beekeeping Products from the Apiary were developed.

The article develops a methodology for the information and reflection of beekeeping products in accounting for diversified enterprises, which provides for the introduction of third-order analytical accounts to account 27 "Agricultural production" of subaccount 272 "Livestock production": 2721 "Main beekeeping products" (honey, honeycomb); 2722 "Related beekeeping products" (wax and wax raw materials (sush, zabrus); flower pollen (bee pollen); propolis bee venom (raw); drone homogenate); 2723 "Beekeeping by-products" (bee bodies (bee submor); wax moth larvae; bee dead)). To increase the relevance of the accounting data for bee products, the method of adjusting the accounting value at the end of the reporting period using the newly introduced accounts was applied.

Sales of beekeeping products are the driving force behind the industry's development. Ukrainian beekeeping has demonstrated resilience, maintaining its position in the global honey market even during the war. The industry's export

potential is confirmed by sales of USD 41 million in 2023. However, the introduction of EU quotas on imports of Ukrainian honey and the prospect of their further reduction require producers to look for new markets and improve management systems, including the introduction of effective internal reporting. The introduction of the "Product Flow Statement beekeeping" will provide detailed information on the sales structure and optimise production, which is especially important in the face of changing market conditions.

In the design part of the study, the research revealed that the existing procedure for keeping records at apiaries does not provide sufficient detail and a unified approach to accounting for beekeeping products. It is proposed to supplement the order on accounting policy with the most appropriate scientifically based model of beekeeping products accounting, which is based on a systematic approach and takes into account the specifics of the industry. The supplemented schedule of document flow ensures the accuracy of accounting operations of beekeeping farms and facilitates an in-depth analysis of the financial and economic activities of the enterprise.

Gaps in the regulatory legal acts, in particular, NP(S)BU 30 and Methodological Recommendations 1315 and 132, which do not provide sufficient accounting information on beekeeping products, are identified. To address these shortcomings, the author proposes organisational and methodological tools for harmonising accounting by supplementing the regulatory acts with a detailed list of beekeeping products (main, concomitant, by-products (with their types)). This will allow unifying approaches to accounting and reporting, increasing the accuracy and completeness of the reflection of apiary business activities.

It has been established that in order to achieve maximum efficiency in beekeeping, it is necessary to conduct a detailed cost analysis taking into account seasonal fluctuations. This helps to identify unjustified costs, optimise production processes and make decisions aimed at increasing profits. An analysis of the "Works and services" cost item in beekeeping reveals the need for careful allocation of costs

by type of work. A seasonal cost analysis will help identify reserves to reduce costs and increase profitability. Additionally, it is proposed to introduce a Product Cost Journal, which will allow tracking the costs associated with the production of honey, wax and other beekeeping products.

To improve the accounting system in beekeeping, an applied research was conducted aimed at analytically studying the composition and dynamics of beekeepers' income from various types of beekeeping products. It is established that the main share of beekeepers' income (about 80%) is made up of sales of honey and honeycomb. To clarify the structure of production costs and assess the profitability of different types of beekeeping products, a costing methodology based on the principle of direct costs was developed. A systematic approach to cost accounting in beekeeping is a prerequisite for conducting a comprehensive economic analysis, which allows optimizing production processes and increasing the profitability of the apiary.

It was found that the analysis of regional statistics on honey and wax production in Ukraine revealed significant discrepancies, which indicates the need to introduce common methodological approaches to ensure the comparability and reliability of statistical information in beekeeping. A detailed study of the reporting form "Report on the main economic indicators of agricultural enterprises" (No. 50-sg) showed that the existing classification of beekeeping products does not meet the current requirements of the industry. It is proposed to supplement the statistical reporting form "Report on the main economic indicators of agricultural enterprises" with a detailed list of beekeeping products in accordance with the current classification. Additionally, it is proposed to clarify the "Explanation of the indicators of the state statistical observation form No. 50-sg (annual) "Report on the main economic indicators agricultural enterprises"" regarding the reflection of beekeeping products in the reporting, which will help to increase the completeness and accuracy of statistical data.

For the first time, a theoretical and practical model of accounting support for

the management of the processes of production and sale of beekeeping products has been developed, which substantiates and harmonizes the theoretical (improvement of theoretical principles) and organizational and methodological (supplementation to the regulatory framework, accounting policy, accounting system and documentation) components of accounting. This allows you to create a transparent and effective decision-making system necessary for the implementation of sustainable development strategies for beekeeping enterprises. For beekeepers, it provides an effective management tool, for investors – a reliable basis for making investment decisions, and for state bodies – reliable data for filling in agricultural statistics and industry management.

Keywords: accounting, beekeeping, beekeeping products, agriculture, biological assets, agricultural products, production, livestock, apiaries, analysis of economic activity, farms, synthetic and analytical accounting, finished products, production assessment, sales of beekeeping products, exports, cost accounting, accounting objects, cost items, cost accounting methods, costing, cost price, statistical reporting.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України категорії «Б», включених до міжнародної наукометричної бази даних (Index Copernicus)

1. Здирко Н.Г., Шульган М.Я. Розвиток галузі бджільництва в Україні: аналіз стану та тенденцій. *Агросвіт*. 2022. № 11-12. С. 21-28 DOI: 10.32702/2306-6792.2022.11—12.21 (0,8 друк. арк. – особистий внесок - автором досліджено тенденції розвитку галузі бджільництва, здійснено порівняльний аналіз статистичних даних по експорту бджолосімей та меду за останні роки до країн Євросоюзу та країн співдружності України – 0,4 друк. арк.).

2. Шульган М.Я. Особливості документування операцій з виробництва та реалізації продукції бджільництва. *Ефективна економіка*. 2023. № 5. DOI: 10.32702/2307-2105.2023.5.72

URL: <https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/1616> (0,54 друк. арк.).

3. Шульган М.Я. Класифікація продукції бджільництва для потреб бухгалтерського обліку. *Економіка та суспільство*. № 50. 2023. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-50-34 URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2389> (0,57 друк. арк.).

4. Шульган М.Я. Виробництво та реалізація продукції бджільництва як об'єкт бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. №3. С.131-137. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.3.131> (0,7 друк. арк.).

5. Шульган М.Я. Особливості та удосконалення синтетичного і аналітичного обліку готової продукції в бджільництві. *Наука і техніка сьогодні*. 2024. №4(32). С. 421-440. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6025-2024-4\(32\)-421-440](https://doi.org/10.52058/2786-6025-2024-4(32)-421-440) (1,14 друк. арк.).

6. Shulhan M. (2024) Accounting for Beekeeping Products: Current State and Ways of Improvement (pp. 173-179) In *Economics & Management* № 2(104) DOI: <https://afj.org.ua/ua/author/1505/> (0,68 друк. арк.).

7. Шульган М.Я. Облікове забезпечення витрат та калькулювання собівартості продукції бджільництва. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2024. Т. 29. № 4(102). С.26-36. DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/4-102-4> (0,68 друк. арк.).

Інші видання (тези доповідей)

8. Здирко Н.Г., Шульган М.Я. Проблемні аспекти розвитку галузі бджільництва в Україні. *Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції, м. Київ. 22 лютого 2022 р. Київ: НУБіП України, 2022. С. 315-318 (0,14 друк. арк., особистий внесок – 0,07 друк. арк.).

9. Здирко Н.Г., Шульган М.Я. Використання комбінованих форм навчання. *Шляхи удосконалення професійних компетентностей фахівців в умовах сьогодення*: матеріали II Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, м. Волинь. 25-26 серпня 2022 р. Волинь: ВНУ ім. Лесі Українки,

2022. С. 400-405. (0,21 друк. арк., особистий внесок – 0,105 друк. арк.).

10. Шульган М.Я. Проблемні аспекти автоматизації обліку бджільництва в Україні та шляхи їх вирішення. *Modern scientific potential: Materials of the III International research and practical internet conference. September, 16, 2022. Zdar nad Sazavou: «DEL a.s.»*, 2022. (0,13 друк. арк.).

11. Шульган М.Я. Аналіз стану галузі бджільництва в Україні: реалії сьогодення. *Обліково-фінансова наука і практика: пріоритети розвитку та місія у воєнний час: матеріали XIII Міжнародної науково-практичної конференції*, м. Київ. 16 листопада 2022 р. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2022. С. 96-98. (0,15 друк. арк.).

12. Здирко Н.Г., **Шульган М.Я.** Вплив війни на особливості обліку продукції бджільництва в умовах воєнного стану. *Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу: матеріали II Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Юрія*, м. Кам'янець-Подільський, 1 лютого 2023 р. НРЗВО «Кам'янець-Подільський державний інститут». 2023. С. 127-129. (0,16 друк. арк., особистий внесок – 0,08 друк. арк.)

13. Шульган М.Я. Обліково-статистичний аспект експорту меду: реалії сьогодення. *Реформування фінансово-економічної системи країни в контексті міжнародного співробітництва: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції*. м. Ужгород, 15-16 грудня 2023 р. Львів-Торунь: Liha-Pres, 2023. С.146-150. (0,22 друк. арк.).

14. Шульган М.Я. Організація бухгалтерського обліку процесу ціноутворення продукції бджільництва. *Актуальні питання економіки, фінансів, обліку та права в сучасних умовах: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції*, м. Орхус, Данія, 30 січня 2025 р. 2025. Орхус, Данія: Наукове видавництво ICSSH, 2025. С.32-34. (0,10 друк. арк.).

ЗМІСТ

ВСТУП	17
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ БДЖІЛЬНИЦТВА	27
1.1. Продукція бджільництва як об'єкт бухгалтерського обліку та її класифікація	27
1.2. Технологічні особливості виробництва продукції бджільництва та їх вплив на бухгалтерський облік	39
1.3. Тенденції розвитку галузі бджільництва в Україні	50
Висновки до розділу 1	68
РОЗДІЛ 2 СУЧАСНИЙ СТАН БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ БДЖІЛЬНИЦТВА	71
2.1. Особливості документування операцій щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва	71
2.2. Синтетичний та аналітичний облік продукції бджільництва	85
2.3. Внутрішня звітність щодо процесів реалізації продукції бджільництва	106
Висновки до розділу 2	124
РОЗДІЛ 3 МОДЕРНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЩОДО ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ БДЖІЛЬНИЦТВА	127
3.1. Удосконалення порядку організації обліку продукції бджільництва	127
3.2. Удосконалення облікового забезпечення управління витратами та калькулювання собівартості продукції бджільництва	142
3.3. Модифікація системи звітності в галузі бджільництва	162
Висновки до розділу 3	175
ВИСНОВКИ	179
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	186
ДОДАТКИ	200

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Бджільництво як самостійна галузь виробництва відіграє важливу роль в економіці, забезпечуючи населення корисною продукцією та сприяючи розвитку сільського господарства. Глобалізація та розвиток ринкових відносин зумовили значні зміни в структурі та функціонуванні галузі бджільництва.

Сучасні бджільницькі господарства – це складні системи, що охоплюють виробництво, переробку та реалізацію продукції. Вони активно адаптуються до мінливих умов ринку, впроваджують нові технології та розширюють асортимент продукції. Водночас бджільництво зберігає свою соціальну значимість: сприяючи розвитку сільських територій, забезпечуючи населення екологічно чистими продуктами харчування та сприяючи збереженню біорізноманіття. Постійні наукові дослідження в галузі бджільництва дозволяють розробляти нові технології та підвищувати ефективність виробництва.

Розробка і вдосконалення прогресивних технологій у бджільництві може ефективно здійснюватися за наявності необхідних засобів, обладнання, кваліфікованого персоналу, а також участі вчених і практиків. Головним чином, у таких бджільницьких підприємствах за належної підготовки працівників забезпечується вища економічна ефективність виробництва, швидша окупність капіталовкладень та високий рівень економічної стійкості підприємства.

Під час освоєння прогресивної технології не менш важливу роль відіграють систематизація, облік та результативність комерційної діяльності підприємств бджільництва, а також вміння своєчасно реалізувати свою продукцію відповідно до ринкової кон'юнктури. Дані бухгалтерського обліку є інформаційною основою для об'єктивної оцінки результатів господарської діяльності підприємства. На їх підставі формується надійне інформаційне джерело для розвитку ринків капіталу, збільшення інвестицій та оцінки

ефективності функціонування суб'єктів господарювання.

Теоретичні та практичні дослідження у сфері бджільництва регулярно проводять такі науковці: С.Ф. Разанов, О.В. Корбут, О.П. Разанова, Л.О. Адамчук, О.І. Скромна, В.П. Поліщук та інші науковці-дослідники. Обліково-аналітичне забезпечення ефективності виробництва, динаміку розвитку і функціонування галузі бджільництва в Україні, дослідження ринку продукції бджільництва розглядають у своїх працях Н.Г. Здирко, О.Л. Польова, Ю.С. Бездушна, Л.А. Суліменко.

О.А. Подолянчук у своїй праці, дослідила облікове забезпечення системи управління витратами галузі тваринництва, виокремила і акцентувала увагу на об'єктах обліку витрат, що є актуальним у контексті досліджуваної теми.

О.В. Коваль та К.В. Бурко у своїй дослідженнях провели групування та змоделювали розподіл витрат по рахунку 23 «Виробництво» в галузі бджільництва, визначили прогалини в нормативно-правовому регулюванні обліку продукції бджільництва, що зумовлюють необхідність подальших наукових досліджень, спрямованих на удосконалення облікових процедур виробничої діяльності галузі в цілому.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану наукових досліджень і розробок Вінницького національного аграрного університету і є складовою частиною науково-дослідних тем: «Сучасні тенденції, новації та перспективи розвитку обліку та оподаткування підприємств, організацій, установ» (номер державної реєстрації 0118U100367, 2019-2022), у межах якої автор дослідила особливості облікового відображення продукції бджільництва в сучасних умовах господарювання; «Удосконалення обліку та оподаткування суб'єктів господарювання в умовах сучасних концепцій управління та глобальних викликів» (номер державної реєстрації 0122U201989, 2023-2026), у межах якої автор удосконалила форми первинних документів щодо обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва пасічних господарств.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних засад, розширення методичного інструментарію та розробки практичних рекомендацій з формування організаційних положень бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва.

Комплексний підхід до дослідження визначеної мети обумовив необхідність вирішення наступних завдань:

- узагальнити підходи до визначення економічної сутності поняття «продукція бджільництва» для розширення предметної частини обліку;

- запропонувати науково-обґрунтовану класифікацію продукції бджільництва для прийняття ефективних управлінських рішень;

- обґрунтувати підходи до розмежування робіт і послуг за сезонністю виробництва для ефективного управління витратами у бджільництві;

- розробити форми первинних документів та облікових реєстрів щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва для формування повної інформації за аналітичному розрізми для потреб внутрішніх користувачів;

- удосконалити облікове забезпечення управління виробництвом та реалізацією продукції бджільництва в системі рахунків бухгалтерського обліку;

- сформулювати напрями вдосконалення внутрішньої звітності щодо реалізації продукції бджільництва для забезпечення потреб внутрішніх користувачів;

- розробити рекомендації з удосконалення організації бухгалтерського обліку продукції бджільництва на мікро- та макрорівнях;

- поглибити організаційно-методичні підходи до структуризації витрат на виробництво продукції бджільництва з врахуванням його галузевих особливостей і необхідності їх оптимізації;

- обґрунтувати складові теоретико-практичної моделі облікового забезпечення управління процесами виробництва і реалізації продукції бджільництва;

- сформувати напрямки модифікації системи звітності в частині відображення продукції бджільництва.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку процесів виробництва та реалізації продукції бджільництва з урахуванням специфіки господарської діяльності галузі.

Предмет дослідження є комплекс теоретичних, практичних, методичних та організаційних засад/основ бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва.

Методи дослідження. Методичною основою дослідження є системний підхід до вивчення бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва. Системно-структурний метод – для формування класифікацію продукції бджільництва для потреб обліку. Гносеологічний метод – для уточнення та поглиблення змісту понять і категорій, які описують облік виробництва та реалізації продукції бджільництва. Аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, ідеалізація та узагальнення (загальнонаукові методи пізнання) – як для дослідження розвитку вихідних положень теорії, методики та організації бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва. Порівняльно-правовий метод – для оцінки продукції бджільництва в країнах світу. Бібліографічний і бібліометричний - для виявлення тенденцій розвитку теорії та методики бухгалтерського обліку продукції бджільництва. Математико-статистичні методи для оцінки стану системи обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва. Метод формалізації – для розробити організаційно-методичних засад обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва.

Інформаційною базою досліджень слугують законодавчі та нормативні акти, які регулюють виробничу діяльність пасічних господарств та ведення бухгалтерського обліку, праць вітчизняних та зарубіжних вчених, періодичних видань, матеріалів науково-практичних конференцій, семінарів, інформація з аналітичних порталів, даних Програми розвитку аграрного сектору та

забезпечення продовольчої безпеки Вінницької міської територіальної громади, дані медового форуму «Україна медова і світ» та центру досліджень продовольства та природокористування, Директив Європейського Парламенту про мед, даних Постанови Ради (ЄС) щодо органічного виробництва і маркування органічних продуктів, Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації, Спілки пасічників Вінниччини, даних сільськогосподарського підприємства «Мед Поділля», офіційні дані Державної служби статистики України, Міністерства аграрної політики та продовольства України, даних Міжнародних стандартів, матеріали авторських досліджень.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у розвитку теоретичних засад, розширенні методичного інструментарію та формуванні організаційних положень бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва, зокрема розробленні теоретико-практичної моделі бухгалтерського обліку для бджільництва, яка враховує сезонність виробництва та специфіку галузі.

Отримані результати, що становлять наукову новизну та особистий внесок автора, полягають у наступному:

вперше

- запропоновано теоретико-практичну модель облікового забезпечення управління процесами виробництва і реалізації продукції бджільництва, яка обґрунтовує та взаємоузгоджує теоретичну (удосконалення теоретичних засад) і організаційно-методичну (доповнення до нормативно-правової бази, облікової політики, системи рахунків та документування) складові бухгалтерського обліку. Це дозволяє створити прозору та ефективну систему прийняття рішень, необхідну для реалізації стратегій сталого розвитку підприємств галузі бджільництва;

удосконалено

- класифікацію продукції бджільництва за господарської цінності та економічними вигодами, що сприяє науково обґрунтованому прийняттю управлінських рішень та зосередження виробництва на найбільш рентабельних видах продукції. Запропоновано виокремлювати основну продукцію (мед, стільниковий мед); супутню продукцію (віск і воскова сировина (суш, забрус), прополіс, квітковий пилок, перга, маточне молочко, бджолина отрута (сирець), трутневий гомогенат); побічну продукцію (тільца бджіл (бджолиний підмор), личинки воскової молі, бджолина мерва);

- організаційно-методичні засади процесу документування через розроблення форм первинних документів та реєстрів: Акту проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці та Реєстру приймання продукції бджільництва з пасіки. Це забезпечує систематизацію первинних даних щодо надходження різних видів продукції бджільництва за сезонністю з власних пасік;

- номенклатуру рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення продукції бджільництва згідно з запропонованою класифікацією, що підвищує інформаційні можливості обліку щодо задоволення потреб управлінського персоналу за затребуваними аналітичними розрізами (видами продукції);

- методичні засади бухгалтерського обліку продукції бджільництва в частині внутрішньої звітності завдяки розробці Відомості руху продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній ринок). Це дозволяє забезпечити інформаційні запити внутрішніх користувачів та оцінку руху продукції бджільництва за її видами та джерелами надходження і вибуття;

- організацію бухгалтерського обліку на мікро рівні (шляхом доповнення Наказу про облікову політику із розробкою графіку документообігу) та макrorівні (шляхом розробки пропозицій змін та доповнень до НП(С)БО 30 «Біологічні активи», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів №1315 та Методичних рекомендацій з планування обліку,

і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132), що дозволяє уніфікувати підходи до визначення складу, оцінки та відображення в обліку продукції бджільництва;

- методичні підходи до розширення інформативності статистичної звітності через модифікацію форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» та розробку доповнень до відповідних інструктивних документів Державної служби статистики України в частині її заповнення.

набули подальшого розвитку

- підходи щодо розмежування робіт і послуг у бджільництві з врахуванням сезонності виробництва, що створило підґрунтя для структуризації витрат. Це дозволить поквартально оперативно формувати витрати для потреб управлінського персоналу та ефективніше планувати діяльність з урахуванням сезонності галузі бджільництва;

- понятійно-термінологічний апарат бухгалтерського обліку через уточнення поняття «продукція бджільництва» як сукупності продуктів, отриманих в процесі діяльності бджолосімей (роїв), які призначені для реалізації споживачам (мед, стільниковий мед); використовуються для потреб лікувально-оздоровчих потреб (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат), (тільця бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва), а також, які можуть бути використані на підприємстві для власних потреб, переробки та в якості незавершеного виробництва із врахуванням сезонності;

- порядок визначення складу статей витрат із розширенням їх переліку з урахуванням особливостей галузі бджільництва (зокрема витрат на апітерапію). Запропоновано деталізацію витрат на роботи і послуги з врахуванням сезонності виробничої діяльності, що сприятиме оперативному

отриманню інформації на основі запропонованого Журналу витрат за видами продукції бджільництва та також своєчасному прийняттю управлінських рішень щодо оптимізації витрат.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробленні рекомендацій щодо вдосконалення облікового забезпечення виробничої діяльності пасічних господарств. Запропоновані підходи можуть бути використані для оптимізації управлінських процесів у галузі бджільництва, що сприятиме підвищенню ефективності галузі та її науково-практичної значущості.

Наукові розробки та пропозиції за тематикою дисертаційного дослідження впроваджено у навчально-методичний процес та наукову роботу Вінницького національного аграрного університету (довідка № 01.1.-59-1400 від 13.12.2023 р.).

Пропозиції щодо документування плану робіт на пасіці, спрямовані на впорядкування операцій у виробничих процесах, регіональне використання часу та ресурсів, рекомендовано для застосування в роботі сільськогосподарських підприємств Департаментом агропромислового розвитку Вінницької обласної військової адміністрації (довідка № 01.1-27/2241 від 29.12.2023 р.).

Результати досліджень автора також впроваджено у практичну діяльність ТОВ «СП «Мед Поділля». Для підприємства зокрема розроблено рекомендації щодо запровадження внутрішніх управлінських реєстрів для розкриття ключових показників, що формують необхідну фінансову інформацію про доходи та витрати виробництва продукції бджільництва. Це дозволило максимізувати рівень прибутковості та рентабельності.

Розроблені пропозиції щодо удосконалення (групування) витрат за об'єктами (видами продукції бджільництва) і статтями, для отримання більш детальної аналітичної інформації, рекомендовано Вінницькою обласною громадською організацією «Спілка пасічників Вінниччини»

(довідка № 203 від 24.09.2024 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є результатом наукового дослідження автора, яке містить нові наукові результати, теоретичні узагальнення та практичні рекомендації. Особистий внесок полягає у розвитку основних складових теоретичних і організаційно-методичних положень щодо поліпшення організації та методики обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва. Всі наукові праці, опубліковані в співавторстві у дисертації використовуються лише ті, що є результатом власних досліджень здобувача.

Апробація матеріалів дисертації. Основні результати дисертаційного дослідження апробовано на 7 науково-практичних конференціях різного рівня, зокрема: Всеукраїнській науково-практичній онлайн-конференції «Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (м. Київ, 22 лютого 2022 р.); II Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Шляхи удосконалення професійних компетентностей фахівців в умовах сьогодення» матеріали (м. Волинь, 25-26 серпня 2022 р.); III International research and practical internet conference «Modern scientific potential» (Zdar nad Sazavou. September, 16, 2022); XIII Міжнародній науково-практичній конференції «Обліково-фінансова наука і практика: пріоритети розвитку та місія у воєнний час» (м. Київ, 16 листопада 2022 р.); II Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Ілліча Юрія «Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу» (м. Кам'янець-Подільський, 1 лютого 2023 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Реформування фінансово-економічної системи країни в контексті міжнародного співробітництва» (м. Ужгород, 15-16 грудня 2023 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання економіки, фінансів, обліку та права в сучасних умовах» (м. Орхус, Данія. 30 січня 2025 р.).

Публікації результатів дослідження. За темою дисертації автором опубліковано 14 наукових праць загальним обсягом 6,76 ум. друк. арк. (автору належить 6,105 ум. друк. арк.) у тому числі 5,25 ум. друк. арк. у наукових фахових виданнях України; 0,855 ум. друк. арк. - в інших виданнях.

Структура роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи становить 229 сторінок комп'ютерного тексту, з яких 151 сторінка – основний матеріал. Робота містить 24 таблиці, 46 рисунків, 3 формули та 19 додатків. Список використаних джерел включає 129 найменувань, викладених на 14 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ БДЖІЛЬНИЦТВА

1.1 Продукція бджільництва як об'єкт бухгалтерського обліку та її класифікація

Продукція бджільництва, зокрема мед, становить значну економічну цінність на ринку, забезпечуючи істотний прибуток для пасічників та бджільницьких господарств, яка сприяє рентабельності та сталому розвитку галузі

Бджільництво в Україні має стратегічне значення як для держави, так і для її громадян. Переважна більшість пасік (близько 90%) зосереджена у приватних господарствах, що свідчить не тільки про зацікавленість населення у цій діяльності, але й про недовіру до чинного законодавства, яке потребує удосконалення. Як наслідок, значна частина бджільницьких господарств функціонує поза правовим полем.

В економічній літературі бджолопродукти визначаються, як – це бджолині продукти, які включають речовини, що утворюються в бджіл (натуральні бджолопродукти), а також виготовлені і них продукти (промислові бджолопродукти) [1].

За останні роки в бджільництві найбільш поширеним є запилювально-медовий напрям діяльності, тобто не кожен пасічник займається суто медовим виробництвом. Під час кочівлі (перевезення/переміщення) пасіки фермер має можливість укласти угоду із аграріями щодо запилення тих чи інших сільськогосподарських культур. Саме так, пасічник-аграрій має можливість фінансово захистити себе від непередбачуваних витрат та від отруєння бджіл. Таким чином він розвиває свою діяльність в різних напрямках, що свідчить про розширену сферу діяльності галузі. Сталий процес виробництва медової продукції бджільництва, незважаючи на негативні фактори впливу на її розвиток, дає можливість галузі ще більш впевнено рухатись у напрямку

промислового рівня, адже продукція бджільництва є багатогранною з огляду на її використання у різних сферах.

Продукція бджільництва є цінними продуктами, які бджоли виробляють у процесі своєї життєдіяльності. Вона багата на біологічно активні речовини, вітаміни, мікроелементи і має широкий спектр застосування – від харчової промисловості до медицини. Відомо, що продукція бджільництва широко використовується у понад 40 галузях промисловості, але більшу частину займаються медицина та фармакологія. Сфери застосування продукції бджільництва відображені на рис. 1.1.



Рисунок 1.1 - Сфери застосування продукції бджільництва

Джерело: створено автором на основі [2,3]

Корисність продукції бджільництва очевидна:

– натуральність: продукти бджільництва – це дари природи, які не містять хімічних добавок;

- багатий склад: вони містять велику кількість корисних речовин, необхідних для здоров'я організму;

- комплексна дія: продукти бджільництва впливають на організм комплексно, зміцнюючи імунітет, покращуючи обмін речовин і підвищуючи загальний тонус.

Класифікація продукції бджільництва – це поділ усіх продуктів, які отримують від бджіл, на групи за певними ознаками. Така систематизація необхідна для:

- спрощення ідентифікації, обліку та аналізу, що дозволяє легко відрізнити один продукт від іншого і завдяки класифікації легше вести облік виробництва, зберігання та реалізації продукції.

- оптимізації виробництва, коли знання властивостей різних продуктів дозволяють визначати найбільш ефективні методи їх отримання, переробки та зберігання кожного продукту.

- спрощення маркетингу: класифікація допомагає створити чітку пропозицію для різних сегментів ринку.

- забезпечення якості - сприяє встановленню стандартів якості для кожного виду продукції.

Класифікації продукції є важливою через:

- 1) зручність: адже вона допомагає нам швидко знайти потрібні продукти серед великої кількості;

- 2) розуміння: завдяки класифікації ми краще розуміємо властивості та особливості кожного продукту, в тому числі й продукції бджільництва;

- 3) використання: класифікація допомагає визначити, для чого підходить той чи інший продукт.

Так, наприклад, знаючи, що мед класифікується за кольором, смаком і ароматом, ми можемо вибрати мед, який найбільше підходить для наших потреб.

Звідси продукцію бджільництва слід класифікувати за ознаками до яких

належать: походження та спосіб її отримання; хімічний склад та фізичні властивості; застосування самої продукції бджільництва (рис. 1.2).

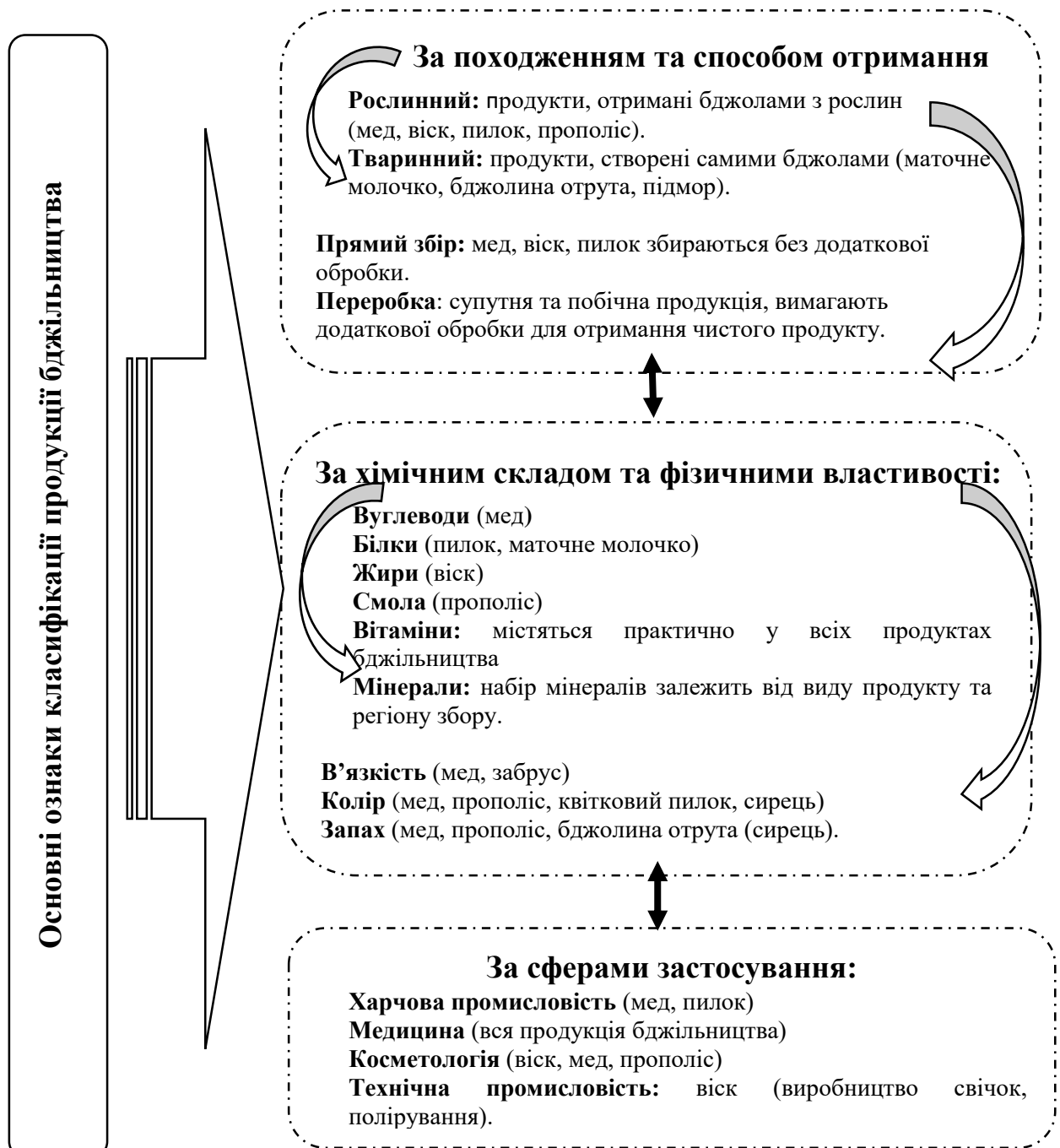


Рисунок 1.2 - Основні критерії до класифікації продукції бджільництва

Джерело: -узагальнено та створено автором

Всю продукцію бджільництва можна і варто вважати безвідходною, адже кожна із них має своє призначення та застосування. Вона поділяється на

основну, супутню та побічну, оскільки, як же зазначалося, має широке використання у різних сферах діяльності - від споживання населенням до промислової переробки. На рис. 1.3 автором схематично розмежовано та систематизовано продукцію бджільництва.



Рисунок 1.3 – Запропонована класифікація продукції бджільництва
Джерело: запропоновано автором

У наукових джерелах дослідниками-науковцями-бджолярами наведено найрізноманітніші твердження щодо термінології різновидів продукції бджільництва, їх цілющих властивостей та використання (додаток А).

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 (далі – Методичні рекомендації № 1315), продукція сільськогосподарського призначення поділяється на основну, супутню та побічну [4 п. 2.6].

У практичній діяльності в галузі бджільництва види

сільськогосподарської продукції мають ширший перелік, ніж зазначено у Методичних рекомендаціях №1315 [4]. Відповідно, нами запропоновано чітке розмежування видів продукції бджільництва (рисунок 1.10) із відповідною їх характеристикою.

Отже, основною є сільськогосподарська продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству, а її отримання є метою утримання біологічних активів, здатних давати таку сільськогосподарську продукцію. Згідно з Методичними рекомендаціями 1315 [4] до основної продукції бджільництва належить мед. Різновиди меду, автором схематично відображено на рис. 1.4.

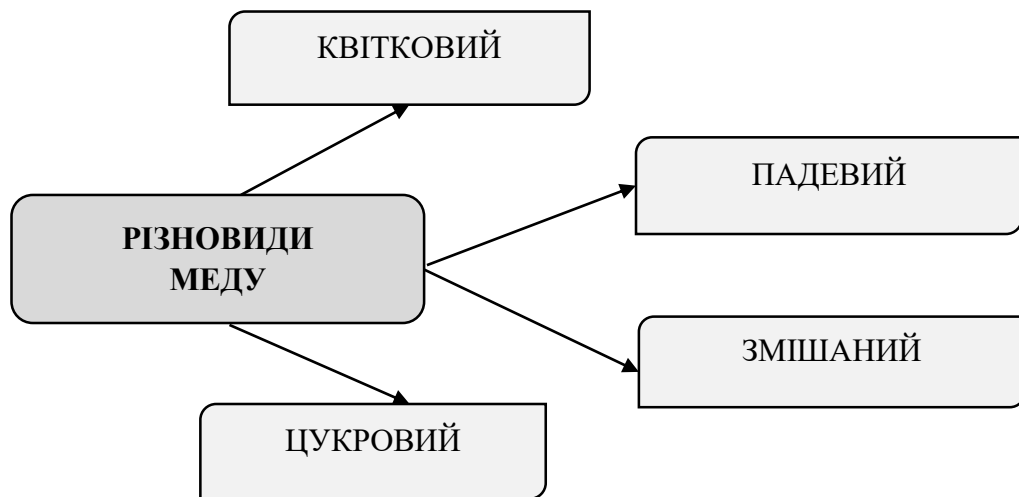


Рисунок 1.4 - Різновиди меду

Джерело: створено автором на основі [5]

У сучасному бджільництві в більшості країн світу отримують переважно нектарний або квітковий мед. Він виробляється бджолами із зібраного з квіток або позаквіткових нектарників ентомофільних рослин цукристого соку – нектару, який складається переважно з цукрів (сахарози, глюкози та фруктози в різних співвідношеннях), розчинених у воді. За своїм хімічним складом мед суттєво відрізняється від нектару. До складу натурального меду входять різноманітні цукри, мінеральні речовини, вітаміни, ферменти, що визначають його ефективну лікувально-профілактичну цінність для людського організму [5, с. 181].

Показники продуктивності виробництва продукції меду обчислюють як у цілому по господарству, так і в середньому на одну бджолину сім'ю, яка бере участь у медозборі. Відкачаний, а також відібраний з гнізд сімей мед, призначений для реалізації, є товарною продукцією. Мед, що залишається в гнізді на зиму як корм, називається кормовим. Його кількість визначають під час осінньої ревізії. Частина кормового меду зберігається у вигляді страхового фонду з розрахунку 5 кг на одну бджолину сім'ю. Товарний і кормовий мед разом утворюють валовий мед. Після закінчення медозбору проводять осінню ревізію, результати якої оформляють у відомості [6, с. 225].

Окрім готового (викачаного) меду, вважаємо за необхідне до основної продукції віднести також стільниковий мед, оскільки є окрема категорія покупців (споживачів), які віддають перевагу саме такому виду продукції. Стільниковий мед – це преміальний продукт, що безсумнівно впливає на його ціну. З урахуванням сучасних тенденцій споживання меду, вважаємо, що саме стільниковий мед матиме перспективу до окремого виробництва та реалізації.

Ще кілька років тому пасічники не приділяли значної уваги супутній та побічній продукції бджільництва. Проте з часом і завдяки розвитку нового напрямку в медицині – апітерапії - вона набула вагомого значення, а попит на неї зріс. Використання цих видів продукції бджільництва дає можливість залучати до діяльності галузі і переробні підприємства, що в свою чергу забезпечить не тільки господарства пасіки, а й саму галузь стабільними доходами від реалізації всієї зазначеної продукції та надання послуг.

Супутньою вважається сільськогосподарська продукція, отримана від біологічного активу або їх групи в результаті супровідної діяльності чи одночасно з основною продукцією, що відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і призначена для подальшої переробки або реалізації. Згідно з Рекомендаціями № 1315 [4] до супутньої продукції бджільництва належать:

- 1) бджолиний віск – це продукт «виробництва», який виробляється

медоносними бджолами, точніше їх восковими залозами. Однак, окрім самого воску, варто згадати й воскову сировину, до якої належать:

- суш – це спустошені стільникові рамки з яких раніше був викачаний мед. Її ще називають «фундаментом» для побудови бджолиного будинку. Достатня кількість суші на пасіці забезпечує швидку побудову сот, що в перспективі позитивно впливає на медозбір. Суш відрізняється за вмістом воску, що визначає її восковомісткість і торговий сорт;

- забрус – це продукт, що утворюється під час зрізування кришечок запечатаних стільників перед викачуванням меду. Залежно від виду меду, його походження, а також інших факторів бджолиної активності, забрус може містити сліди прополісу та квіткового пилку (обніжжя).

Для визначення валового воску встановлюють кількість стільників, вбудованих бджолами на пасіці впродовж усього активного сезону. При цьому враховують, що в гніздах стільників розміром 435x300 мм повинно бути 140 г воску, в стільнику розміром 435x230 мм - 110 г, в магазинному стільнику розміром 435x145 мм -70 г [7, с. 230].

Восковий баланс пасіки – це дворазовий облік усіх видів воскової продукції на пасіці: на початку сезону (після весняної ревізії) та восени, після збору гнізд на зимівлю, або один раз на рік [8, с. 269].

Окрім воску та воскової сировини, до супутньої продукції доцільно буде віднести й інші види продукції, бджільництва, зокрема:

2) квітковий пилок (бджолине обніжжя) – складний, концентрований рослинно-бджолиний продукт з унікальними споживчими й лікувальними властивостями. Це сукупність пилкових зерен (чоловічих гаметофітів насінних рослин), зібраних і оброблених нектаром та секретом слинних залоз бджіл.

3) прополіс – це надзвичайно цінний продукт, який виробляється тільки бджолами. Це смолиста суміш зеленувато-коричневого кольору, яку бджоли отримують, змішуючи власну слину та віск з соком та бальзамами, зібраними

із бруньок, стебел та листків рослин. Цілющі властивості прополісу для людей очевидні, а для бджіл найважливіша з них – бактерицидна, оскільки забезпечує стерильність гнізд бджіл.

4) перга – це квітковий пилок рослин, який медоносні бджоли збирають, змочують нектаром, складають у комірки стільників, утрамбовують і заливають медом.

5) маточне молочко – це секрет, медових бджіл, який використовується ними для годування личинок. Маточне молочко споживається всіма личинками, особливо личинкою з якої виростає матка. Бджоли виділяють його спеціальними залозами, які функціонують в першу половину життя бджіл, зайнятих внутрішньовуликовими роботами.

6) бджолина отрута (сирець) – це секрет отруйних залоз бджіл, який вони виділяють під час жаління. Це прозора колоїдна жовтувата рідина з різким специфічним запахом і пекучо-гірким смаком. Вона є густою за консистенцією і містить близько 40% сухих речовин та є одним із найцінніших продуктів бджільництва.

7) трутневий гомогенат (трутнєве молочко) – це розплід бджолиних трутневих личинок на стадії розвитку. Цілющі властивості продукту пояснюється тим, що він на 50% складається з тих самих компонентів, що й маточне молочко. Проте решта 50% містять унікальні природні речовини, які надають готовому продукту особливих якостей. Як зазначають бджолярі-науковці, біологічна активність і харчова цінність гомогенат у трутневих личинок за багатьма показниками перевищують маточне молочко.

Для зручності планування й обліку виробництва різномірної продукції бджільництва прийнято використовувати коефіцієнти, за допомогою яких уся продукція бджільництва переводиться в медові одиниці. Показники перевідних коефіцієнтів залежать від співвідношення ціни на мед і цін на всі види іншої продукції бджільництва. В Україні прийнято такі перевідні коефіцієнти, кг умовного меду (табл. 1.1):

Таблиця 1.1

Перевідні коефіцієнти продукції бджільництва

№ п/п	Показники продукції бджільництва	Перевідні коефіцієнти (кг, умовного меду)
1	мед	1
2	віск	2,5
3	мерва пасічна	0,6
4	прополіс, перга	16
5	маточного молочка	440
6	квітковий пилок (бджолине обніжжя)	4,0
7	гомогенат трутневий	26
8	бджоли у т.ч. на продаж	10
9	1 плідна матка для продажу	2,5
10	1 безстільниковий пакет бджіл	15,0
11	1 стільниковий пакет на 4 рамки	19,5/24,0

** у зв'язку з економічними обставинами коефіцієнти можуть змінюватися.*

Джерело: систематизовано автором на основі [129, б, с.226]

Відповідно до Рекомендацій № 1315 побічна є сільськогосподарська продукція – це продукцію отримана від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими [24]. Однак, досліджуючи питання використання побічної продукції та її значення в апітерапії, ми вважаємо, що її користь полягає не лише в матеріальному аспекті, а й покращення здоров'я населення. Саме тому, говорячи про побічну продукцію бджільництва як відходи, ми розглядаємо їх як зворотні відходи, оскільки вони мають суттєві вигоди (цінність) та підлягають подальшому використанню. Отож, вважаємо, що до побічної продукції, згідно з запропонованим рис. 1.10, слід віднести продукти, що є результатом вторинного отримання в тому ж технологічному процесі та мають не менш цінні властивості і можуть бути реалізовані:

1) бджолина мерва – це відходи від переробки воскової сировини, які отримують шляхом виварювання у киплячій воді і пресування старих бджолиних сот після відкачування меду. Залежно від способу виробництва розрізняють два її види: пасічна та заводська (або промислова).

2) бджолиний підмор (тільця бджіл) – тіла померлих медоносних бджіл,

які використовуються в медицині для лікування різних хвороб.

3) личинки воскової молі – це єдині на Землі живі організми, здатні засвоювати віск. Вони використовувалися у медичних цілях із найдавніших часів. Наприклад, екстракт личинки воскової молі (настоянка) – це унікальний засіб, який народні цілителі протягом багатьох століть застосовують для лікування найрізноманітніших захворювань людини. Препарат являє собою спиртову витяжку з молодої личинки воскової молі.

Аналізуючи класифікацію продукції бджільництва, варто звернути увагу на її відображення у бухгалтерському обліку. Впорядкування господарських операцій і систематизація документування у бджільництві є важливою ланкою у системі бухгалтерського обліку галузі. Для правильного та ефективного ведення пасіки кожен пасічник медового господарства здійснює облік усієї продукції бджільництва.

Варто зазначити, що чіткого розмежування продукції бджільництва, за видами немає ні в Методичних рекомендаціях №132 [10], ні в Рекомендаціях №1315 [4], ні в ПСБО 30 «Біологічні активи» [11]. Водночас, у Законі України «Про бджільництво» продукція бджільництва визначається, як «продукти, одержані завдяки збиральним і фізіологічним властивостям бджіл (мед, віск, бджолине обніжжя, перга, прополіс, маточне молочко, бджолина отрута, трутневий гомогенат), а також самі бджоли» [2]. На інтернет-ресурсі «Вікіпедія» зазначено, що серед продуктів бджільництва виокремлюють не лише цінний дієтичний продукт – мед, а й віск, прополіс, отрута та інші, які широко застосовуються, зокрема для здоров'я людини [12].

Оскільки у наукових джерелах відсутнє чітке визначення поняття «продукція бджільництва», а наявна лише загальна термінологія продуктів бджільництва, вважаємо за доцільне розширити підхід до цього поняття, виходячи за межі стандартного розуміння. Саме тому, з метою забезпечення чіткого та достовірного бухгалтерського обліку продукції бджільництва пропонуємо виокремити класифікаційну ознаку «За господарською цінністю

та економічними вигодами» та провести чіткий розподіл усієї можливої продукції за її видами, що відображено на вищевказаному рис. 1.10.

Роль побічної продукції в пасічному господарстві також є значною, це:

- додаткове джерело доходу, адже реалізація побічної продукції може значно збільшити прибуток пасічника та його господарства;
- збільшення цінності пасіки, саме наявність додаткових продуктів підвищує конкурентоспроможність пасіки;
- зменшення відходів – замість утилізації бджолиного підмору та мерви, їх можна переробити та отримати цінні продукти;
- розвиток нових напрямів бізнесу – це сприятиме виробництву косметичних засобів, харчових добавок на основі продуктів бджільництва та розвиток перспективного напрямку, як апітерапії.

Побічна продукція бджільництва, така як бджолиний підмор, личинки воскової молі та бджолина мерва, незважаючи на свою традиційно допоміжну роль, має значний науковий та комерційний потенціал. Дослідження в галузі апітерапії демонструють широкий спектр біологічно активних речовин, що містяться в цих продуктах. Це відкриває нові перспективи для її використання в медицині, косметології та фармацевтиці.

Запропонована класифікація продукції бджільництва за господарською цінністю та економічними вигодами, яка розмежована на основну (мед, стільниковий мед), супутню (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат та побічну продукцію (тільця бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва), сприятиме оптимізації виробничих процесів, підвищенню ефективності господарювання, більш точному обліку та аналізу економічних показників пасіки.

1.2 Технологічні особливості виробництва продукції бджільництва та їх вплив на бухгалтерський облік

На сучасному етапі розвитку ринкової економіки, діяльність підприємств бджільництва відіграє значну роль у системі економіки нашої країни. Галузь працює на стику багатьох секторів, таких як економіка, екологія, ветеринарія, рослинництво, виробництво продуктів харчування, лісове господарство, виробництво обладнання і реманенту, фармація, медична практика, туризм, косметична, хімічна, легка промисловості, цивільна та оборонна промисловість, IT-технології. Саме взаємозв'язок з цими галузями відображає досягнутий рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин [13, с. 23-27].

Ключовими елементами успішного функціонування будь-якого виробничого процесу є систематична оцінка його ефективності. Проведення оцінки виробництва не лише дозволяє визначити поточний стан справ, але й відкриває перспективи для прогнозування подальшого розвитку галузі. Оцінка виробництва є невід'ємною частиною управління будь-яким підприємством, оскільки забезпечує зворотний зв'язок та дозволяє виявляти потенційні ризики та можливості. Іншими словами, вона є фундаментом для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Водночас, прогнозування розвитку галузі на основі даних оцінки є також важливим інструментом стратегічного планування. Але при цьому слід враховувати, що кожне пасічне господарство має свої специфічні особливості (напрями виробничої діяльності), які визначають підходи до оцінки та прогнозування.

У бджільництві, досліджуючи виробничу діяльність галузі, варто узагальнити основні господарські процеси та етапи роботи. Це дозволить у подальшому розуміти облік технологічних процесів галузі в цілому (рис. 1.5).

Бджільництво в Україні є розвиненою галуззю сільського господарства, яке має довгу історію, що сягає доби Київської Русі [1]. Сьогодні виробнича діяльність бджільництва у складі галузей сільського господарства, являє

собою окрему галузь та має ресурс зайнятості більше 2 мільйонів людей, що становить 400 тис. пасічників разом із членами своїх сімей. Тобто, фактично, це кожен сотий українець.

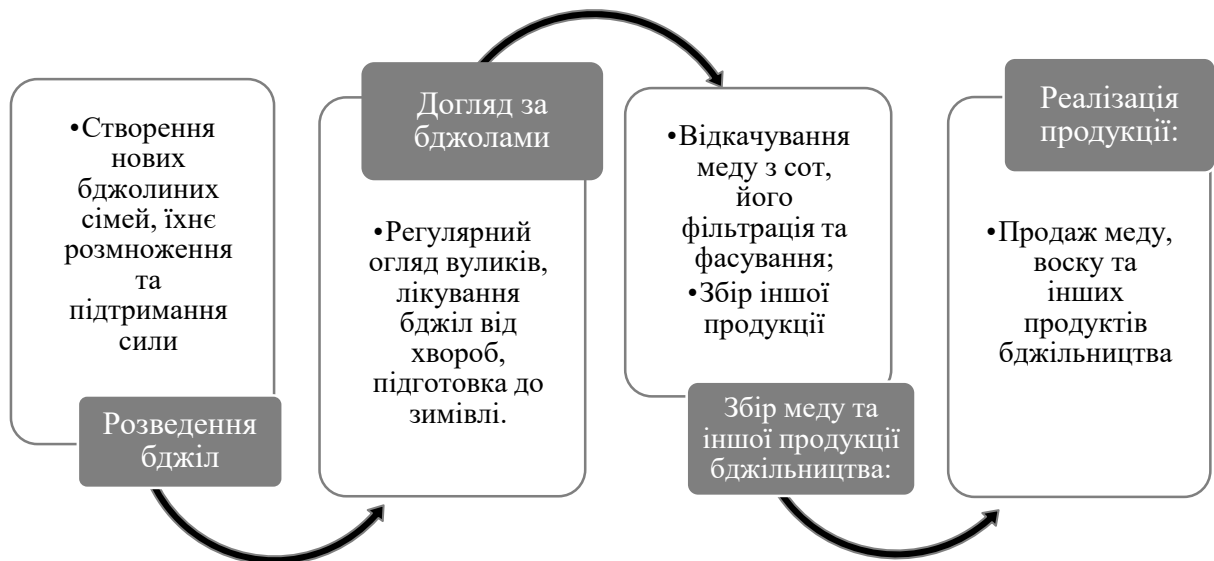


Рисунок 1.5 - Етапи виробничої діяльності галузі бджільництва

Джерело: узагальнено автором

Питання теоретичних та практичних основ раціонального ведення бджільництва досліджували такі науковці-бджолярі: С.Ф. Рязанов [7], О.П. Рязанова [14], О.І. Скромна [14], В.А. Гайдар [15], Л.О. Адамчук [16], В.П. Поліщук [8], Г.М.. Приймак [17], І.Ф. Безпалій [7], Т.А. Донченко [7], В.І. Бала [7], О.В. Корбут [5] та ін. Не менш важливими в даній цій галузі є дослідження економічної ефективності виробництва та облікової складової пасічних господарств України.

Економічний аспект бджільництва набуває все більшої важливості. Науковці-економісти проводять детальні дослідження фінансово-господарської діяльності пасік, що дозволяє розробляти ефективні стратегії розвитку галузі та підвищувати її конкурентоспроможність. Це праці О.М. Яценко [18], Н.Г. Зdirко [19], О.В. Коваль [20], О.А. Подолянчук [21], В.М. Жук [22], Ю.С. Бездушна [22,23], О.Л. Польова [24], Л.А. Суліменко [25], С.М. Остапчук [23], О. Христенко, С. Чехова, та ще багато інших. Тобто,

комплексний аналіз бджільництва як галузі, який охоплює різноманітні аспекти, від біологічних особливостей бджіл до економічних показників пасік, свідчить про значний потенціал для подальших наукових досліджень. Зокрема, детальний аналіз облікових даних пасічних господарств, включаючи дані про продуктивність бджолиних сімей, витрати на виробництво, ціни на продукцію, кліматичні умови та інші фактори, дозволяють краще розуміти процеси, що відбуваються в бджільництві. За допомогою сучасних статистичних методів та моделей можна виявити нові закономірності, оцінити вплив різних факторів на продуктивність пасік та розробити рекомендації для підвищення ефективності виробництва. Крім того, детальний облік дозволяє відстежувати динаміку розвитку галузі, прогнозувати майбутні тенденції та розробляти стратегії адаптації до змін ринкового середовища.

О. Коваль та К. Бурко зазначають, що розвиток ринкової економіки та інноваційних технологій активізував структурні перетворення у галузі бджільництва, які пов'язані зі змінами в організаційно-правових формах власності, розмірах і структурі підприємств, попиті й пропозиції. Наукові досягнення та практична діяльність спрямовані на розробку нових методів ведення господарства та технологій виробництва із цілеспрямованим використанням бджіл, що передбачає отримання від них продукції певного виду в кількості, що не приведе до загибелі сімей і не знизить рівень їхнього розвитку, а сприятиме підвищенню ефективності виробництва продукції бджільництва [20, с. 130].

Розглядаючи оціночну складову медової галузі, можна її поділити на такі основні аспекти:

1) Кількісна оцінка:

- продуктивність пасіки: визначення кількості меду, воску, пилку та інших продуктів, отриманих за певний період;
- сила бджолиних сімей: оцінка кількості бджіл у сім'ї, розплоду, запасів корму;

- кількість вуликів: визначення загальної кількості вуликів на пасіці;
- зайнятість пасічника: час, витрачений на догляд за бджолами;

2) Якісна оцінка:

- якість продукції: оцінка органолептичних властивостей меду (смак, аромат, колір), чистоти воску, якості пилку та інших продуктів;
- здоров'я бджіл: оцінка захворюваності бджіл, наявності шкідників та паразитів;
- якість маток: оцінка плодючості маток, тривалості їхнього життя;
- якість матеріально-технічної бази: стан вуликів, інвентарю, приміщень.

3) Економічна оцінка:

- витрати: оцінка витрат на придбання бджіл, обладнання, кормів, ветеринарних препаратів, оплати праці;
- доходи: оцінка доходів від реалізації продукції бджільництва;
- прибутковість: розрахунок прибутковості пасіки.

Оцінка виробництва в бджільництві є багатограним процесом, який дозволяє не тільки виміряти ефективність поточної діяльності, але й прогнозувати майбутні результати. Вона включає в себе аналіз виробничих показників, фінансових результатів, якості продукції та ринкових умов.

На основі отриманих даних можна розробити стратегію розвитку пасіки, яка враховує як внутрішні фактори (продуктивність бджіл, технології виробництва), так і зовнішні (конкуренція, зміни ринку).

На наш погляд, оцінка виробництва у бджільництві – це комплексний процес, який дозволяє визначити ефективність роботи пасіки, виявити сильні та слабкі сторони виробництва.

Відповідно для досягнення успіху пасічники повинні враховувати як сильні, так і слабкі сторони цієї діяльності.

Сформований SWOT-аналіз дозволяє оцінити сильні та слабкі сторони, можливості та загрози, пов'язані з обліком продукції бджільництва. Це допомагає визначити стратегію розвитку та вдосконалення системи обліку.

Окрім цього, за допомогою SWOT-аналізу можна визначити напрямки розвитку системи обліку продукції бджільництва та розробити відповідні заходи для підвищення її ефективності (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Матриця SWOT-аналізу галузі бджільництва

Сильні сторони (S) (аналітика)	Слабкі сторони (W) (аналітика)
Екологічна чистота:	Вразливість до зовнішніх факторів:
Продукти бджільництва вважаються одними з найчистіших та найкорисніших для здоров'я людини. Бджоли є важливими запилювачами рослин, сприяючи підвищенню врожайності сільськогосподарських культур і біорізноманіттю.	Бджільництво сильно залежить від погодних умов, наявності медоносів, поширення хвороб бджіл та інших зовнішніх факторів, які можуть суттєво впливати на врожайність.
Висока додана вартість:	Висока конкуренція:
Продукти бджільництва (мед, віск, прополіс, пилок, перга, маточне молочко, бджолина отрута, трутневий гомогенат та ін.) мають високу вартість на ринку, що забезпечує високу рентабельність виробництва.	Ринок продуктів бджільництва є досить насиченим, що вимагає від пасічників постійного пошуку нових ринків збуту та підвищення якості продукції.
Різноманітність продукції:	Трудомісткість:
Бджоли виробляють широкий спектр продуктів, що мають різноманітне застосування в харчовій, фармацевтичній, косметичній та інших галузях.	Бджільництво є трудомістким процесом, який вимагає значних фізичних зусиль та спеціальних знань.
Можливість розвитку агротуризму:	Висока вартість обладнання:
Пасіки можуть стати привабливими туристичними об'єктами, що сприяє розвитку сільського туризму.	Початкові інвестиції у придбання вуликів, інструментів та захисного одягу можуть бути значними.
Соціальний аспект:	Ризик втрати бджолиних сімей:
Бджільництво сприяє збереженню традиційних знань і умінь, а також розвитку сільських територій.	Хвороби бджіл, паразити, отруєння пестицидами можуть призвести до значних втрат бджолиних сімей.
	Сезонність виробництва:
	Основна частина меду збирається протягом короткого вегетаційного періоду, що ускладнює планування виробництва та збуту всієї продукції бджільництва.
Можливості (O) (аналітика)	Загрози (T) (аналітика)
<p>1) Автоматизація обліку: Впровадження програмного забезпечення для автоматизації облікових процесів.</p> <p>2) Інтеграція з іншими системами: Об'єднання обліку з іншими системами управління підприємством (ERP).</p> <p>3) Використання мобільних додатків: Створення мобільних додатків для зручного ведення обліку на пасіці.</p> <p>4) Аналіз великих даних: Використання методів аналізу великих даних для виявлення нових закономірностей та трендів.</p>	<p>1) Зміни законодавства: Зміни в податковому та бухгалтерському законодавстві можуть вимагати коректування системи обліку.</p> <p>2) Технічні збої: Ризик втрати даних при використанні електронних систем обліку.</p> <p>3) Недостатнє фінансування: Відсутність достатніх коштів для впровадження нових технологій обліку.</p> <p>4) Зміна ринкових умов: Зміни на ринку бджолопродукції можуть вимагати коректування системи обліку.</p>

Джерело: авторська розробка

Завдяки постійному вдосконаленню технологій підвищенню якості продукції та адаптації до мінливих ринкових умов, бджільництво може стати стабільним і ще більш прибутковим бізнесом за рахунок вищезазначених розмежованих продуктів бджільництва.

Водночас розвиток бджільництва є складним процесом, що залежить від багатьох чинників.

На нашу думку, для успішного розвитку галузі необхідно:

- 1) збереження екологічної рівноваги – захист бджіл від впливу пестицидів, збереження медоносних рослин;
- 2) підвищення кваліфікації пасічників – проведення навчань, семінарів, конференцій;
- 3) впровадження нових технологій – впровадження сучасного обладнання, розробка нових методів виробництва;
- 4) підтримка держави – розробка державних програм підтримки бджільництва, надання фінансової допомоги пасічникам;
- 5) співпраця з науковими установами – це спільне вирішення проблем, розробка нових технологій.

Бджільництво – це багатогранна галузь з великим потенціалом розвитку, який залежить від багатьох взаємопов'язаних факторів (рис.1.6).

Наприклад, зміна клімату може призвести до зміни медової бази, а це в свою чергу, вплине на продуктивність бджіл і економічну ефективність пасіки. Поширення хвороб бджіл може бути обумовлено як природними, так і антропогенними факторами, що має також вплив на економічні показники галузі.

Всебічний аналіз даних, отриманих в результаті обліку всіх аспектів бджільництва, від виробництва до реалізації продукції, дозволяє виявити взаємозв'язки між різними факторами, що впливають на ефективність пасіки. Це, в свою чергу, є основою для розробки науково обґрунтованих стратегій розвитку бджільництва, які враховують як внутрішні, так і зовнішні фактори.

Такий системний підхід забезпечує стабільність галузі та підвищує її конкурентоспроможність на світовому ринку.

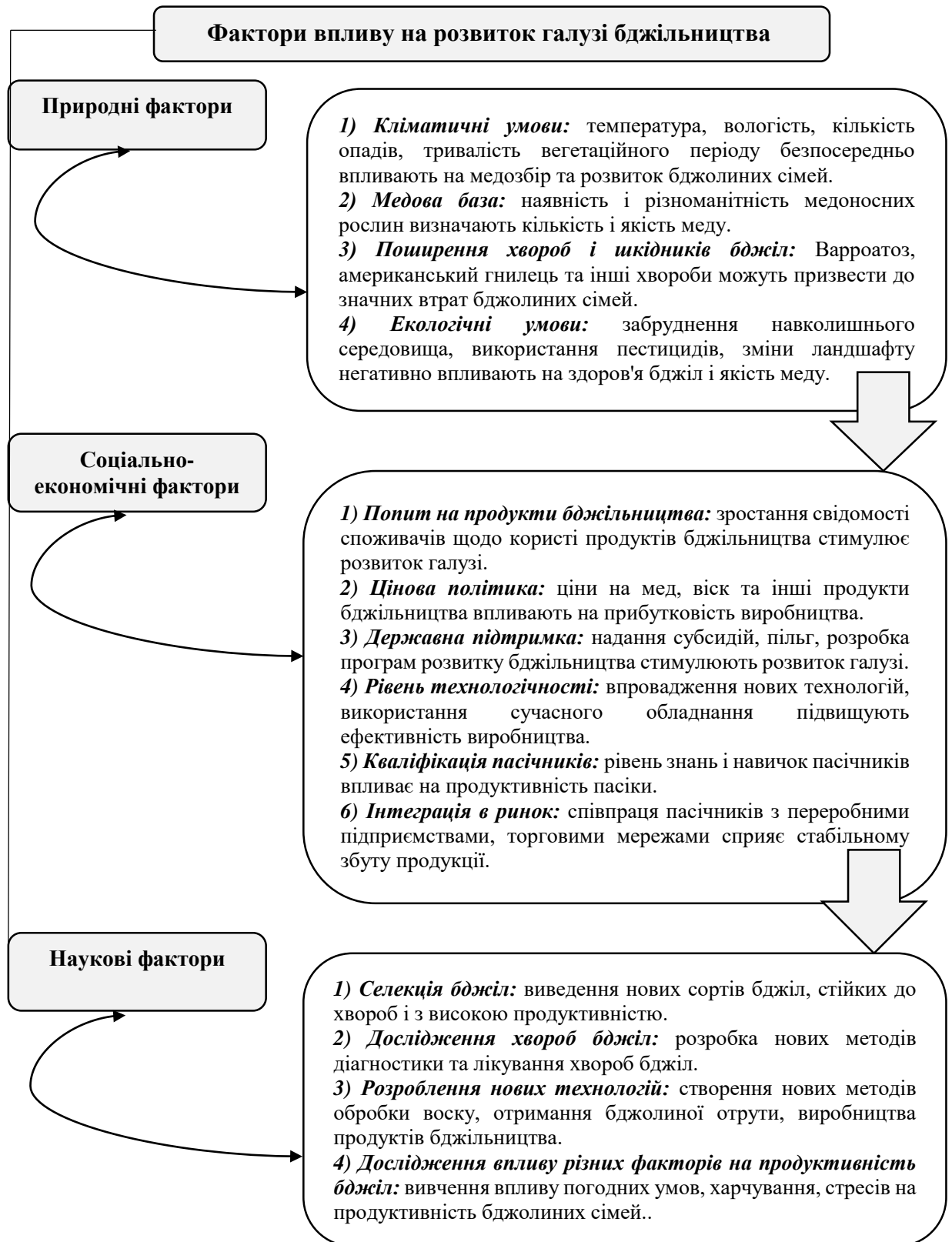


Рисунок 1.6 - Фактори впливу на розвиток галузі бджільництва

Джерело: узагальнено автором

Розуміння взаємозв'язку всіх зазначених складових дозволить розробити ефективні стратегії розвитку бджільництва та забезпечити стабільність цієї важливої галузі.

Розвиток бджільництва є складним процесом, який залежить від багатьох факторів. Тому, оцінка виробництва медової галузі базується на кількох основних принципах роботи, які систематизовані у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Принципи інформаційного забезпечення галузі бджільництва при оцінці виробництва

№ п/п	Принципи роботи	Аналітика
1	Принцип порівняння:	Порівняння показників виробництва за різні роки дозволяє виявити тенденції розвитку галузі, оцінити вплив різних факторів на продуктивність пасік.
	<i>З попередніми періодами</i>	
	<i>З іншими регіонами або країнами</i>	Порівняльний аналіз дозволяє визначити сильні та слабкі сторони вітчизняного бджільництва, виявити кращі практики.
2	Принцип комплексності:	Кількість меду, воску та інших продуктів на одну сім'ю бджіл.
	<i>Продуктивність пасік</i>	
	<i>Якість продукції</i>	Відповідність продукції стандартам якості, органолептичні показники.
	<i>Економічна ефективність</i>	Прибутковість пасік, витрати на виробництво.
	<i>Соціальний аспект</i>	Вплив бджільництва на зайнятість населення, розвиток сільських територій.
<i>Екологічний аспект</i>	Роль бджільництва у запиленні рослин, збереженні біорізноманіття.	
3	Принцип об'єктивності	Оцінка повинна бути об'єктивною, тобто базуватися на достовірних даних, отриманих з різних джерел. Важливо враховувати всі фактори, які можуть вплинути на результати виробництва, включаючи погодні умови, хвороби бджіл, якість медоносів тощо.
4	Принцип системності	Оцінка виробництва повинна розглядати бджільництво як систему, в якій всі елементи взаємопов'язані. Наприклад, продуктивність пасік залежить від якості маток, кормової бази, умов утримання бджіл та інших факторів.
5	Принцип динамічності	Оцінка виробництва повинна бути динамічною, тобто враховувати зміни, які відбуваються в галузі. Це дозволяє своєчасно виявляти проблеми та розробляти заходи для їх вирішення.

Джерело: узагальнено автором

Основні показники, які використовуються для аналізу виробництва в бджільництві ми відобразили на рис. 1.7. Але, окрім показників, на нашу думку, варто відмітити і методи.

Таким чином, ми систематизували об'єднанні складові аналізу виробництва у бджільництві, які матимуть відображення у подальшому дослідженні наукової роботи.

ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ	
Показники	Аналітика
Продуктивність пасік:	кількість меду на одну сім'ю бджіл, кількість відкачених сот, кількість вирощених маток.
Якість продукції:	вміст вологи, кількість діастази, кислотність, органолептичні показники.
Економічні показники:	собівартість продукції, прибуток, рентабельність.
Соціальні показники:	кількість зайнятих в галузі, рівень доходу пасічників.
Екологічні показники:	стан бджолиних сімей, якість навколишнього середовища.
МЕТОДИ АНАЛІЗУ	
Статистичний аналіз:	Аналіз даних про виробництво меду, воску та інших продуктів бджільництва за різні роки.
Економічний аналіз:	Розрахунок собівартості продукції, прибутковості, рентабельності.
Соціологічні дослідження:	Опитування пасічників, споживачів продукції бджільництва.
Екологічний моніторинг:	Оцінка впливу бджільництва на навколишнє середовище.

Рисунок 1.7 - Основні показники методів аналізу виробництва у бджільництві

Джерело: узагальнено автором

Аналіз виробництва в бджільництві однозначно є необхідною умовою для успішного розвитку галузі. Вона дозволяє не тільки виявити проблеми та недоліки, але й розробити ефективні заходи щодо їх усунення, а також сприяє підвищенню конкурентоспроможності продукції бджільництва на ринку.

Деталізуючи практичне відображення усіх вищезазначених складових

аналізу розвитку галузі бджільництва, важливою особливістю є сезонність робіт. Як відомо, основний виробничий процес у бджільництві здійснюється у весняно-літньо-осінній період, коли активність бджіл є найвищою, що потребує і підвищення оперативності обліку.

Водночас, зайнятість бджоляра на пасіці є цілорічною, адже і в зимовий період роботи на пасіках також проводяться. Через сезонність робіт, витрати є постійними, однак з урахуванням сезонних робіт виробничого циклу, вони значно відрізняються. Так, Білик Е.В. у «Великому сучасному довіднику бджоляра», всі сезонні роботи на пасіці систематизував у календарі бджоляра. При цьому науковець-бджоляр деталізував їх не тільки посезонно, але й помісячно, в якому надає детальні поради і правила роботи на пасіці у відповідний місяць [26, с. 506].

Задля розуміння, систематизації, деталізації і основне – планування витрат на базі даних системи бухгалтерського обліку у бджільництві, автором досліджено перелік робіт на пасіці у розрізі сезонності виробництва (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Види робіт в розрізі сезонів (поквартально)

Роботи в розрізі сезонності	Напрями робіт на пасіці
1	2
Весняні роботи	Весняні роботи
Місяці: <i>березень</i> <i>квітень</i> <i>травень</i>	- огляд сім'ї; - виставлення бджіл; - весняна ревізія; - розширення сімей; - боротьба з роїнням; - виведення маток; - вирощування ентомофільних рослин; - зміна маток (заміна маток зрілими маточниками, заміна старих маток неплідними та плідними матками); - упакування (емності для зберігання та фасування продукції).
Літні роботи	Літні роботи
Місяці: <i>червень</i> <i>липень</i> <i>серпень</i>	- природне роїння; - штучне роїння; - запобігання роїнню; - відкачування меду на основній пасіці (головний узяток); - відбір стільникового меду; - догляд за сім'ями; - збільшення сили сім'ї; - кочівля; - апітерапія.

Продовження таблиці 1.4

1	2
Осінні роботи:	Осінні роботи
Місяці: <i>вересень</i> <i>жовтень</i> <i>листопад</i>	- осіння ревізія; - огляд сім'ї; - вирівнювання сили бджолиних сімей; - підготовка пасіки до зимівлі; - поповнення кормового запасу; - складання гнізд, утеплення гнізд.
Зимові роботи:	Зимові роботи
Місяці: <i>грудень</i> <i>січень</i> <i>лютий</i>	- спостереження за зимівлею бджолиних сімей; - зимове утримання запасних маток; - підгодівля бджіл; - підготовка до нового пасічного сезону (збивання рамок, перетопка воску, оснащення рамок дротом, ремонт вуликів, навощування); - поточний ремонт вуликів, пасічних будівель і устаткування.

Джерело: узагальнено автором

Таким чином, у табл. 1.4 сформовано авторську пропозицію щодо розширеного переліку робіт на пасіці, що в наступних розділах (п. 3.2) дасть змогу надати пропозицій щодо формування витрат за статтею «Роботи та послуги», оскільки аналіз цієї статті підтвердив необхідність її подальшої деталізації. Звідси автором запропоновано деталізувати перелік робіт на пасіці для формування в майбутньому відповідних витрат з метою отримання оперативної інформації щодо впливу сезонних коливань на собівартість продукції бджільництва та результати діяльності підприємства. Це дозволить забезпечити більш точний управлінський облік витрат та підвищити рівень аналітичності даних.

Отже, така пропозиція дозволить забезпечити оперативність формування витрат для управлінського персоналу та надасть можливість дієвого планування для прийняття ефективних рішень з урахуванням сезонності виробництва.

Деталізація витрат за видами робіт посезонно також забезпечить впорядкування обліку за господарськими процесами та окремими операціями в галузі бджільництва, що є важливим «ланцюжком» у дослідженні та в подальшому у відображенні в науковій роботі (розділ 3).

1.3 Тенденції розвитку галузі бджільництва в Україні

Бджільництво в Україні – це традиційна та розвинена галузь сільського господарства, яка має багатовікову історію, яка сягає доби Київської Русі [27]. Саме бджільництво, як і будь яке виробництво сільського господарства, відіграє важливу роль у розвитку економіки України та є стратегічною складовою розвитку нашої держави. Основою функціонування галузі є розведення, утримання та використання бджіл для запилення ентомофільних рослин сільськогосподарського призначення і підвищення їх урожайності, виробництва харчових продуктів і сировини для промисловості (стаття 1 Закону України «Про бджільництво») [2]. Україна справедливо визнана світовою колицкою культурного бджільництва.

Протягом багатьох століть бджільництво в Україні було популярним промислом. Наразі галузь володіє експортоутворюючим потенціалом, є джерелом заробітку для малого та середнього бізнесу в селах, в певній мірі сприяє формуванню продовольчої безпеки країни та розвитку суміжних галузей сільського господарства. За рахунок сплати відповідних податків та легалізації ринкових операцій суб'єктів господарювання, галузь забезпечує надходження до державного і місцевих бюджетів [20, с. 124].

Виробництво – це діяльність, яка пов'язана з випуском продукції та включає всі стадії технологічного процесу. У кожній галузі процес виробництва відображає свої стадії проходження: від випуску до її реалізації. Не є винятком і бджільництво.

Виробництво продукції медової галузі має ряд своїх особливостей, але основною є природні умови і бджолині сім'ї, адже саме від них залежить весь процес виробництва та організація обліку на пасіці зокрема. Збільшення обсягів виробництва бджолиної продукції дає можливість пасічнику забезпечувати стабільність розвитку свого господарства, і, як наслідок, розвиток галузі в цілому.

Основною одиницею ведення бджолиного господарства є пасіка. За

обсягом виробничої діяльності пасіки поділяються на різновиди (рис. 1.8), кожна із яких виконує своє призначення.

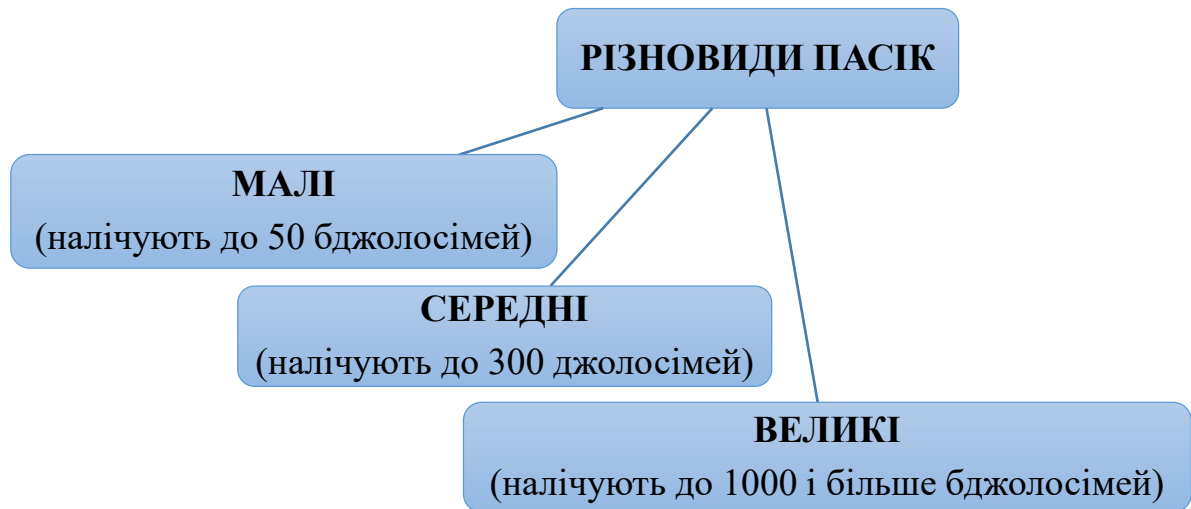


Рисунок 1.8 – Різновиди пасічних господарств

Джерело: сформовано автором на підставі [2]

Виробнича діяльність на пасіці досить вимоглива справа, яка вимагає не тільки зусиль, а й кваліфікованих знань та постійного аналізу ринку галузі бджільництва.

Окрім вищезазначених обсягів, господарства галузі бджільництва характеризуються різними напрямками виробничої діяльності, а саме:

- медово-товарні – призначені для одержання продуктів бджільництва (меду, бджолиного воску, прополісу, маточного молочка, бджолиної отрути, бджолиного обніжжя);

- медово-запилувальні, де бджоли використовуються для запилення садів, ягідників та ентомофільних сільськогосподарських культур і для виробництва меду;

- запилювальні – призначені для запилення бджолами культур закритого ґрунту (у теплицях, парниках, тощо);

- розплідники – для відтворення бджіл (виведення бджоломаток, виробництва пакетів бджіл і збору маточного молочка);

- племінні – для розмноження, поліпшення і виведення бджіл певної породи, зберігання генофонду бджіл, виведення племінних бджоломаток,

виробництва пакетів бджіл і збору маточного молочка;

– карантинні – для витримання бджіл у карантині [14, с. 24].

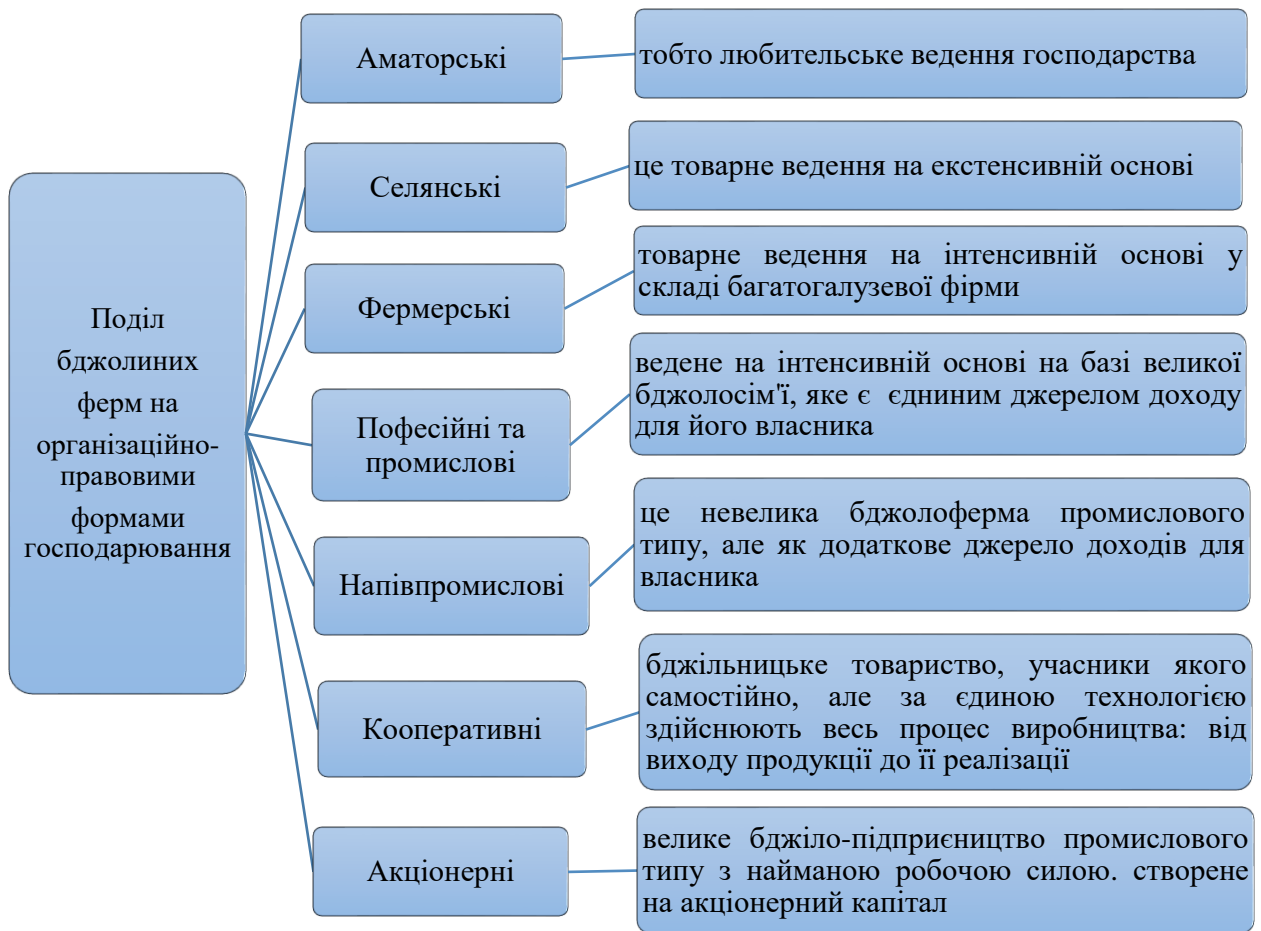


Рисунок 1.9 - Типи господарств бджільництва за організаційно-правовими формами

Джерело: побудовано автором на основі [18]

При визначенні розмірів пасік і плануванні розвитку бджільництва на перспективу враховують потребу господарств у бджолиних сім'ях для запилення сільськогосподарських культур і виробництва меду, воску та іншої продукції, а також для формування пакетів і виведення маток на реалізацію. У кожній зоні, залежно від обсягу запилювальної роботи, кормової бази і клімату, підприємства, що займаються бджільництвом, застосовують кращу форму пасічного господарства та розвивають відповідний напрям виробничої діяльності.

Бджолині пасіки за типами ведення поділяються на господарства, які

спрямовані на розвиток галузі у різних напрямках діяльності. Як показує практика, зараз існує декілька напрямків, і кожний з них має свої особливості (рис. 1.9).

Розміри пасік медово-запилювального напрямку, характерного для більшості районів нашої країни, визначаються на основі планування посівних площ ентомофільних культур і рекомендованих норм кількості сімей на 1 га, які забезпечують отримання високих урожаїв [8, с. 267].

Розглядаючи демографічну складову пасічних господарств України, варто зазначити, що з 1992 по 2000 р. кількість бджолиних сімей зменшилась у 1,2 рази (рис. 1.10).

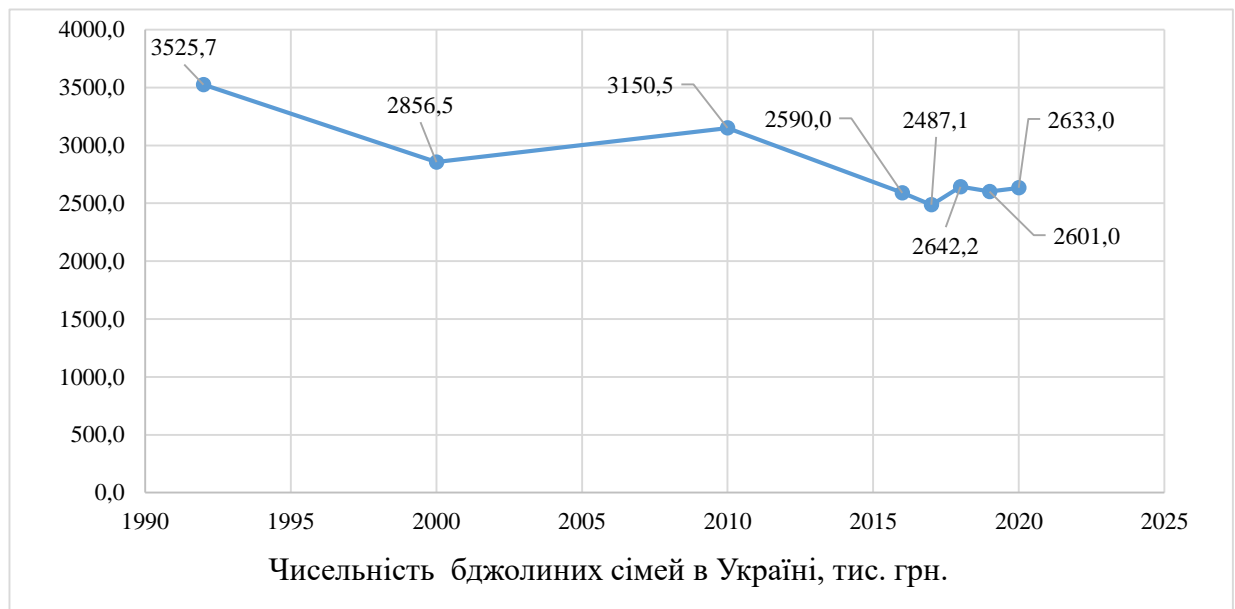


Рисунок 1.10 - Чисельність бджолиних сімей в Україні

Джерело: систематизовано автором на основі [28]

У наступному десятилітті спостерігалось незначне збільшення сімей, зокрема на 294 тис., проте їх кількість не досягла рівня попереднього десятиліття (початок 90-х років). Вже починаючи з 2010 р., знову відбувся спад, і до 2020 р. чисельність бджолиних сімей вже була у 1,3 рази меншою, ніж у 1992 р. Протягом останніх трьох років кількість бджолиних сімей в Україні залишається майже стабільною – понад 2,6 млн. [28].

Незважаючи на складну економічну ситуацію і війну в Україні, пасічні

господарства продовжують свою роботу, тим самим підтримують економіку держави та забезпечують стабільність розвитку галузі.

Станом на початок 2023 р. кількість пасік в Україні коливається, адже військові дії в Україні з кожним роком вносять свої корективи у виробничу діяльність пасік та у їх кількість.

Облік кількості пасік та кількості бджолосімей в розрізі областей України відображено в табл.1.5 та рис. 1.11.

Таблиця 1.5

**Наявність пасік та бджолосімей по Україні
станом на початок 2023 р. ***

Область	Кількість пасік (всього, шт.)	Кількість бджолосімей, (тис.)	Середній розмір пасіки
Вінницька	2148	146134	68
Хмельницька	1667	88052	53
Тернопільська	1314	54881	42
Чернівецька	803	63252	79
Івано-Франківська	1910	87832	46
Львівська	1359	58048	43
Волинська	637	19978	31
Рівненська	773	25255	33
Житомирська	414	19033	46
Київська	859	32575	38
Черкаська	1667	69532	42
Кіровоградська	2520	153224	61
Одеська	1806	113182	63
Миколаївська	2141	101307	47
Херсонська	896	31515	35
Запорізька	2307	93402	40
Дніпропетровська	1101	54654	50
Полтавська	1115	64192	58
Чернігівська	903	36938	41
Сумська	1306	72863	56
Харківська	1552	80603	52
Донецька**	1024	42647	42
Луганська**	1604	82218	51
Всього по Україні	31826	1591317	1117

* Дані систематизовані без урахування окупованої території АР Крим

** дані цих областей варіюються з урахуванням окупаційних територій

Джерело: систематизовано автором на основі [28]

Аналізуючи систематизовані табличні дані, можна дійти висновку, що беззаперечним лідером в Україні є Кіровоградська область із показником у 2520 пасік. Наступним – Запоріжжя із 2307 зареєстрованими пасіками, а замикає трійку Вінниччина із даними у 2148 пасік і Миколаївська області із 2141 зареєстровану пасіку. Варто також згадати тут і Луганщину. Незважаючи на військові дії, область стрімко нарощувала кількість пасік. На сьогодні за даними Держспоживслужби тут нараховується понад 1600 пасік.

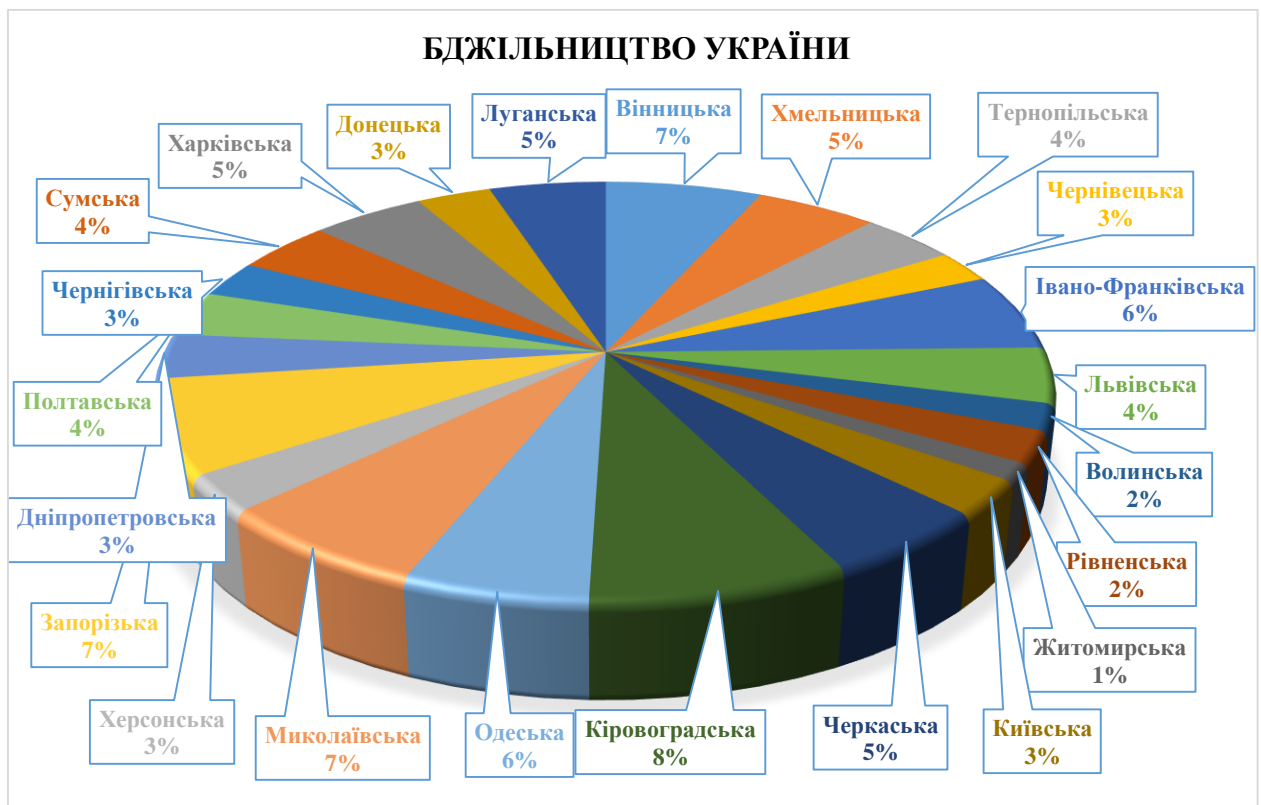


Рисунок 1.11 - Відсотковий еквівалент обліку пасік по Україні в розрізі областей

Джерело: побудовано автором на основі [28]

За кількістю бджолосімей показники не дуже відрізняються: незмінним лідером залишається Кіровоградщина (понад 153 тис. бджолосімей), друге місце за Вінницькою областю (понад 146 тис.), а третє посіла Одещина (113 тис. бджолосімей) та неподалік і Миколаївщина (понад 101 тис. бджолосімей). Саме ці дві області є лідерами за кількістю бджолиних господарств на Півдні нашої України. А от середній показник розміру пасіки найвищий у

традиційному регіоні розведення та продажу маток і бджолопакетів карпатської породи – Закарпатті. Тут зосереджені матковивідні господарства, які мають багато сімей-виховательок для маток. Ото ж на одну пасіку тут припадає в середньому аж 92 бджолосім'ї.

Такі дані вказують на те, що найбільше «солодка» галузь розвинена у центральних регіонах України. Захід України представляють Закарпатська та Чернівецька області, які працюють здебільшого на продаж маток і бджолопакетів.

Розробка заходів розвитку будь якої галузі тісно пов'язана з плануванням, аналізом, систематизацією, обліком та статистичними даними. У бджільництві вони ґрунтуються на обліку медоносних ресурсів місцевості (тобто кормової бази), розрахунку потреб бджолиних сімей для запилення ентомофільних рослин, матеріально-технічної бази галузі, стані і чисельності сімей. Кормова база забезпечує також і позитивну рентабельність пасіки. А як відомо, рентабельність – це відносний показник, вона необхідна для деталізованого аналізу господарської та економічної діяльності будь-якого підприємства, бо за допомогою показників рентабельності легко можна здійснити порівняльний аналіз двох і більше господарств щодо ефективної господарської діяльності.

Процес виробництва та реалізації продукції бджільництва зумовлює потребу в деталізації його обліку. Тому, в бухгалтерському обліку процес виробництва включає сукупність господарських операцій, пов'язаних з виготовленням продукції (виконання робіт, надання послуг). У бджільництві облік здійснюється на всіх етапах процесу виробництва та має своє відображення у документах пасічного господарства за відповідною формою.

Щодо планів розвитку виробництва галузі бджільництва, то в загальному їх поділяють на коротко- (один, п'ять років) та довгострокові (10 років і більше).

На підставі цих планів господарство складає виробничо-фінансовий план, де відображує відповідні показники, які деталізовані на рис. 1.12.

Так, до прикладу, на Вінниччині працює Програма розвитку аграрного сектору та забезпечення продовольчої безпеки, яка передбачена на 2023-2025 роки. Згідно з інформацією про хід виконання цієї Програми розвитку аграрного сектору за даними обліку пасік у Вінницькій громаді бджільництвом займається 61 особа, 11 з яких мають пасіки за межами Вінницької міської територіальної громади, решта 50 пасічників мають пасіки, які розташовані на території громади та налічують 2 114 бджолиних сімей.

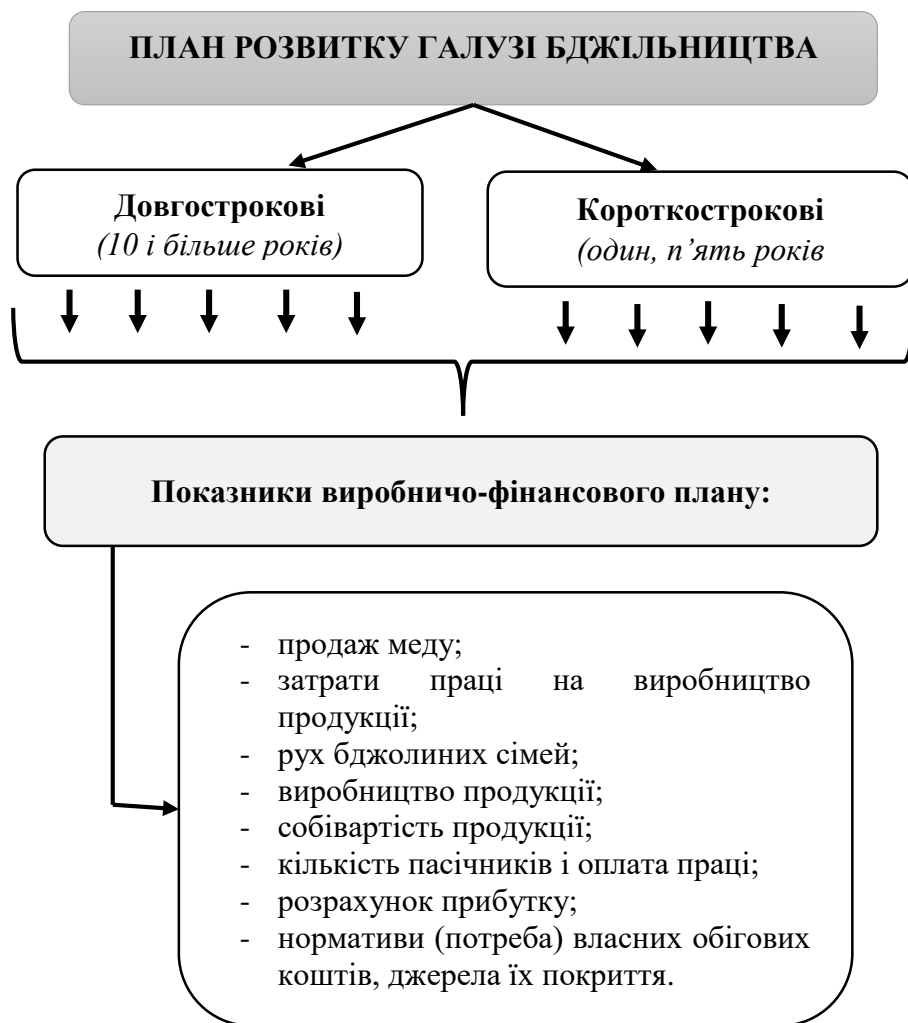


Рисунок 1.12 - Плани розвитку галузі бджільництва

Джерело: побудовано автором на основі [9, с. 224-225]

У табл. 1.6 висвітлено інформацію щодо розвитку галузі бджільництва за 2021-2023 роки на території Вінницької громади [29].

На території Вінницької громади має місце і крафтове виробництво з

продукції бджільництва: виготовлення подарункових наборів, які складаються з меду та горішків; виробництво воскових релігійних свічок; виробництво крем-меду. При цьому реалізація продукції бджільництва (крафтового виробництва) здійснюється як на внутрішньому ринку, так і через інтернет-магазини.

Таблиця 1.6

Наявність пасік та бджолиних сімей, які внесено до журналу обліку пасік Вінницької міської територіальної громади за 2021-2023 рр.

Показники	2021 рік	2022 рік	2023 рік
Кількість фізичних осіб, у яких наявні бджолосім'ї та які подали документи на реєстрацію пасіки у журналі обліку пасік Вінницької міської територіальної громади, од.	49	59	61
Кількість бджолиних сімей, які налічують дані пасіки, од.	2 569	2 695	3 190
Кількість фізичних осіб, що подали на отримання дотації за наявні бджолосім'ї, од.	30	Програмам не працювала	40
Сума дотації з державного бюджету за наявні бджолосім'ї, тис. грн	339,6	-	-
% забезпечення коштами фізичних осіб за наявні бджолосім'ї	56	0	0
Сума фінансової підтримки з бюджету ВМТГ за наявні бджолосім'ї, тис. грн.	-	-	201,4
% забезпечення коштами фізичних осіб за наявні бджолосім'ї	-	-	100

Джерело: систематизовано автором на основі [29].

Маючи повну зайнятість на своєму господарстві, бджолярі самостійно займаються веденням обліку виробництва, тобто фіксує процес виробництва, не вникаючи у деталі бухгалтерського обліку. Однак, потреба в аналізі виробничого процесу галузі загалом, починаючи від випуску одержання продукції бджільництва до її реалізації. Тому, для потреб зумовлює і потребу належним чином систематизувати та деталізувати виробничу діяльність галузі в системі бухгалтерського обліку, тому ці питання варто розглянути з наукової точки зору.

Стратегія розвитку галузі бджільництва в умовах воєнного стану є складним питанням. Ще до повномасштабного вторгнення, українськими пасічниками запропоновано комплексну державну цільову Програму розвитку бджільництва в Україні до 2025 року з метою забезпечення збалансованого підходу до розвитку бджільництва, підвищення конкурентоспроможності медової галузі на внутрішньому та зовнішніх ринках, вирішення соціальних проблем, підвищення якості життя сільського населення, розвитку сільських територій та збереження природних ресурсів і довкілля [30]. Однак, війна внесла свої корективи, як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку, оскільки змінилась цінова політика на продукцію бджільництва, зокрема.

Деталізуючи цінову політику у бджільництві, варто зауважити, що це стратегічно важливий аспект, який безпосередньо впливає на прибутковість виробництва, конкурентоспроможність продукції та розвиток галузі в цілому.

Ціноутворення на продукцію сільського господарства є одним із важливих шляхів використання економічних законів для дальшого розвитку сільськогосподарського виробництва. Інтереси виробництва вимагають, щоб при обґрунтуванні цін враховувались різні об'єктивні умови й обставини, тобто всі ціноутворювальні фактори, які зумовлюють рівень цін. Ціни встановлюються не тільки залежно від суспільно необхідних витрат на виробництво продукції, а також враховуються різні фактори співвідношення попиту і пропозиції [31, с. 134].

Цінова політика визначається комплексом взаємопов'язаних факторів, як внутрішніх, так і зовнішніх, а саме:

1) витрати виробництва: витрати на корм, обладнання, ветеринарні препарати, оплату праці, оренду пасіки тощо. Чим вищі витрати, тим вищою має бути ціна на продукцію, щоб забезпечити рентабельність виробництва. А якщо пасічник займається ще й апітерапією (у якої також свої додаткові витрати), відповідно витрати по цій господарській діяльності доповнюються.

2) якість продукції: вища якість меду, воску та інших продуктів дозволяє

встановлювати більш високі ціни;

3) попит і пропозиція: рівень попиту на продукти бджільництва та обсяг пропозиції на ринку впливають на ціноутворення;

4) конкуренція: наявність великої кількості виробників може призвести до зниження цін, тоді як обмежена конкуренція дозволяє встановлювати більш високі ціни;

5) сезонність: ціни на мед можуть коливатися залежно від сезону. В період медозбору ціни зазвичай нижчі, а в поза сезонний період – вищі;

б) державне регулювання: держава може встановлювати мінімальні ціни на продукцію бджільництва, надавати субсидії виробникам, що впливає на цінову політику;

7) маркетинг: ефективна маркетингова кампанія дозволяє підвищити ціну на продукцію за рахунок створення позитивного іміджу та збільшення попиту.

Систематизація принципів ціноутворення з ціновою політикою у бджільництві має своє відображення в табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Принципи ціноутворення у бджільництві

Принципи	Характеристика
Принцип повної собівартості	Ціна на продукцію встановлюється з урахуванням усіх витрат на виробництво та необхідної прибутковості.
Принцип цінності для споживача	Ціна визначається на основі сприйняття споживачем вартості продукту.
Принцип конкурентної ціни	Ціна встановлюється з урахуванням цін конкурентів на аналогічну продукцію.
Диференціація цін	Можливість встановлення різних цін на різні види продукції та й для різних категорій споживачів.
Динамічність ціноутворення	Ціни повинні постійно коригуватися з урахуванням змін ринкової кон'юнктури.

Джерело: авторська розробка

Збарський В.К., Мацибора В.І. ті інші зазначають, що в аграрному секторі економіки використовують систему цін, що враховує всі етапи руху продукту від виробника до споживача. Вона включає сукупність різних за рівнем і

структурою цін, за допомогою яких сільськогосподарська продукція включається в народногосподарський оборот [31, с. 132].

Паланюк М.А., Петренко В.Г. зауважують, що «цінова політика полягає в тому, що підприємство встановлює ціни на такому рівні та змінює їх (залежно від ситуації на ринку) так, щоб забезпечити досягнення короткострокових і довгострокових цілей. Іншими словами, процес ціноутворення розглядається як серія процедур устанавлення ціни. Тому аналізують або окремі процедури або весь комплекс» [32, с. 161].

Цінова політика на продукцію бджільництва в Україні з кожним роком змінюється. Таким чином, ціна на мед в динаміці за 2019-2023 рр. відображена у табл. 1.8. та рис. 1.13.

Таблиця 1.8

Ціни на мед (роздріб) в Україні за період 2019-2023 рр.

Продукція бджільництва	Ціна меду (грн/кг), за 5 років					Середня ціна (грн.) на мед за 5 років
	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.	
Мед	60	100	147	100	160	113,4

Джерело: систематизовано автором на основі [33]

Аналізуючи динаміку цінової політики за останні 5 років, ми спостерігаємо суттєве підвищення ціни на мед починаючи вже з 2019 року, відображається позитивно для розвитку галузі в цілому. Але разом з тим, необхідно пам'ятати, що зазвичай гуртова ціна на мед є нижчою. А це негативно може вплинути на малі пасічніцькі господарства (таких є більша частина в Україні), оскільки важко конкурувати на ринку. Саме за рахунок великої кількості обігу меду, великі агропромислові холдинги мають більший дохід, що не може собі дозволити дрібний пасічник.

Великі пасічні господарства (яких є менша частина в Україні) все ж таки є основними конкурентами для малих господарств на внутрішньому ринку. Тобто, гуртова ціна на мед для них є прийнятною. Разом з тим, малі пасічніцькі господарства не мають можливості виходу на зовнішній ринок, де

умови та стандарти є набагато складніші.

Як бачимо, порогової ціни (це мінімальна ціна товару, яка забезпечить безбитковість господарства) на мед для обох виробників «солодкого» продукту нема. Відтак зауважимо, що продукція бджільництва, це не тільки мед і віск, а й прополіс, квітковий пилок, перга, маточне молочко, бджолина отрута, трутневий гомогенат та ще ряд інших видів медової продукції (їх деталізація відображена у подальшій роботі). Тобто, за рахунок «любителів» супутньої і побічної продукції бджільництва (саме вони є «особливістю» бджільництва), середні та малі пасіки «втримуються на плаву».

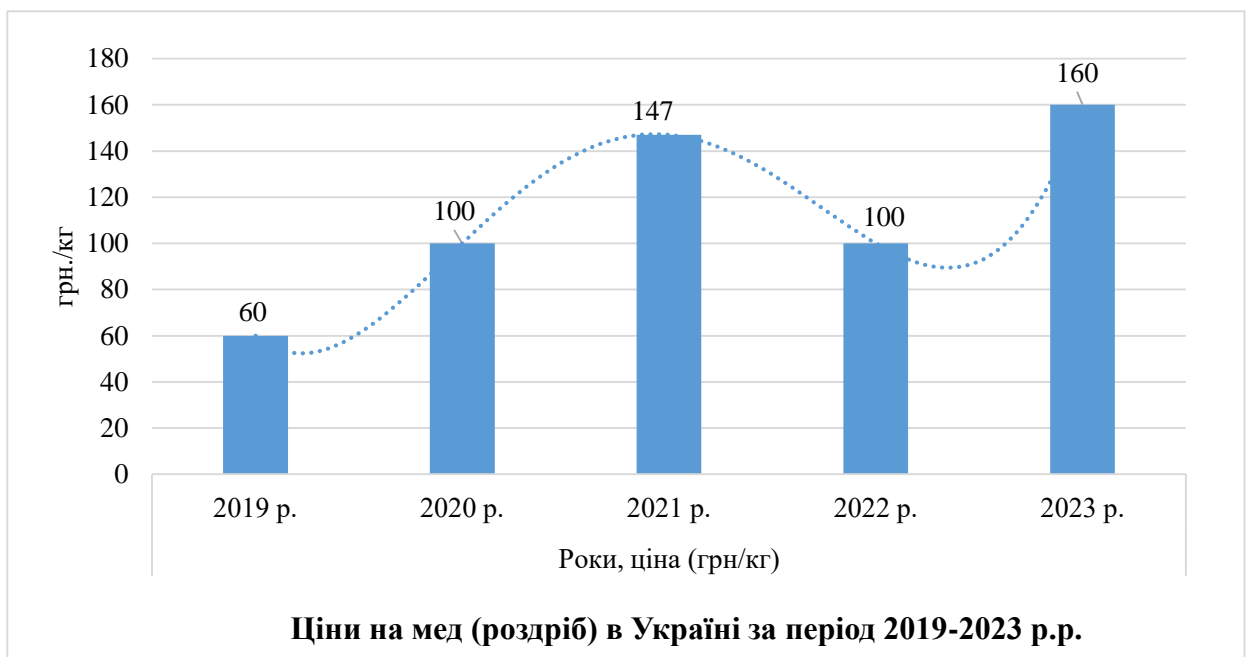


Рисунок 1.13 - Ціни (грн./кг) на мед в Україні за період 2019-2023 роки

Джерело: систематизовано автором на основі [33]

Так, Д.І. Рижмань, Г.Я. Віннічук та інші вважають, що «ціни у сільському господарстві мають велике значення для системи ціноутворення загалом. Вони є вихідними для системи цін на споживчі товари, що виробляються із сільськогосподарської сировини. За цими цінами сільськогосподарська продукція реалізується колективними господарствами, фермерськими господарствами, приватним сектором державі, переробним підприємствам усіх форм власності, у торговельну мережу та безпосередньо споживачам. Такі

ціни впливають на кінцеві роздрібні ціни, темпи розвитку сільського господарства, промисловості, рівень оплати праці працівників галузі» [34, с. 73].

В умовах воєнного часу ціни на мед нестабільні. Нині галузь вже скоротилась. Багато пасік знищено, чимало господарів їх залишили, поїхавши у безпечні регіони. Тому, навіть якщо війна закінчиться в 2025 році, відновити швидко пасіки не вийде, оскільки це потребує значних коштів і часу. Однак, українські бджолярів не втрачають надії і працюють, навіть під обстрілами, що дає можливість галузі функціонувати.

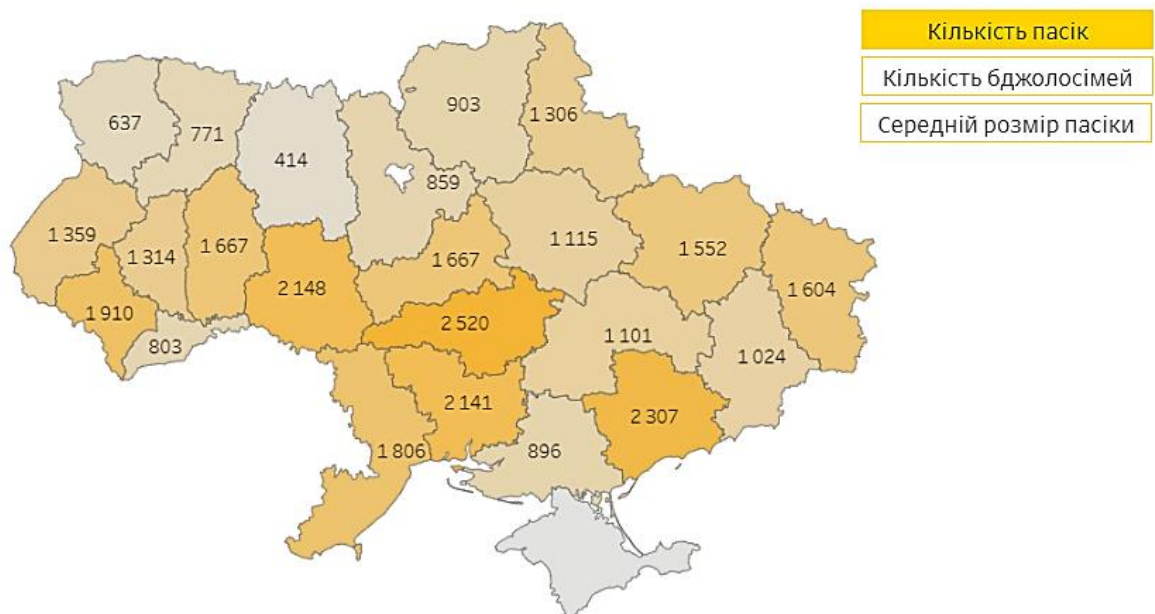


Рисунок 1.14– Інтерактивна карта пасік України за областями станом на 31.12.2023 р.

Джерело: згідно даних [35].

Незважаючи на позитивну динаміку по експорту меду у реаліях сьогодення, галузь бджільництва проживає нелегкі часи, які негативно впливають і на її розвиток. Як і інші галузі України за період повномасштабного вторгнення РФ, галузь бджільництва зазнала значних збитків. За даними Центру досліджень продовольства та природокористування [36] збитки у бджільництві суттєві: зруйновані пасіки, загиблі та зниклі бджолосім'ї, виїзд кваліфікованих спеціалістів закордон. Як видно з карти

України на рис.1.14, велика кількість бджолосімей знаходиться також на територіях, які на даний час є окупованими. Війна завдає шкоди бджільництву та тваринництву не лише прямими втратами, а й логістичними проблемами, що унеможливають належний догляд за тваринами та бджолами.

На наш погляд, із впевненістю можна стверджувати, що для стратегічного розвитку галузі бджільництва в цілому потрібно шукати рішення, які в умовах післявоєнної відбудови будуть мати швидкий позитивний результат, а разом із ним і підтримку держави.

Для вирішення тих чи інших проблемних питань економічного та облікового характеру як на рівні держави, так і будь якого підприємства потрібний детальний аналіз господарської діяльності і шляхи їх вирішення.

До проблем економічного характеру належать:

1) нестабільність цін (ціни на мед можуть сильно коливатися залежно від погодних умов, захворювань бджіл, кон'юнктури ринку);

2) низька цінова прозорість (відсутність єдиної системи ціноутворення ускладнює визначення справедливої ціни на продукцію);

3) конкуренція з низькоякісною продукцією (наявність на ринку фальсифікованого меду та продуктів низької якості знижує ціни на якісний мед).

Ефективним економічним рішенням, на думку українських пасічників, є створення кооперативів, які зможуть вивести галузь на новий рівень, адже є господарства, які переїхали і продовжують свою діяльність.

Для підтримки галузі на державному рівні працює Програма USAID АГРО, якою вже скористались і пасічники.

На практиці вже є приклади, коли пасічники з Чернігівщини і Вінниччини вже об'єднуються в кооперативи.

Метою кооперативу є не тільки об'єднати пасічників для відстоювання спільних інтересів, але й щодо масштабування виробництва та впровадження нових технологій та обміну досвідом. Після звернення до Програми USAID

АГРО фермери підготували та подали заявку на конкурс щодо відбору мікро-, малих та середніх сільськогосподарських підприємств (ММСП) для переміщення виробничих потужностей. Так був знайдений партнер - ФГ «Витвірня» у Жмеринському районі Вінницької області [37]. Тобто господарства пасік з двох областей (різні регіони України) уже реалізують свою діяльність, скориставшись Програмою USAID.

За цією ж програмою підприємство зі Старобільська що на Луганщині, отримало тисячі замовлень від бджолярів на виготовлення вуликів та обладнання.

Програма підтримки бджолярів та виробників обладнання для бджільництва від USAID передбачає, що бджоляр купує вулик у виробника за 70% його вартості, 20% компенсує Проєкт USAID, 10 % – знижка виробника. Тобто ця Програма дозволяє завантажити потужності виробника, а бджолярам допомагає оновити вулики, збільшити їх кількість, що врешті-решт сприятиме розвитку медового сектору по всій Україні [38].

Згідно з Програмою розвитку аграрного сектору та забезпечення продовольчої безпеки Вінницької міської територіальної громади на 2023-2025 роки та з метою сприяння захисту, підтримки та розвитку бджільництва на території Вінницької міської територіальної громади у вересні 2023 року створено ГО «ВІННИЦЬКІ БДЖОЛЯРІ» (далі – Організація).

Членами Організації стало 14 пасічників громади. Підписано Меморандум про співпрацю і взаємодію між Організацією, ПТУ №14 смт. Вороновиця, Європейським кооперативним сімейним товариством «REGNUM KARPATES OROS», SCE міста Особлага, Моравія – Чеська Республіка, департаментом економіки і інвестицій міської ради та департаментом гуманітарної політики Вінницької ОДА. Мета Меморандуму – розширення співпраці та зміцнення різносторонніх зв'язків між підписантами, створення сприятливих умов для розвитку галузей бджільництва та харчової промисловості, сфери освіти та науки, організації та проведення спільних науково-практичних, навчальних, методичних, інформаційних та

комунікативних заходів, обміну досвідом та впровадження інноваційних технологій [29].

Таким чином, Програми розвитку та підтримки галузі бджільництва працюють в усіх напрямках, залучаючи різні сфери діяльності.

До проблем облікового забезпечення управління розвитком галузі бджільництва належать:

1) прогалини нормативного забезпечення (відсутність у нормативно-правових документах з бухгалтерського обліку (в т.ч. Методрекомендаціях) інформації щодо складу продукції бджільництва);

2) прогалини в стандартизації обліку (відсутність в НПСБО 30 інформації щодо особливостей оцінки та обліку продукції бджільництва);

3) неспівставність цифрових даних (відсутність передбачення у формах звітності інформації щодо продукції бджільництва, що призводить до неспівставності даних статистичних спостережень).

Шляхами вирішення проблем облікового забезпечення є:

1) приведення у відповідність нормативно-правових актів відповідно до потреб суб'єктів господарювання (доповнення до Методрекомендації 132 та 1315 і додатків до них інформацією щодо складу продукції бджільництва);

2) адаптація норм НП(С)БО 30 «Біологічні активи» (доповнення НПСБО інформацією щодо особливостей оцінки та обліку продукції бджільництва для потреб персоналу з бухгалтерського обліку);

3) удосконалення форм зовнішньої та внутрішньої звітності (розробка внутрішньої звітності та доповнення форм статистичного спостереження сприятимуть уніфікації інформації щодо галузі бджільництва, забезпечуючи її повноти за видами продукції) (рис. 1.15).

Отже, виходячи із запропонованої класифікації продукції бджільництва (основна, супутня, побічна) та з врахуванням сезонності виробництва, як основного фактору впливу на отримання економічних вигод (в розрізі весняних, літніх, осінніх та зимових робіт), можна запропонувати авторське визначення, що враховує ці важливі складові.

ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІЧНОГО ХАРАКТЕРУ

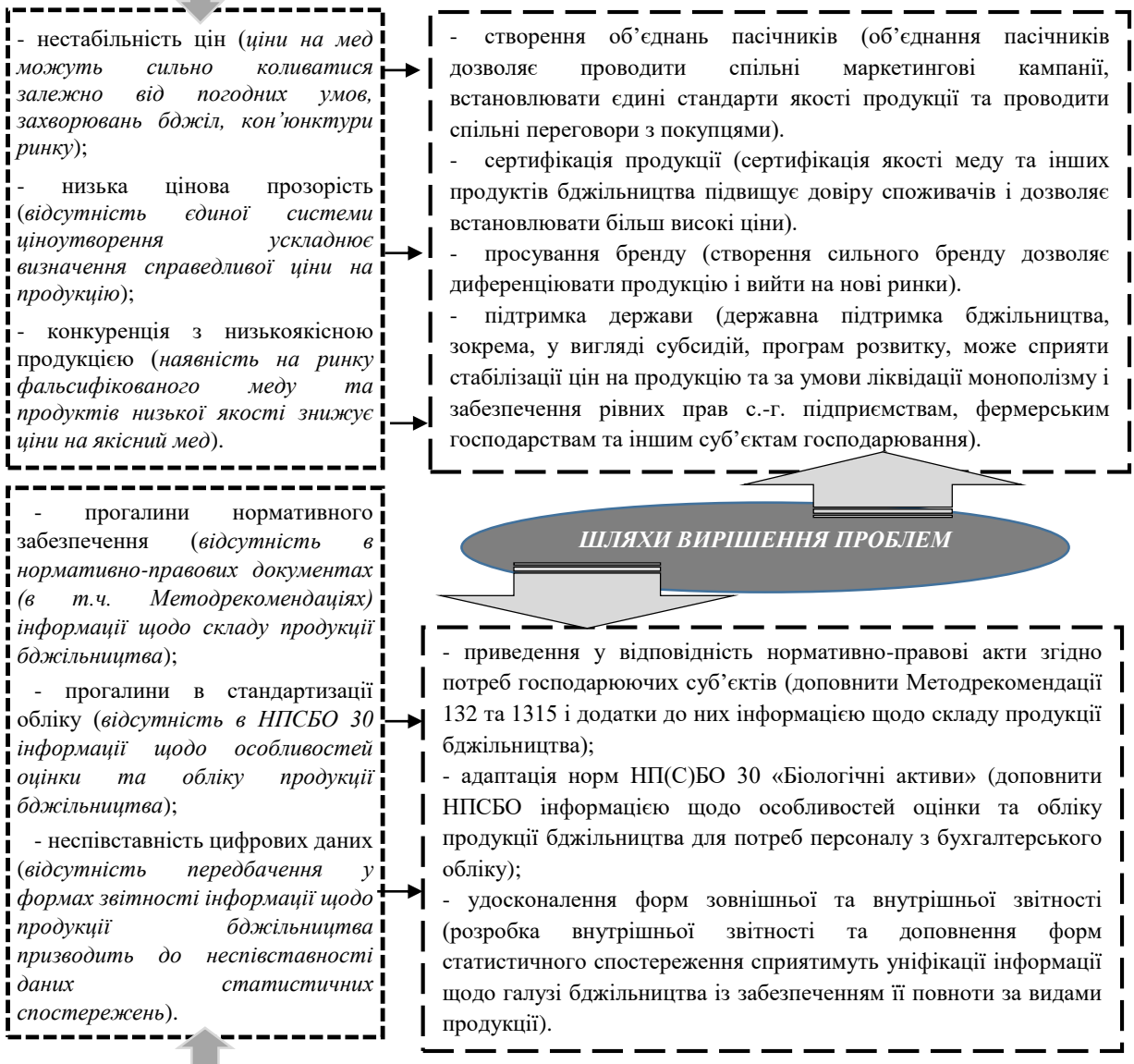


Рисунок 1.15 – Ідентифікація квестії розвитку галузі бджільництва

Джерело: запропоновано автором

Виходячи із викладеного, вважаємо, що продукції бджільництва – це продукти, отримані в результаті основної діяльності бджолосімей (роїв) для реалізації та отримання основних економічних вигід; супровідної діяльності та вторинного отримання в цьому ж технологічному процесі для реалізації в цілях лікування і оздоровлення населення, а також забезпечення власних потреб і переробки з урахуванням сезонності виробництва

Висновки до розділу 1

За результатами дисертаційного дослідження теоретичних аспектів бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва можна зробити наступні висновки:

1. Галузь бджільництва в Україні має велике стратегічне значення не тільки для розвитку економіки країни, але й для населення. Продукція бджільництва є багатогранною з огляду на її використання у різних сферах діяльності. Саме це забезпечує економічну ефективність галузі, яка експортується та з року в рік показує високі показники споживання на зовнішньоекономічному ринку.

Встановлено, що у бджільництві номенклатура сільськогосподарської продукції, яка підлягає обліку, є ширшою, ніж це передбачено чинними нормативно-правовими актами. Результати дослідження свідчать про відсутність чіткої класифікації та розмежування видів продукції бджільництва, що ускладнює ідентифікацію об'єктів обліку. Звідси нами запропоновано чітке розмежування видів продукції бджільництва із відповідною їх характеристикою.

2. Досліджено та систематизовано найрізноманітніші теоретичні підходи до поняття термінології різновидів «продукція бджільництва» дослідниками-науковцями-бджолярами, її цілющих властивостей та використання. В існуючих наукових джерелах відсутнє чітке визначення поняття «продукція бджільництва» - є тільки загальна термінологія продуктів бджільництва. З метою забезпечення чіткого та достовірного бухгалтерського обліку продукції бджільництва запропоновано виокремити класифікаційну ознаку «За господарською цінністю та економічними вигодами» та провести чітку ідентифікацію всієї продукції за кожним її видом. Запропонована класифікація продукції бджільництва за господарською цінністю та економічними вигодами, яка розмежована на основну (мед, стільниковий мед), супутню (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий

гомогенат) та побічну продукцію (тільця бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва), сприятиме оптимізації виробничих процесів, підвищенню ефективності господарювання, більш точному обліку та аналізу економічних показників пасіки.

3. Встановлено, що оцінка виробництва у бджільництві – це комплексний процес, який дозволяє визначити ефективність роботи пасіки, виявити сильні та слабкі сторони виробництва. Досліджено, що для досягнення успіху пасічники повинні враховувати як сильні, так і слабкі сторони цієї діяльності. Сформований SWOT-аналіз дозволяє оцінити сильні та слабкі сторони, можливості та загрози, пов'язані з обліком продукції бджільництва. Аналіз отриманих даних є критично важливим для формування стратегії розвитку та модернізації системи обліку. Результати дослідження дозволяють ідентифікувати проблемні зони, визначити пріоритетні напрямки вдосконалення облікових процедур та розробити комплекс заходів, спрямованих на підвищення ефективності управління та оптимізацію діяльності суб'єкта господарювання.

4. Досліджено, що у бджільництві, де виробництво носить сезонний характер (з піком активності у весняно-літньо-осінній період), облік господарських операцій потребує особливої оперативності та ефективності. Безперервна зайнятість пасічника протягом року також передбачає постійні витрати, інтенсивність яких варіюється залежно від сезонних робіт. Для забезпечення ефективного обліку та управління витратами в бджільництві, особливо з урахуванням сезонності, запропоновано систематизувати та розширити перелік робіт на пасіці (весняні, літні, осінні, зимові роботи). Цей розширений перелік є основою для деталізації статті витрат «Роботи та послуги», що дозволить отримувати оперативну та аналітичну інформацію про вплив сезонних коливань на собівартість бджільницької продукції та фінансові результати підприємства.

5. У бджільництві, де виробничий процес тісно пов'язаний з біологічними

особливостями бджіл, організація обліку відіграє ключову роль. Ефективне ведення обліку, зокрема, сприяє оптимізації виробництва та забезпечує стабільний розвиток як окремого господарства, так і галузі в цілому.

Досліджено демографічну складову пасічних господарств України за період з 1992 по 2000 р. та зазначено, що кількість бджолиних сімей за вказаний період, зменшилась у 1,2 рази. Встановлено, що протягом останніх трьох років (2020-2023р.р.) кількість бджолиних сімей в Україні залишається майже стабільною – більше 2,6 млн., навіть, не дивлячись на складну економічну ситуацію і війну в Україні.

Встановлено, що бджільництво стикається з ринковими (нестабільність цін, фальсифікат) та обліковими (недостатнє регулювання, відсутність стандартів) проблемами. Виокремлено, що створення кооперативів та удосконалення обліку є ключовими рішеннями для сталого розвитку галузі.

6. З огляду на вищезазначені результати дослідження, запропоновано власне визначення продукції бджільництва – це продукти, отримані в процесі основної діяльності бджолосімей (роїв) для реалізації та отримання основних економічних вигід; супровідної діяльності та вторинного отримання в цьому ж технологічному процесі і використання на підприємстві для реалізації в цілях лікування і оздоровлення населення, а також забезпечення власних потреб і переробки з врахуванням сезонності виробництва. Запропоноване визначення продукції бджільництва комплексно охоплює всі аспекти діяльності бджолосімей, враховуючи сезонність виробництва. Воно чітко розмежовує основну, супутню та побічну продукцію, що має значення для обліку, калькуляції собівартості та аналізу ефективності бджільницького господарства.

Результати дослідження цього розділу опубліковано в наукових працях автора [107, 108, 109, 110] та додаток А.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ БДЖІЛЬНИЦТВА.

2.1 Особливості документування операцій виробництва та реалізації продукції бджільництва

У сучасному світі, документування відіграє важливу роль в системі обліку. Формування та документальне оформлення операцій з виробництва та реалізації продукції бджільництва є обов'язковою складовою ведення бухгалтерського обліку на пасіці.

Документування – це, насамперед, фіксування інформації, яке за своєю сутністю призначене для створення, обробки, перевірки та зберігання документів.

З огляду на термінології в Інтернет-ресурсі, документування відображається як «створення документа з використанням різних методів, способів і засобів фіксування інформації на матеріальному носії» [39].

У бухгалтерській термінології документація – це спосіб оформлення господарських операцій відповідними документами. Водночас Ткаченко Н.М. бухгалтерський документ розглядає як документ, який містить відомості про господарську операцію і є юридичним доказом її здійснення. Він, як свідчення господарських операцій, знаходить своє відображення або, іншими словами, фіксацію в носіях первинних облікових даних. А от первинний документ розглядається як документ, складений у процесі ведення господарської операції або відразу після її завершення [41, с. 86].

Документування передбачає дотримання встановлених правил запису інформації, що надає юридичну силу створюваним документам. Юридична сила – властивість офіційного документа, надана йому чинним законодавством, компетенцією органу, що його видав і встановленим порядком його оформлення. Кожен документ є часткою системи більш високого рівня і входить у відповідну систему документації як її елемент [42].

У бджільництві процес документування здійснюється невеликою кількістю документів. У своїй діяльності аграрні підприємства мають право застосовувати як типові, так і спеціалізовані форми первинних документів, затверджені відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись і з використанням самостійно виготовлених бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити або реквізити типових чи спеціалізованих форм. Причому «життя» будь-якого документа (чи то первинного, розпорядчого, з особового складу, чи то інформаційно-довідкового) підпорядковане певним правилам – задля набуття його юридичної сили. Ці правила вироблені багаторічною практикою діловодства та мають відображення в різних нормативно-правових актах. В Україні перелік типових документів, що створюються під час діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затверджено Наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2012 р. [43].

Деталізуючи документування операцій, необхідно зазначити і роль первинного документа. Саме він є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій. Для організації первинного обліку продукції бджільництва встановлено обов'язковий перелік первинних документів. Всі господарські операції контролюють шляхом реєстрації їх у відповідних документах у момент виконання операцій, а контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Первинні документи мають бути складені в момент здійснення операції, а якщо це неможливо, то безпосередньо по закінченні операції. Відповідальність за своєчасне та якісне складання документів, передачу їх у встановлені терміни для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи. [44, с. 15]. Їх мета – зафіксувати факт господарської

операції. У той же час, господарська операція розглядається, як дія чи подія, яка викликає зміни у структурі активів і зобов'язань, а також у власному капіталі підприємства (ст. 1 Закону про бухгалтерського облік).

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі. Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються в бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Порядок руху первинних документів регулюється графіком документообороту, який затверджується наказом керівника підприємства. Контроль за дотриманням графіка документообороту здійснюється головним бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства [45, п. 5.1, 5.5 Положення № 88].

У будь-якій діяльності, фіксування господарських операцій у вигляді документування є обов'язковою умовою для чіткого ведення бухгалтерського обліку. Не є винятком і галузь бджільництва. Переваги ведення документації у бджільництві відображено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Переваги документування у бджільництві

Переваги документування	Характеристика
Контроль над витратами та доходами	дозволяє оцінити ефективність роботи пасіки та виявити резерви для збільшення прибутків
Планування	на основі даних, отриманих з документів, можна складати плани на майбутнє.
Управління ризиками	дозволяє своєчасно виявляти проблеми та вживати заходів для їх усунення.
Спрощення податкового обліку	правильне ведення документації спрощує підготовку податкової звітності
Можливість отримання кредитів та субсидій	наявність чіткої документації збільшує довіру банків та державних органів.

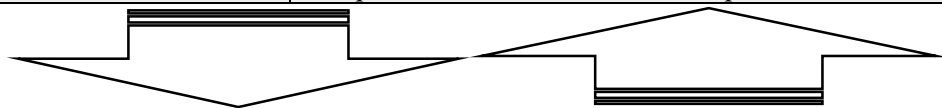
Джерело: запропоновано автором

Первинна документація завжди відіграє ключову роль в обліку. У табл. 2.2 впорядковано перелік основних форм використання первинного документування у бджільництві.

Таблиця 2.2

Документування процесу виробництва у бджільництві

Назва форми документу	Призначення документа у бухгалтерському обліку
Щоденник надходження с/г продукції (ф. № 81)	Відображується облік оприбуткування меду, воску та іншої продукції бджільництва.
Товарно-транспортна накладна (ф. № 1 – ТН)	Оформляється відпуск товарів зі складу при централізованій доставці
Рахунок-фактура (довільна форма)	Здійснюється відвантаження (відпуск) товарів зі складів оптових баз
Накладна внутрігосподарського призначення (ф. № ВЗСГ – 8)	Застосовується для відпуску продукції, товарно-матеріальних цінностей зі складів сільськогосподарських підприємств відділенням, фермам, бригадам та іншим виробничим підрозділам, при реалізації за готівку своїм працівникам, а також для оприбуткування продукції та інших товарно-матеріальних цінностей, які надійшли з виробництва та придбані за готівку.
Журнал для реєстрації руху товарно-матеріальних цінностей (ф. № М -11)	Відображується облік руху товарно-матеріальних цінностей на пасіці, які перебувають у підзвіті пасічника. У бухгалтерії господарства щомісячно проводять звірку їх наявності та обліковують витрати й вихід продукції.
Акт на списання МШП (ф. №МШ-8)	Списання морально застарілих та зношених МШП, які використовуються в бджільництві.
Акт приймання-передачі основних засобів	Оформляється при оприбуткуванні основних засобів у галузі.
Акт на списання основних засобів (ф. № ОЗ – 3)	Оформляється при списанні об'єктів основних засобів, які не придатні для подальшого використання.



Основні форми документування у бджільництві

Назва форми документу	Призначення документа в обліку
Акт весняної ревізії пасіки	Створюється після виставлення вуликів із зимівника і обльоту бджіл. Здійснюється перевірка стану всіх бджолиних сімей і заносяться дані у спеціальну відомість, де вказує номер, силу сім'ї, кількість стільників, у тому числі з розплодом, наявність меду, рік виведення матки. На основі цієї відомості складають акт весняної ревізії пасіки
Акт осінньої ревізії пасіки	Складають восени, після закінчення медозбору. При огляді оформляють відомість готовності пасіки до зимівлі, в яку записують дані кожної сім'ї: її номер, кількість стільників та меду, силу, наявність матки й розплоду. Підраховують потребу в цукрі для поповнення кормових запасів на зиму.
Восковий баланс	Це дворазовий повний облік усіх видів воскової продукції на пасіці: на початку сезону (після весняної ревізії) та восени, після збору гнізд на зимівлю або щорічно один раз.

Джерело: систематизовано автором на основі: [41, 45, 46, 14, с. 365]

Документація органічно пов'язана з рахунками бухгалтерського обліку. Підставою для записів на рахунках бухгалтерського обліку можуть бути тільки

документи. Більш того, документи також використовують і для аналізу господарської діяльності. Відтак, якість бухгалтерського обліку значною мірою залежить від якості заповнених документів.

Процес документування на пасіці є важливим аспектом ефективного управління бджільничими господарствами. Документи дозволяють контролювати процеси, аналізувати результати та приймати обґрунтовані рішення. Вибір же конкретних документів та способу їх ведення залежить від: розміру/сили пасіки, асортименту продукції, системи ведення господарства та вимог законодавства.

Сьогодні невирішеною для сільськогосподарських підприємств є проблема спеціалізованих форм первинної документації. Більшість з них (наприклад, з обліку продукції бджільництва, обліку молока та молочної продукції, тобто продукції тваринництва тощо) були затверджені ще в 70-80-х роках минулого століття. З тих пір країна пережила ряд різноманітних реформ, докорінно змінилася система бухгалтерського обліку, неодноразово змінювалося податкове законодавство. Однак спеціалізованих форм сучасне законодавство не додало. Тому суб'єктам господарювання доводиться докладати певних зусиль і проявляти винахідливість, щоб пристосувати старі форми до нових реалій, тобто удосконалювати їх або, як вже зазначалось, створювати свої форми реєстрації обліку.

Робота на пасіці займає чимало часу, а особливо при впорядкуванні обліку. Задля систематизації та економії часу, як уже зазначалось, варто застосувати довільну форму документа. При цьому, якщо господарство використовує для оформлення господарських операцій форми первинних та зведених облікових документів, які не затверджені органами державної влади, ці документи повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;

- зміст та обсяг господарської операції та одиницю її виміру;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [43].

Узагальненні етапи формування документування господарських операцій на пасіці схематично відображено на рис. 2.1.

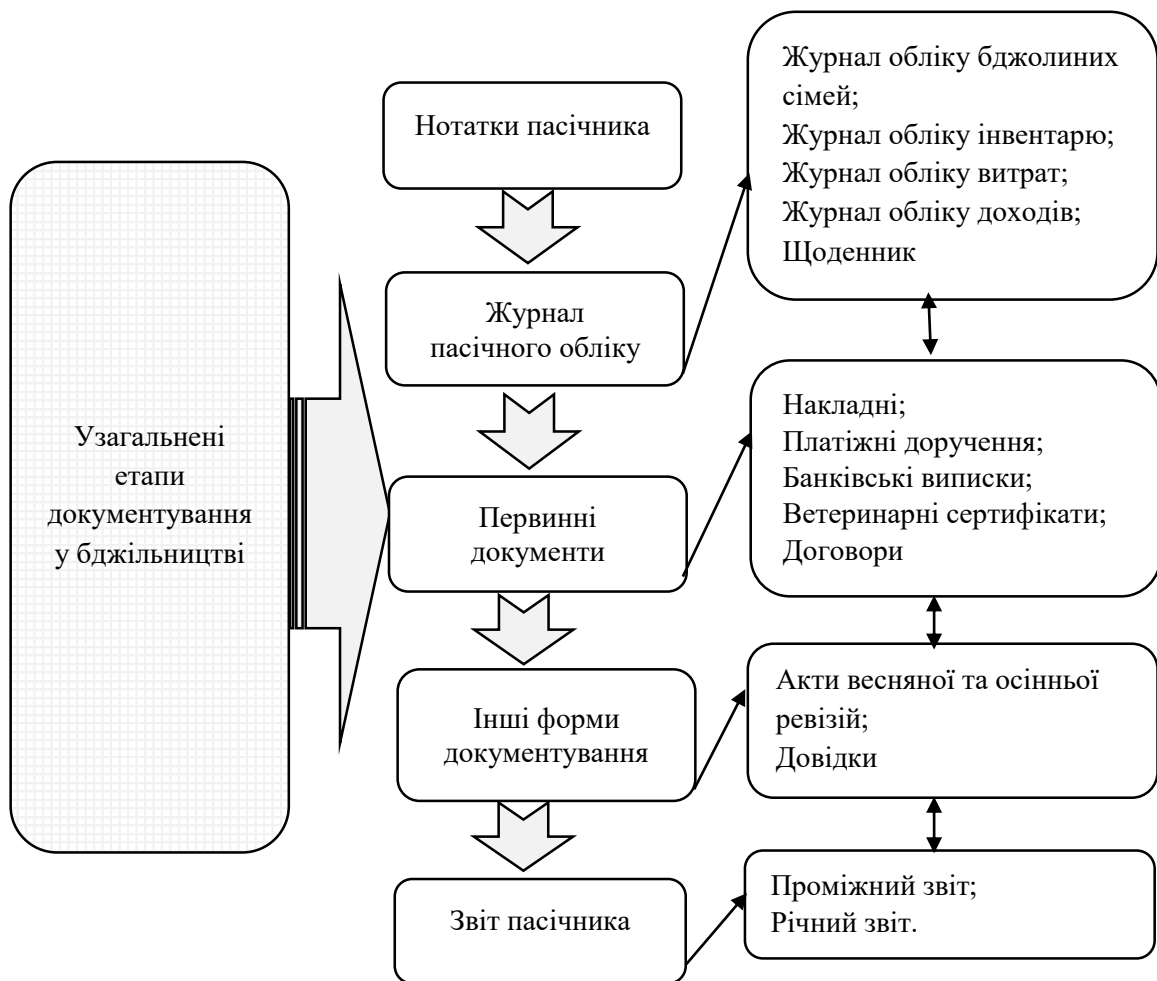


Рисунок 2.1 – Узагальнені етапи документування господарських операцій у бджільництві

Джерело: запропоновано автором

Документування у бджільництві – це систематичний збір, обробка та зберігання інформації про всі аспекти діяльності пасіки. Воно передбачає створення та використання різноманітних документів, які фіксують

результати роботи пасічника, стан бджолиних сімей, виробничі процеси та фінансові операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити:

- ідентифікаційний код підприємства, установи з ЄДР;
- номер документа;
- підстава для здійснення операцій;
- дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

На пасіці обліковими документами насамперед є: журнал пасічного обліку, щоденник контрольного вулика, акти весняної і осінньої ревізій пасіки та інші первинні документи.

Журнал складається з окремих карток, які заводять на кожну бджолину сім'ю. Після огляду бджіл у карту записують дані про стан бджолиної сім'ї, кількість стільників у вулику та кількість рамок з розплодом, вказують силу бджолиної сім'ї та кількість меду. Одночасно, при виявленні в бджолиній сім'ї яких-небудь особливостей (відбудова маточників, відсутність розплоду, захворювання бджіл та ін.), бджоляр робить у журналі пасічного обліку спеціальну позначку.

У щоденнику контрольного вулика бджоляр щодня записує приріст даного вулика за добу, стан погоди, температуру повітря вранці, вдень і увечері, стан льоту бджіл протягом дня, а також дані про цвітіння медоносних рослин. Показники, записані в щоденнику контрольного вулика, допомагають визначити стан медозбору. Перш ніж зробити записи в щоденнику, визначають масу контрольного вулика. Дані з контрольного вулика беруть увечері, після закінчення льоту бджіл. Інакше зміни у масі вулика не відобразатимуть стан медозбору і можуть спричинити значні помилки в роботі з бджолиними сім'ями на пасіці [7, с. 231].

У частині оформлення документів при реалізації продукції бджільництва, залежить від багатьох чинників: форми продажу, масштабів виробництва та

вимог законодавства.

При роздрібній торгівлі реалізація продукції бджільництва можлива безпосередньо споживачу або через магазини, ярмарки чи виставки. В обох випадках супровід здійснюється через вищезгадані документи. Водночас при оптовій торгівлі документальний супровід дещо відрізняється і доповнюється банківськими документами (підтверджує оплату товару) та сертифікатом якості.

І.М. Бойчик [48, с. 262] трактує сертифікацію як процедуру за допомогою якої уповноважений орган документально засвідчує відповідність продукції, системи якості, системи управління довіллям, персоналу, встановленим законодавством вимогам.

Сертифікація продукції здійснюється з метою запобігання реалізації продукції, небезпечної для життя, здоров'я і майна громадян і навколишнього природного середовища; сприяння споживачеві в компетентному виборі продукції; створення умов для участі суб'єктів підприємницької діяльності в міжнародному економічному, науково-технічному співробітництві та міжнародній торгівлі. Вона завершується видачею сертифіката – документа, який підтверджує відповідність вимогам конкретного стандарту або іншого нормативного документа щодо якості продукції, системи якості, системи управління якістю тощо.

Під час проведення сертифікації і в разі позитивного рішення органу із сертифікації заявникові видається сертифікат та право маркувати продукцію спеціальним знаком відповідності продукції національним стандартам – національний знак відповідності. [48, с. 263].

Щодо реалізації продукції через інтернет-магазини, перелік документів також відрізняється та додається: договір публічної оферти (регулює відносини між продавцем і покупцем в інтернет-магазині); акцепт пропозиції (це підтвердження покупцем замовлення) та по завершенню реалізації продукції ставиться електронний цифровий підпис.

На рис. 2.2 систематизовано та деталізовано форми реалізації продукції бджільництва і їх документальне відображення.

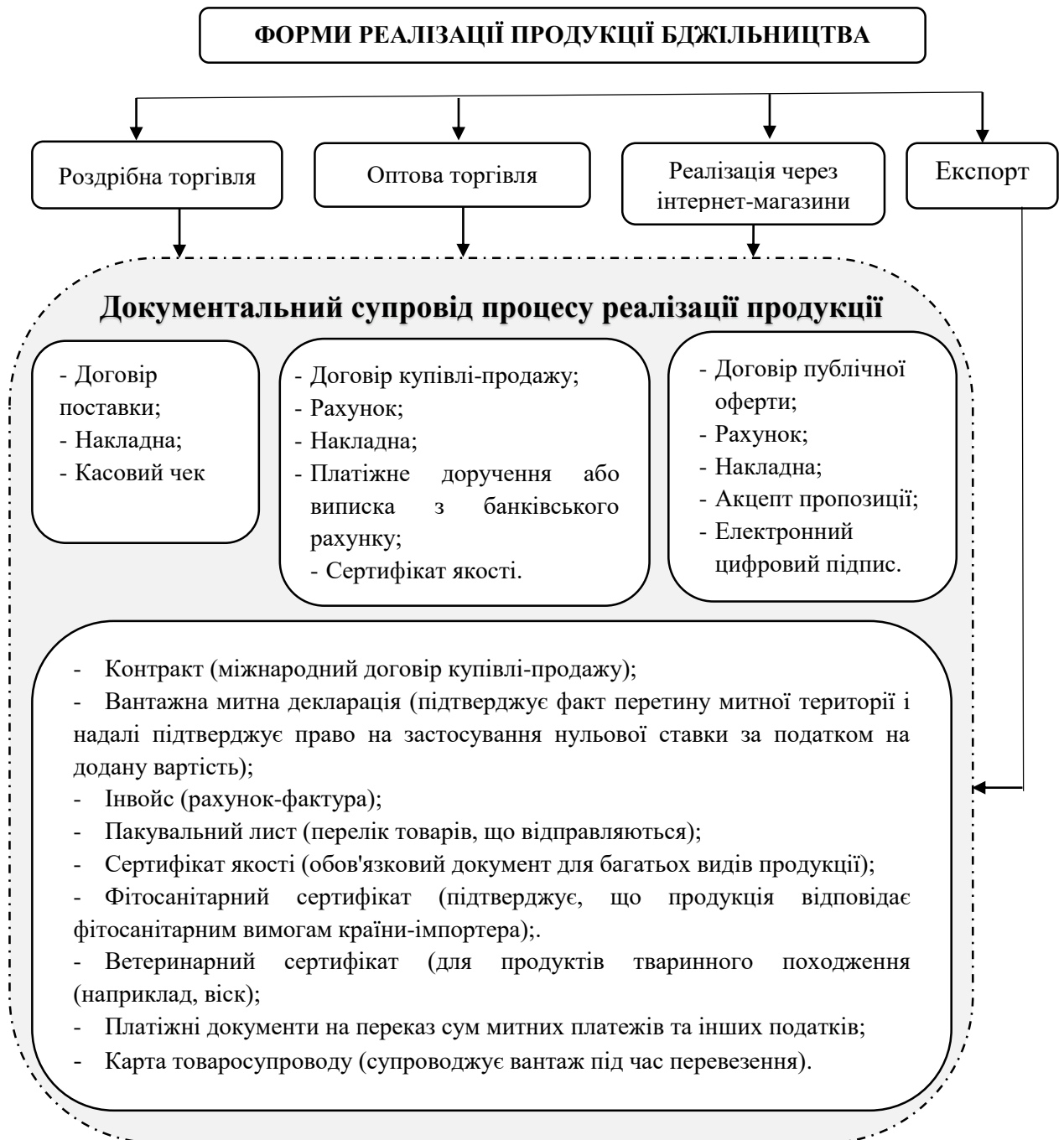


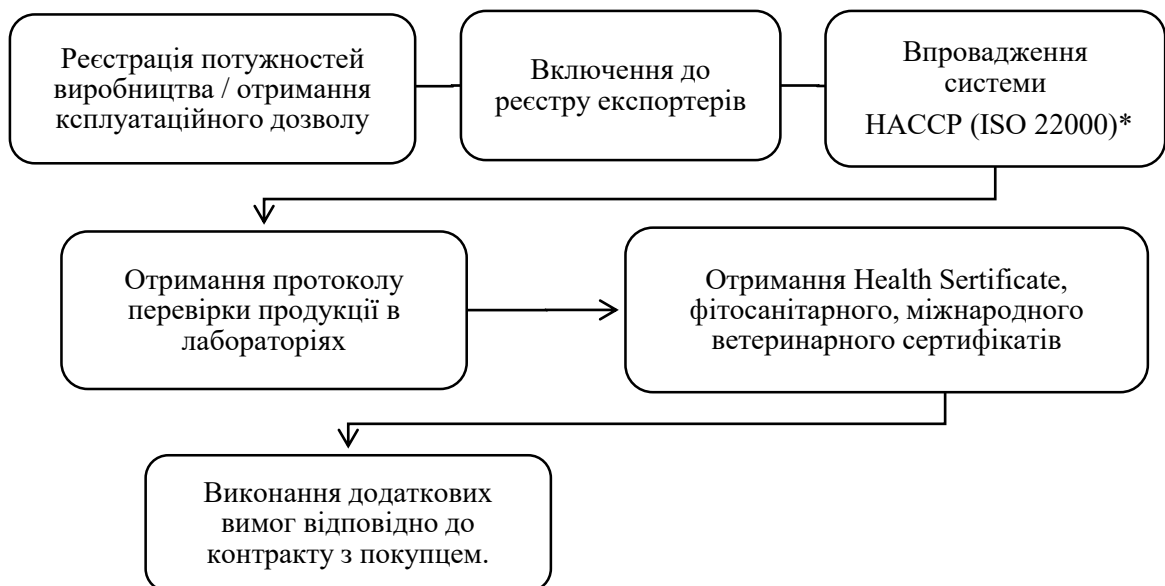
Рисунок 2.2 - Форми реалізації продукції бджільництва

Джерело: систематизовано автором на основі: [48, 49, 50]

Експорт продукції бджільництва має свою специфіку документального оформлення. Досліджуючи документальний супровід процесу реалізації продукції бджільництва при експорті, варто зазначити, що на рис. 2.5

відображено не весь перелік документів, а тільки їх основна частина. При перетині кордону митна служба може «запросити» додаткову документацію та сертифікати якості. Метою митного оформлення є засвідчення відомостей, отриманих під час митного контролю товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, а також оформлення результатів такого контролю, а також статистичного обліку ввезення на митну територію України, вивезення за її межі і транзиту через її території товарів і транспортних засобів [51, с. 170].

У цілому підготовка документів для експорту продукції складається з етапів, які відображені на рис. 2.3.



* завдяки системі аналізу ризиків, небезпечних факторів, проведених випробувань і контролю критичних точок товаровиробник засвідчує безпеку пропонованої продукції.

Рисунок 2.3 - Етапи підготовки документів для експорту

Джерело: систематизовано автором на основі [49]

Насамперед виробник повинен входити до Державного реєстру затверджених експортних потужностей, які мають дозвіл на вивезення бджолиного меду за межі України. Підприємства, де виробляється та фасується мед, проходить ретельну перевірку регіональною ветеринарною службою. Гомогенізований мед передається на дослідження до лабораторії, і

якщо мед відповідає всім вимогам, ветеринарна лабораторія видає дозволи на експорт [49]. Саме мед є особливою категорією харчової продукції для експорту.

При експорті органічного меду, необхідно враховувати вимоги Регламенту Комісії ЄС №889/2008 від 5 вересня 2008 р [52].

Варто зауважити, що ведення первинного обліку на пасічних господарствах ускладнюється через відсутність узагальнених даних за видами робіт та продукції бджільництва, а також за сезонністю, що необхідно для прийняття оперативних та ефективних управлінських рішень. Саме тому, окрім існуючих документів, нами запропоновано введення первинного документа – Акту проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці (рис. 2.4).

Акт проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці

за «___» _____ місьць 20 ___ рік

Назва підприємства _____

Назва/№ пасіки _____

Роботи, послуги				Продукція		
Дата проведення робіт	Вид роботи, послуги	Роботу виконав (підпис)	Примітка	Вид продукції	Кількість	Примітка
Всього за місяць	x	x	x	за видами продукції		

Здав _____ / _____ /
Прізвище, ім'я, по батькові (підпис)

Прийняв _____ / _____ /
Прізвище, ім'я, по батькові (підпис)

Рисунок 2.4 - Авторська форма документу «Акт проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці»

Джерело: власна розробка автора

Цей документ деталізує проведені роботи (послуги) на пасіці та отриману продукцію за певний період. Він дозволяє впорядкувати операції виробничих процесів у бджільничих господарствах, що особливо актуально під час сезонності робіт на пасіці. Акт проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці не тільки систематизує інформацію у вигляді відображення «бухгалтерського ланцюжка», але й спрощує оформлення звітності пасічника про виконану роботу.

Документування в «медовій галузі», також включає в себе річний звіт господарства, що містить такі показники: рух бджолиних сімей протягом року, валовий вихід продукції (як у натуральному, так і в грошовому вираженні), витрати на виробництво, кількість реалізованої продукції, її собівартість й виручку від реалізації.

У бухгалтерському обліку документ і документування становлять єдине ціле. Бланк документа певної форми і змісту є матеріальним засобом документування і стає бухгалтерським документом тільки після того, як в ньому буде зафіксовано господарську операцію, відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88. [47, с. 159].

Для фіксації виробничих процесів пасічник використовує первинне документальне оформлення, яке є стандартизоване при веденні бухгалтерського обліку. Так, облік меду, воску та іншої продукції бджільництва веде завідувач пасіки в Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції. Мед викачують із сот в присутності комісії, призначеної керівником господарства [53, с. 280].

З огляду на розмешовану продукцію бджільництва (основна, супутня, побічна (з її видами)), виникає потреба у відображенні та деталізації первинного обліку. Для цього, автором розроблено Реєстр приймання продукції бджільництва з пасіки (рис. 2.5).

Назва/№ пасіки _____

**Реєстр приймання продукції бджільництва з пасіки
станом на «__» _____ місяць 20__ р.**

Продукція бджільництва, одиниць виміру (кг, л)	Весняний сезон			Літній сезон			Осінній сезон			Зимній сезон		
	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Січень	Лютий
Основна продукція												
- мед												
- стільниковий мед												
Супутня продукція												
- віск і воскова сировина (суш, забрус)												
- квітковий пилок (бджолине обніжжя)												
- прополіс												
- перга												
- маточне молочко												
- бджолина отрута (сирець)												
- трутневий гомогенат												
Побічна продукція												
- тільця бджіл (бджолиний підмор)												
- личинки воскової молі												
- бджолина мерва												
ВСЬОГО												
Здав _____ / _____ / Прізвище, ім'я, по батькові (підпис)												
Прийняв _____ / _____ / Прізвище, ім'я, по батькові (підпис)												
Бухгалтер _____ / _____ / Прізвище, ім'я, по батькові (підпис)												

Рисунок 2.5 – Авторська форма документа «Реєстр приймання продукції бджільництва з пасіки»

Джерело: власна розробка автора

Реєстр приймання продукції бджільництва з пасіки – це первинний обліковий документ, який фіксує факт передачі продукції бджільництва від виробника (тобто з пасіки) до наступної ланки виробничо-збутового ланцюга. Він є основою для подальшого бухгалтерського обліку, а також слугує для проведення відповідних облікових операцій.

На підставі даних реєстру відображаються операції з надходження продукції у відповідний сезон (помісячно). Фактично, реєстр є доказом проведення господарської операції і може бути використаний, наприклад, при податкових перевірках, розрахунках з постачальниками. На підставі даних реєстру можна проводити різні аналізи, наприклад, аналіз динаміки надходження продукції в розрізі сезонності.

Запропонований Реєстр приймання продукції бджільництва є важливим документом, який забезпечує прозорість господарських операцій, сприяє контролю якості продукції та дозволяє ефективно управляти пасічними господарствами. На рис. 2.6 узагальнено бухгалтерсько-документальний взаємозв'язок надходження продукції бджільництва з вищезазначеними документами.

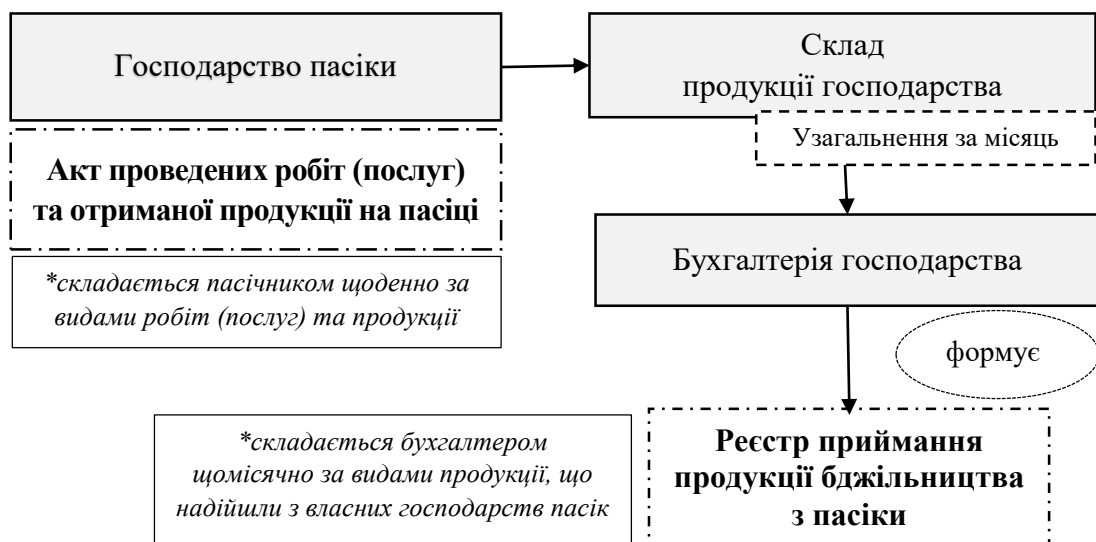


Рисунок 2.6 – Процес бухгалтерсько-документального взаємозв'язку пасічного господарства

Джерело: власна розробка автора

Отже, документування у бджільництві – це невід'ємна частина успішного ведення пасіки. Воно забезпечує прозорість господарської діяльності, контроль якості продукції, сприяє успішній реалізації медової продукції. Правильно організований документообіг дозволяє пасічнику приймати обґрунтовані рішення, оптимізувати витрати і підвищити прибутковість свого господарства.

2.2 Синтетичний і аналітичний облік продукції бджільництва

Досліджуючи бухгалтерський облік у бджільництві (*традиційна складова*), Бездушна Ю.С. і Остапчук С.М., зазначають, «це передусім мова цифр, що виражають вартість: виробничих фондів, понесених витрат, готової продукції та інших складових виробничого процесу» [23, с. 81].

На будь-якому підприємстві для отримання різних за ступенем деталізації даних про об'єкти обліку використовують дві групи рахунків – синтетичні та аналітичні. Функціонування синтетичного і аналітичного обліку на підприємстві забезпечує достовірне відображення всіх господарських операцій як в бухгалтерському обліку, так і у фінансовій звітності. Таким чином, залежно від способу групування та узагальнення облікових даних, активні і пасивні рахунки бухгалтерського обліку поділяються на синтетичні та аналітичні.

Синтетичний і аналітичний облік є взаємодоповнюючими складовими, що формують цілісну систему бухгалтерського обліку на підприємстві. Вони є невід'ємною частиною будь-якого підприємства, зокрема й пасіки, оскільки дозволяють систематизувати інформацію про виробництво та реалізацію продукції, оцінити ефективність роботи пасіки та прийняти обґрунтовані управлінські рішення. Синтетичний облік – це узагальнене відображення в грошовому вимірі економічно однорідних господарських засобів, їх джерел та господарських процесів. Матеріали синтетичного обліку, як зведеного обліку, використовуються для складання і перевірки звітності. На підприємстві за допомогою синтетичного обліку визначають загальну наявність основних засобів, сировини і матеріалів, витрати на виробництво, стан розрахунків з постачальниками.

Аналітичний облік – це система бухгалтерських записів, що дозволяє деталізувати відомості про рух господарських засобів, призначена для оперативного управління господарством і складання звітності та формується для кожного синтетичного рахунку окремо. Найбільш загальні для всіх

підприємств галузеві позиції аналітичного обліку передбачаються в плані рахунків і називаються субрахунками. На відміну від синтетичного обліку, аналітичний облік ведеться не лише у вартісних, а й у натуральних показниках, а також містить довідкові дані. Достовірність показників аналітичного обліку періодично перевіряють за допомогою інвентаризації [54, с. 109, 110].

У розділі 1 автором здійснено чітке розмежування продукції бджільництва, що стало основою для подальшого аналізу облікових процесів. Зокрема, у процесі дослідження синтетичного і аналітичного обліку продукції бджільництва, її реалізацію та відображення у системі обліку, автор деталізовано описав сукупність рахунків бухгалтерського обліку, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції бджільництва, а також проаналізував типову структуру облікових записів із зазначеними рахунками та кореспонденцією.

Для ведення обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, передбачено основні рахунки (рис. 2.7).

Робочий План рахунків бухгалтерського обліку розкривається в Наказі про облікову політику підприємства. Кожен із зазначених синтетичних рахунків має свої субрахунки (аналітику), які деталізують дані обліку.

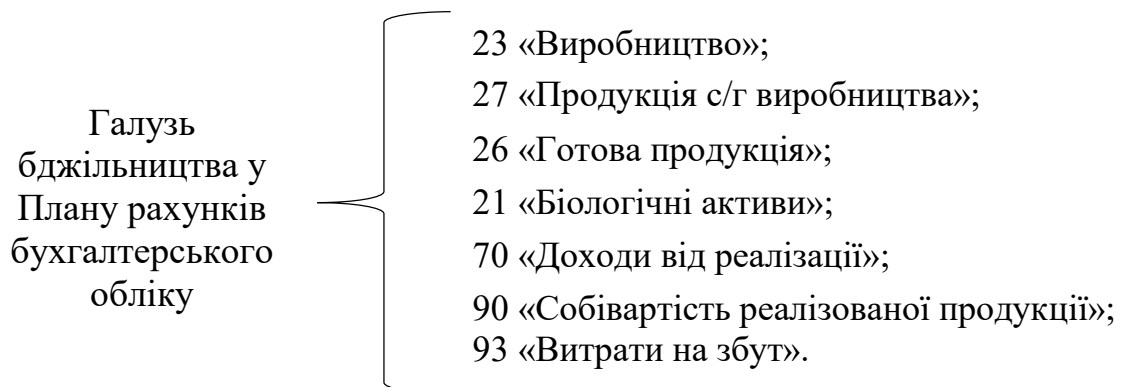


Рисунок 2.7 – Основні рахунки бухгалтерського обліку в галузі бджільництва

Джерело: систематизовано автором на основі [55]

Важливість синтетичного і аналітичного обліку в бджільництві автором деталізовано у чотирьох складових, які відображено на рис. 2.8.



Рисунок 2.8 – Синтетичний і аналітичний облік у бджільництві

Джерело: систематизовано автором

Виробнича діяльність галузі бджільництва обліковується на рахунку 23 «Виробництво» із використанням відповідного субрахунку 232 «Тваринництво». Рахунок призначено для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). За дебетом відображаються понесені витрати на виробництво продукції та розподілені загальновиробничі витрати, за кредитом – фактична собівартість виготовленої продукції. Сальдо за дебетом рахунку 23 «Виробництво» означає залишки продукції незавершеного виробництва.

Незавершене виробництво – це продукція, що не пройшла всіх стадій обробки/переробки, передбачених технологічним процесом виробництва.

Так, Пушкар М.С. зазначає, що під незавершеним виробництвом розуміють «запаси у виробництві, щодо яких існує імовірність отримання економічних вигод внаслідок перетворення їх в наступних періодах (місць,

квартал, рік) у готову продукцію і вартість яких може бути достатньо визначена». Оскільки стандартом бухгалтерського обліку 9 «Запаси» не регламентовано порядку визначення обсягу незавершеного виробництва та його оцінки, підприємство самостійно обирає облікову політику з цього об'єкта обліку [56, с. 354].

Стельмашук А.М. справедливо зауважує, що «не відображаються у складі незавершеного виробництва: виробничі запаси, які ще не підлягають обробці, втрати від браку, напівфабрикати власного виробництва, своєчасно не списані затрати, по'язані з готовою продукцією або виконаними замовленнями» [57, с. 154].

У сільському господарстві, незавершене виробництво – це витрати, які відносяться на продукцію наступного року. Витрати визначаються на кінець року. Проте, оскільки на цей період ці затрати не є мінімальними, то за норматив приймається їх планова величина на кінець року, скоригована на коефіцієнт сезонності затрат за формулою (2.1):

$$K_c = 3 \text{ мін.} / 3 \text{ к.р.}, \quad (2.1)$$

де: 3 мін. – мінімальні незавершені затрати протягом минулого року;

3 к.р. – затрати незавершеного виробництва на кінець минулого року.

У бджільництві готова продукція одночасно може бути незавершеним виробництвом. Отже, незавершене виробництво – це вартість меду, який залишено у вуликах як кормовий запас для підгодівлі бджіл на осінньо-зимово та весняний періоди. Визначення незавершеного виробництва здійснюється виходячи з планових витрат на кінець року згідно з проведеною інвентаризацією проведеної під час осінньої ревізії (сезонність робіт по пасіці деталізовано у розділі 1). Розрахунок проводиться шляхом множення планової собівартості одиниці незавершеного виробництва на його обсяг (графа2 x графа3 табл. 2.2), прийнятої у плані на кінець року. Отриманий результат дорівнює сумі планових витрат по всіх видах робіт планового року, які підлягають включенню до собівартості витрат майбутніх періодів і витрат

минулих років, що не покриваються в плановому році. Оскільки сезонність зміни витрат незавершеного виробництва протягом року незначні, то коефіцієнт сезонності приймається рівним 1. Норматив визначається шляхом множення запланованих на кінець року витрат (у нашому випадку, сума складає - 5000 грн. – табл. 2.3) на коефіцієнт їх сезонності (1) – приклад розрахунку відображено у табл. 2.3). У вартісному вираженні незавершене виробництво відображається як витрати, що необхідні для продовження процесу виробництва.

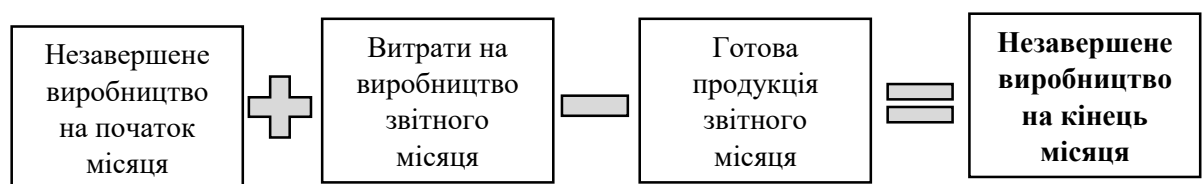
Таблиця 2.3

Визначення нормативу оборотних активів по незавершеному виробництву в бджільництві

Види незавершеного виробництва	Кількість	Планова собівартість, грн.	Сума, грн. (гр.3 x гр.2)
1	2	3	4
Запаси меду у вуликах для годівлі бджіл взимку, ц. (5 кг на бджолосім'ю)	4	1000	4000
Запаси воску у вуликах для годівлі бджіл взимку, ц (1 кг на бджолосім'ю)	2	500	1000
Всього	X	X	5000
Коефіцієнт сезонності	X	X	1
Норматив	X	X	5000

Джерело: розраховано і сформовано автором

Водночас, варто зазначити, що незавершене виробництво, визначається за формулою (2.2):



Обрахунок визначення незавершеного виробництва (2.2)

Джерело: узагальнено автором на основі [57, с. 156]

У процесі обліку в бджільництві загальна кількість меду, залишена у вуликах для забезпечення бджіл кормом на зимовий період, розглядається як незавершена продукція сільськогосподарського виробництва. Вона

відображається в бухгалтерському обліку шляхом відображення таких господарських операцій:

Операція 1. Незавершене виробництво (мед) у бджільництві відображають господарською операцією:

$$\left\{ \begin{array}{ll} \text{Д-т} & \text{К-т} \\ 2721* & 232 \end{array} \right.$$

* нововведений рахунок третього порядку. Деталізація по рахунку, наведена нижче.

Операція 2: Списання витрат по незавершеному виробництву у бджільництві відображується господарською операцією:

$$\begin{array}{l} \text{Корми:} \\ \text{мед;} \\ \text{цукор} \end{array} \left\{ \begin{array}{ll} \text{Д-т} & \text{К-т} \\ & 2721 \\ 232 & \\ & 28** \end{array} \right.$$

** цукор є допоміжною продукцією при підгодівлі бджіл в осінньо-зимово-весняний період. У плані рахунків бухгалтерського обліку відображується як рахунок 28 Товари.

Тобто, спочатку відображується оприбуткування продукції бджільництва, а згодом ця сума списується зворотним проведенням, що фіксує використання меду бджолами для власних потреб.

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за конкретними видами виробництва (у бджільництві, декілька напрямів (видів) виробничої діяльності: медово-товарні, запилювальні, запилювальні-медові, розплідницькі, матковивідний, племінні, карантинні), за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

Фрагмент обліку виробництва господарських операцій галузі бджільництва систематизовано у табл. 2.4.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, облік всієї продукції бджільництва (мед, віск, квітковий пилок, перга, прополіс, маточне молочко, бджолина отрута, трутневий гомогенат і т.д.) відображається на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» субрахунком

272 «Продукція тваринництва». За дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо [55].

Таблиця 2.4

Фрагмент обліку господарських операцій у бджільництві

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано сім'ї бджіл	212, 213	232
2	Нарахована заробітна плата працівникам пасіки	232	661
3	Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування		65
4	Списано медикаменти та дезинфікуючі засоби		208
5	Надано послуги допоміжних виробництв по обслуговуванні в галузі бджільництва		234
6	Нараховано знос на основні засоби у бджільництві		13
7	Списано розподілені загальновиробничі витрати		91
8	Списано бджолиний інвентар		22
9	Надані послуги сторонніми організаціями		63,68
10	Відображено дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів		710
11	Віднесено частину витрат бджільництва на запилення сільськогосподарських культур		231
12	Відображено витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	940	232

Джерело: систематизовано автором на основі [55]

Цей рахунок призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух сільськогосподарської продукції (в галузі бджільництва) (рис.2.9). Саме вона оприбутковується за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж.

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції, саме тому необхідно чітко визначити види продукції бджільництва. У розділі 1 продукція бджільництва розмежована згідно з авторською класифікацією, яка є детальною..

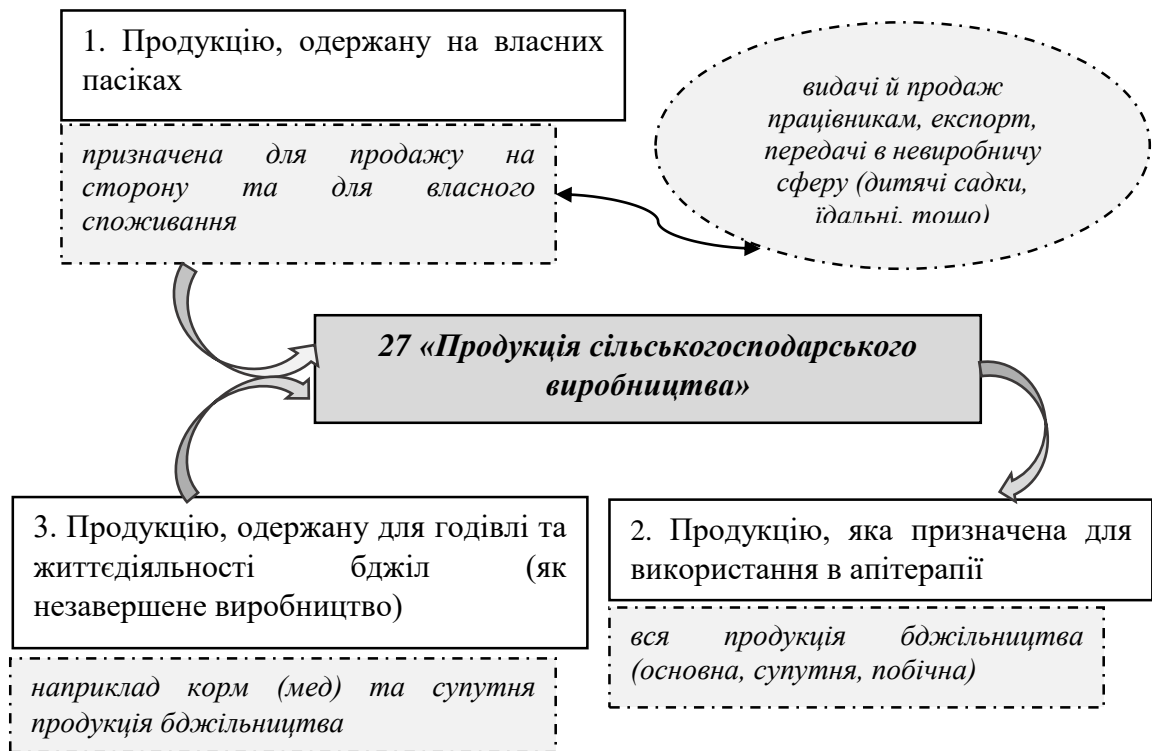


Рисунок 2.9 - Деталізація обліку продукції сільськогосподарського виробництва

Джерело: узагальнено автором

У зв'язку з необхідністю систематизованого відображення всіх розмежованих видів продукції бджільництва згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку, автором запропоновано для багатoproфільних підприємств ввести аналітичні рахунки третього порядку до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» субрахунку 272 «Продукція тваринництва» з відповідною аналітикою (рис. 2.10). Такі субрахунки можуть бути відкриті за наявними видами продукції бджільництва, якщо це необхідно для цілей обліку та відповідає вимогам

Оптимізація системи обліку бджолопродукції шляхом удосконалення синтетичного та аналітичного обліку є ключовим фактором підвищення ефективності пасічного господарства. Такий підхід дозволяє детально відстежувати рух меду, воску та іншої продукції бджільництва від виробництва до реалізації, забезпечуючи точний облік, своєчасне складання

звітності та контроль за виконанням виробничих планів облікової політики господарства.

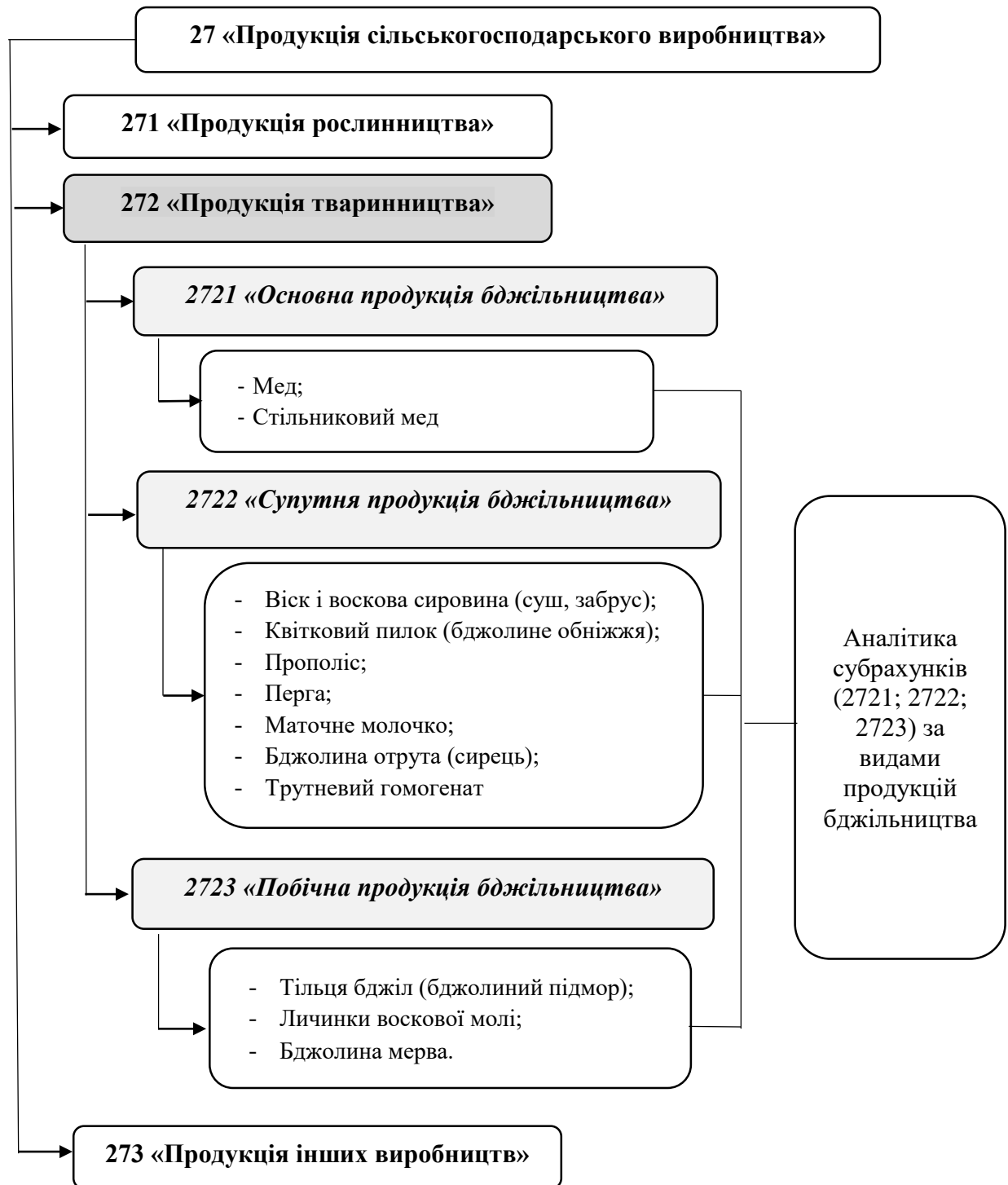


Рисунок 2.10 - Структура рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» за відповідною аналітикою

Джерело: запропоновано автором

Отже, пропоновані субрахунки третього порядку (із аналітикою):

- субрахунок 2721 «Основна продукція бджільництва» (мед, стільниковий мед);

- субрахунок 2722 «Супутня продукція бджільництва» (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат));

- субрахунок 2723 «Побічна продукція бджільництва» (тільця бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва)).

Результати удосконалення обліку продукції бджільництва деталізовано на рис. 2.11.



Рисунок 2.11 - Результат удосконалення обліку продукції бджільництва

Джерело: сформовано автором на основі власних досліджень

Для спеціалізованих бджолиних господарств, які не мають інших напрямків виробництв окрім бджільництва, структура рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» матиме спрощений вигляд та лише рахунки синтетичного обліку за наступним виглядом:

- 271 ««Основна продукція бджільництва»;

- 272 «Супутня продукція бджільництва»;

- 273 «Побічна продукція бджільництва».

Отже, на зазначених субрахунках (2721 та 2722) основної та супутньої продукції відображується надходження видів продукції з пасіки господарства. На субрахунку (2723) побічної продукції відображується надходження з пасіки зворотних відходів.

Так, бджолярі-науковці Разанов С.Ф, Безпалий І.Ф. та інші зазначають, що «в результаті утримання бджіл та переробки їх продукції залишаються відходи, до яких необхідно віднести бджолину мерву та бджолиний підмор» [7, с. 223].

Державним класифікатором України (класифікатор відходів ДК 005-96) передбачено групи відходів та їх деталізацію. До групи 01 належать такі класифікаційні угруповання: (012) – відходи вирощування тварин та виробництва продукції тваринництва [58].

У табл.2.5 систематизовано класифікаційні угруповання відходів, які належать до галузі бджільництва.

Таблиця 2.5.

A1. Відходи виробництва продукції сільського господарства та мисливства (група 01)

Код	Назва класифікаційного угруповання
0125.3.1.02	Мед та продукція бджільництва інші некондиційні
0125.3.1.05	Віск комах та спермацет некондиційні

Джерело: узагальнено автором на основі [58].

Означимо, що відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 року № 2 (далі - Методичні рекомендації №2), зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з

підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням [59]. Тобто загалом відходи є зворотними, якщо від їх використання можна отримати економічну вигоду. Якщо ж відходи не можуть бути використані у виробничому циклі або реалізовані як самодостатній продукт, вони вважаються незворотними та відносяться на собівартість виготовленої продукції. Обліковуються зворотні відходи у кількісному і вартісному виразі [60].

У Методичних рекомендаціях 132 зазначено, що зворотні відходи – це залишки сировини та інших матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються до інших цехів і підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (виконання робіт, надання послуг). При цьому також зазначено, що «ціни на зворотні відходи встановлюються підприємством» (у різних варіаціях, які влаштовуватимуть підприємство).

Вартість зворотних відходів визначають так:

- 1) за справедливою вартістю, якщо зворотні відходи реалізуються на сторону;
- 2) в оцінці можливого використання, якщо зворотні відходи використовуються на самому підприємстві. Ціна можливого використання – знижена ціна початкового матеріалу зворотних відходів. Якщо таку оцінку провести складно, відходи можуть бути оприбутковані за ціною початкового матеріалу.

Порядок визначення справедливої вартості зворотних відходів залежить від того, чи потрібна їх переробка перед реалізацією. Якщо зворотні відходи реалізуються без переробки, вони є готовою продукцією [61]. За такими відходами справедливою вартістю є ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку) виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції і товарів (п.3.1 додатка до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств») [62].

Виходячи з п. 2.6 Методичних рекомендацій 1315, в яких чітко вказано, що «побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими», все ж вважаємо, що не зменшуючи цінність побічної продукції бджільництва (тільца бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва) для лікування та оздоровлення населення, варто обліковувати її на запропонованому субрахунку 2723 «Побічна продукція бджільництва» з відповідною аналітикою (за видами продукції).

Реалізація продукції бджільництва передбачена по усіх її різновидах. Водночас основна і супутня продукція бджільництва має більшу цінність та вартість, відповідно собівартість її вища, ніж у побічної продукції, яка має свою специфіку та обліковується як зворотні відходи, в наслідок чого має нижчу собівартість.

Зазначене введення/впорядкування аналітичних рахунків дає змогу підвищити повноту і аналітичність, інформаційну та контрольну функціональність бухгалтерського обліку, оперативність забезпечення управлінського персоналу достовірною інформацією у бджільництві.

Відмітимо, що єдиних стандартів обліку для пасічників немає. З огляду на це, відкриття бухгалтером запропонованих аналітичних рахунків підвищить якість обліку шляхом формування більш повної і точної облікової інформації.

Задля розуміння відображення використання/залучення запропонованих субрахунків бухгалтерського обліку в табл. 2.5 систематизовано господарські операції галузі бджільництва.

З огляду на деталізацію господарських операцій з використанням нововведених рахунків третього порядку, зазначимо, що по завершенню звітнього місяця облікова вартість продукції бджільництва коригується до фактичної.

Таблиця 2.5

Облік господарських операцій галузі бджільництва

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Оприбутковано з пасіки основну продукцію: - Мед; - Стільниковий мед	2721	232
2	Оприбутковано з пасіки супутню продукцію: - Віск і воскова сировина (суш, забрус); - Квітковий пилок (бджолине обніжжя); - Прополіс; - Перга; - Маточне молочко; - Бджолина отрута (сирець); - Трутневий гомогенат	2722	232
3	Оприбутковано з пасіки побічну продукцію - Тільця бджіл (бджолиний підмор); - Личинки воскової молі; - Бджолина мерва.	2723	232
4	Передано продукцію бджільництва від однією МВО іншій	2721, 2722, 2723	2721, 2722, 2723
5	Безкоштовне одержання продукції бджільництва	2721, 2722, 2723	718
6	Оприбутковано надлишки при інвентаризації продукції бджільництва	2721, 2722	719
7	Списано вартість реалізованого меду, який оцінюється за справедливою вартістю.	901	2721
8	Списано вартість реалізованого воску, який оцінюється за справедливою вартістю		2722
9	Нараховано дохід від реалізації продукції бджільництва	361, 362	701
10	Нараховано податкове зобов'язання	701	643
11	Безкоштовна передача продукції бджільництва	949	2721, 2722, 2723
12	Виявлена нестача продукції бджільництва при інвентаризації	947	2721, 2722
13	Виявлена загибель сім'ї бджіл, які виявлено під час весняної ревізії		212
14	Списано загибель сім'ї бджіл (бджолиний підмор)	2723	212

Джерело: систематизовано автором на основі [55] та нововведених субрахунків третього порядку (2721, 2722, 2723).

Отже на рис. 2.12 деталізовано корегування (розрахунок та відображення

господарських операцій) між фактичною та плановою собівартістю виробленої продукції бджільництва з урахуванням нововведених рахунків бухгалтерського обліку (2721 «Основна продукція бджільництва», 2722 «Супутня продукція бджільництва») та зауважимо, що сума відхилень визначається добутком відсотка відхилень та вартості відпущеної зі складу продукції.

№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Відображено в кінці місяця різницю між фактичною та плановою собівартістю випущеної з виробництва готової продукції (мед, стільниковий мед)	2721	232
2	Відображено в кінці місяця різницю між фактичною та плановою собівартістю випущеної з виробництва готової продукції: - Віск і воскова сировина (суш, забрус); - Квітковий пилок (бджолине обніжжя); - Прополіс; - Перга; - Маточне молочко; - Бджолина отрута (сирець); - Трутневий гомогенат	2722	232

Сума відхилень облікової вартості від фактичної визначається:(формула 2.3)

$$\mathbf{В.в. = (В.поч.+В.зв.міс.)/(П.поч.+П.зв.міс.)} \quad (2.3)$$

де В.в. – відсоток відхилень;

В.поч. – відхилення на початок місяця;

В.зв.міс. – відхилення звітного місяця;

П.поч. – продукція за обліковими цінами на початок місяця;

П.зв.міс. – продукція звітного місяця за обліковими цінами.

Рисунок. 2.12 - Корегування між фактичною та плановою собівартістю продукції бджільництва з урахуванням нововведених рахунків бухгалтерського обліку

Джерело: розроблено автором

Водночас для обліку виготовленої продукції Планом рахунків передбачено два рахунки: 26 та 27. За кожним із них відображується продукція бджільництва.

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

Рахунок 26 «Готова продукція» використовується для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством. По дебету рахунку 26 відображається надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю, по кредиту – списання готової продукції за сумою відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, яка визначається у відсотках і обчислюється як відношення відхилень по залишку готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами [44, с. 369].

Бутинець Ф.Ф. зазначає, що «у бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю. Але оскільки вартість продукції може бути визначена лише після збирання всіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик. При визначенні первісної вартості продукції (робіт, послуг) також керуються П(С)БО 16 «Витрати»» [44, с. 371].

Відтак, Суліменко Л.А. та Цегельник Н.І. пропонують «у разі, якщо на підприємстві здійснюється переробка та розфасовка медової продукції, її доцільно відображати як готову продукцію, використовуючи рахунок 26 «Готова продукція» [63, с. 126].

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою – первісна вартість (по дебету рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції») та оцінка, що визначається за домовленістю сторін (по кредиту рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції») [44, с. 371].

На рис. 2.13 систематизовано авторське бачення факторів впливу на отримання доходів від реалізації готової продукції у бджільництві з аналітикою по відношенню до медової галузі.

Напрями доходів	Фактори впливу на отримання доходів в галузі бджільництва*
доходи від реалізації сільськогосподарської продукції для державних і регіональних потреб;	<p>Стабільність ринку та підтримка вітчизняного виробника напрямок забезпечує стабільність ринку, тобто, закупівля продукції бджільництва для державних потреб стимулює розвиток галузі та сприяє імпортозаміщенню.</p>
доходи від реалізації сільськогосподарської продукції через мережі пунктів заготівлі, а також обслуговуючих сільськогосподарських кооперативів;	<p>Оперативність та консолідація ринку пасічники отримують оплату за продукцію швидко, що дозволяє їм ефективно планувати виробництво; пункти заготівлі* та кооперативи беруть на себе значну частину організаційних питань, пов'язаних зі збутом продукції; кооперативи сприяють консолідації невеликих виробників, що дозволяє їм ефективніше конкурувати на ринку.</p>
доходи від реалізації сільськогосподарської продукції на ринку;	<p>Ціноутворення та можливість диверсифікації ціни на ринку формуються під впливом попиту та пропозиції, що дозволяє пасічникам отримувати максимальний дохід; на ринку пасічники можуть реалізовувати не тільки основні продукти (мед, стільниковий мед, віск), але й супутню та побічну продукцію.</p>
доходи від реалізації сільськогосподарської продукції за товарообмінами (бартерними) операціями;	<p>Розширення клієнтської бази та зменшення витрат бартерні операції дозволяють залучати нових клієнтів та встановлювати довгострокові партнерські відносини; бартерні операції можуть допомогти зменшити витрати на закупівлю необхідних товарів та послуг.</p>
доходи від реалізації готової продукції за іншими напрямками	<p>Вільний ринок експорт продукції бджільництва; промислова переробка - забезпечує стабільний попит на продукцію; туризм - додаткове джерелом доходів для пасічників; апітерапія – додаткова господарська діяльність.</p>

* саме на Вінниччині працюють такі заготівельні/закупівельні пункти [29].

Рисунок 2.13 - Фактори впливу на отримання доходів в галузі бджільництва

Джерело: розроблено автором із використанням [53, с. 696]*авторська розробка

Для обліку реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 701 «Дохід від реалізації готової продукції». На цьому субрахунку узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції [55]. Подолянчук О.А. виокремлює дохід, як надходження економічних вигод, які нараховані та підлягають отриманню або отримані в результаті виробничо-фінансової та комерційної діяльності підприємства [64, с. 24].

Облік реалізації продукції бджільництва є важливим інструментом для успішного ведення пасічного господарства. Він дозволяє не тільки контролювати фінансовий стан пасіки, й приймати обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності виробництва та збільшення прибутковості.

Для бухгалтерського обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт та послуг призначено рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом рахунку відображається вартість реалізованої сільськогосподарської продукції, а також додаткових біологічних активів, оціненої за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, а також фактична собівартість реалізованих робіт, послуг і товарів (без торгових націнок), за кредитом рахунку 90 проводиться списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати» [53, с. 697].

Для обліку господарських операцій у бджільництві бухгалтер застосовує також інші рахунки. Зокрема, для обліку бджолиних сімей разом із вуликами, рамками та іншим бджолиним інвентарем використовується рахунок 21 «Поточні біологічні активи» та відповідні субрахунки 212 «Поточні біологічні активи тваринництва» (облік за справедливою вартістю) та 213 «Поточні біологічні активи тваринництва» (оцінені за первісною вартістю).

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічний актив» [11] – це жива тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи.

У своїй монографії Коваль О.В. наголошує, що біологічні активи «носять» дискусійний характер, оскільки на сьогодні низка питань стосовно організації обліку біологічних активів потребує детального розгляду, узагальнення та удосконалення. Дослідження бухгалтерського обліку вирощування біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах Вінницької області показало, що цей процес має ряд особливостей, які необхідно враховувати при його організації та методиці [65, с. 75].

Водночас Жук В.М. біологічні активи розглядає як живі організми (тварини та рослини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигід. Відповідно, біологічним активом може бути визнана будь-яка тварина або рослина, на утримання або вирощування якої спрямована діяльність підприємства, і це не обов'язково має бути сільськогосподарська [66, с. 14].

Згідно з Інструкцією Плану рахунків бухгалтерського обліку, рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуюваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації. За дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» відображається надходження поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

На субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва», які оцінені за справедливою вартістю, ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на

вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо) [55]. Водночас на субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва», які оцінені за первісною вартістю, ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [53, с.322, 323].

Досліджуючи бухгалтерський облік галузі бджільництва, науковці з обліку Іщенко Я.П., Подолянчук О.А. та Коваль Н.І. зазначають, що, облік бджолосім'ї разом з вуликами, рамками та іншим інвентарем ведеться на аналітичному рахунку «Сім'ї бджіл» даного субрахунку. З метою визначення та детального обліку стану кожної сім'ї після закінчення медозбору комісія, призначена керівником господарства, перевіряє підготовку до зимівлі. У кожній сім'ї встановлюють наявність і якість матки, кількість розплоду в рамках і стільників у вулику, кількість та якість меду, силу сімей. Результати заносять у відомість огляд та складають Акт перевірки пасіки. У ньому зазначають рух бджолиних сімей протягом року, виробництво меду, воску та іншої продукції, кількість стільників, вуликів на пасіці, дають характеристику приміщень для зимівлі бджіл, вказують кількість хворих різними хворобами та оздоровлених сімей, пропонують заходи поліпшення роботи пасіки [67, с. 308-309].

Синтетичний облік поточних біологічних активів по каналах надходження та вибуття за кореспондуючими рахунками ведуть в Журналі-ордері № 8 с.-г. по рахунку 21 «Поточні біологічні активи» та Відомостях № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва [67, с. 321].

В обліково-науковій літературі порожні вулики, обліковуються також на рахунку 10 «Основні засоби» з урахуванням їх первісної вартості та за умови, якщо вартість вулику становить до 20 тис. грн. і термін корисного

використання (експлуатації) активу становить понад 1 рік. Інформація щодо основних засобів та їх вартості висвітлено і в Податковому кодексі відповідно до підпункту 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 [68]. У випадку бджолиних вуликів, варто зазначити, що їх вартість може бути різною, залежить від вподобань пасічника, від величини/сили пасіки та потреб пасічного господарства.

Чітко налагоджений синтетичний та аналітичний облік у бджільництві дозволяє бухгалтеру збирати необхідні дані для прийняття управлінських рішень та складання різних форм звітності сільськогосподарських підприємств. Запропонована автором структура синтетичних та аналітичних рахунків дозволить своєчасно відслідкувати наявність та рух продукції бджільництва, що в подальшому сприятиме дослідженню та відображенню обліку витрат і узагальненню форми звітності. А облік за видами продукції допоможе покращити управління пасікою.

Результати дослідження взаємопов'язані та обумовлюють необхідність внесення пропозицій щодо формування статистичної звітності в частині продукції бджільництва, наведених в Методичних рекомендаціях до «Роз'яснення щодо показників форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»», що досліджено та систематизовано у розділі 3.

Отже, удосконалення системи обліку в бджільництві є важливим кроком до підвищення ефективності виробництва та конкурентоспроможності галузі. Воно дозволяє оптимізувати витрати, підвищити якість продукції та забезпечити прозорість фінансової діяльності, а впорядкований синтетичний і аналітичний облік є невід'ємною частиною успішного ведення бджільничого господарства.

2.3 Внутрішня звітність щодо процесів реалізації продукції бджільництва

Водночас із ґрунтовним вивченням та внесенням пропозицій щодо удосконалення бухгалтерського обліку продукції бджільництва, вважаємо за необхідне надати оцінку обсягам реалізації (експорту) такої продукції та запропонувати шляхи удосконалення документального забезпечення управління процесом реалізації на підприємствах.

У бджільництві реалізація продукції є невід'ємною складовою успішного функціонування та розвитку даної галузі сільського господарства. Вона є кінцевою метою всіх виробничих процесів на пасіці та визначає економічну ефективність бджільництва.

Реалізація продукції забезпечує пасічникам дохід, що є основним стимулом для подальшого розвитку господарства. Попит на продукцію бджільництва є важливим індикатором її якості та відповідності потребам споживачів. Аналіз ринку дозволяє пасічникам коригувати виробничі процеси та асортимент продукції, а її регулярна реалізація забезпечує безперервність виробництва та створює умови для подальшого розвитку галузі.

Процес реалізації – це сукупність операцій із продажу готової продукції споживачам. Продукція реалізується за відпускними або продажними цінами. Ціни на продукцію встановлюються з таким розрахунком, щоб підприємство не тільки відшкодувало витрати на виробництво продукції і її реалізацію, а й одержало прибуток, необхідний для сплати податку з прибутку та інших обов'язкових платежів до бюджету і розширення власного виробництва. Відповідно, як уже зазначалося, реалізацією завершується процес кругообігу засобів, тим самим забезпечуючи можливість відтворення виробничих запасів і самого процесу виробництва, здійснення розрахунків підприємства за своїми зобов'язаннями (перед бюджетом, перед працівниками з оплати праці, перед постачальниками та іншими господарюючими суб'єктами), а також виявляється фінансовий результат від реалізації [47, с. 205, 207].

Основні завдання бухгалтерського обліку реалізації зводяться до:

- відображення ступеня виконання бізнес-плану на реалізацію сільськогосподарської продукції;
- своєчасне документальне оформлення кожної партії реалізованої продукції;
- контроль за своєчасним надходженням плати за реалізовану продукцію;
- визначення фінансових результатів від реалізації продукції (робіт, послуг) [53, с. 687].

Продукція бджільництва має широкий спектр застосування і реалізується на різних ринках як на внутрішньому, так і на зовнішньому. Реалізація меду на внутрішньому ринку відбувається серед любителів солодкого продукту, як оптом, так і в роздріб. Водночас внутрішній ринок є основним ринком збуту для більшості пасічників. Продукція реалізується через магазини, ярмарки, а також безпосередньо споживачам. Зовнішній ринок – це експорт продукції бджільництва, який дозволяє розширити ринки збуту, збільшити доходи і підвищити престиж вітчизняної продукції. Однак, як відомо, це не лише мед, а й вся продукція бджільництва, цінова категорія якої за останні роки суттєво змінилась.

Так, Здирко Н.Г. вважає, що «внутрішній ринок меду оцінюють у 20 - 30 тисяч тон на рік. Фактично у кожному регіоні України є не тільки «любители» виробництва «солодкої продукції», а й підприємства-виробники, які експортують продукцію бджільництва в країни ЄС» [19, с. 23].

Разом з тим, внутрішній ринок не є єдиним «тилом» для вдалого господарювання. Вихід на зовнішній ринок (експорт продукції) для господарства є надійним та стабільним джерелом прибутку. Саме експорт медової продукції є одним із основних чинників сталого розвитку галузі бджільництва на зовнішньоекономічному ринку України.

Маслак О.О. та Жежуха В.Й. розглядають експорт як продаж товарів (робіт, послуг) суб'єктами підприємницької діяльності України іноземним

суб'єктам господарювання (в тому числі й з оплатою в негрошовій формі) з вивозом чи без вивозу таких товарів (робіт, послуг) за межі митної території України (наприклад, продаж товарів чи послуг нерезидентам, що знаходяться на митній території України). При цьому розрізняють різноманітні види експортних операцій: експорт товарів (робіт, послуг) на виконання зовнішньоекономічних контрактів купівлі-продажу, експорт на виконання міждержавних чи міжурядових угод, експорт на виконання бартерної чи компенсаційної угоди тощо. Залежно від видів експортних операцій та від суб'єктів їх здійснення такі операції по-різному відображаються у бухгалтерському обліку [69, с. 71].

Завдання обліку експортних операцій систематизовано на рис. 2.14.

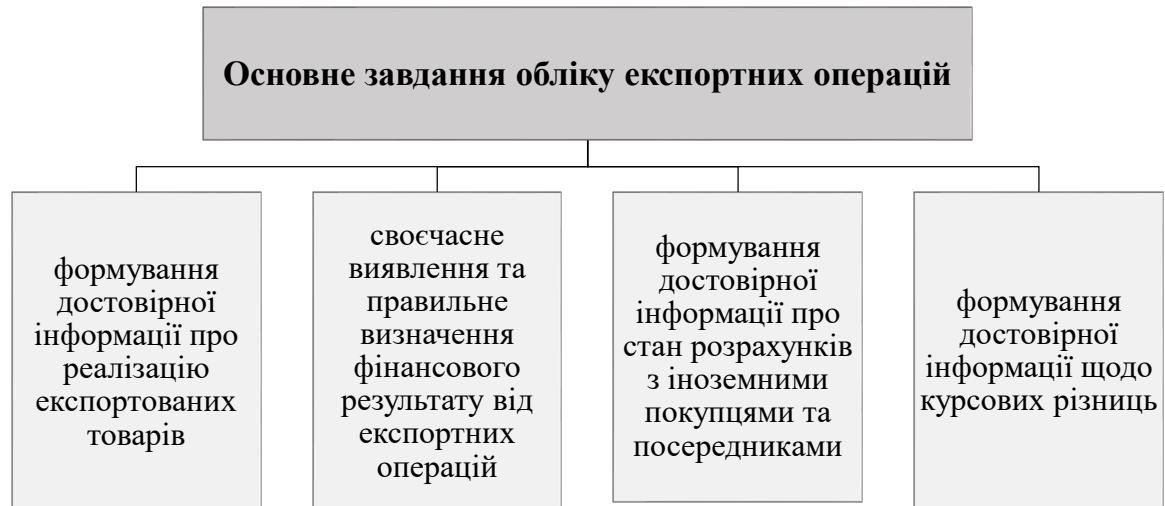


Рисунок. 2.14 – Завдання обліку експортних операцій

Джерело: систематизовано автором на основі [69, с.72].

Факторами, що впливають на реалізацію продукції бджільництва є:

- якість продукції (висока якість продукції є основною умовою успішної реалізації);
- маркетинг (ефективний маркетинг дозволяє донести інформацію про продукт до споживача та сформувати позитивний імідж);
- логістика (налагоджена система доставки продукції до споживача є важливою умовою успішної реалізації);

- законодавство (дотримання вимог законодавства щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва забезпечує її безпеку для споживачів).

Оскільки основний продукт бджільництва зовнішньої реалізації (експорт) – мед, то це зумовлює необхідність більш ширшого та деталізованого аналізу. Адже саме експорт меду є однією зі складових, що підтверджує особливості галузі, що в свою чергу забезпечує ствердження економічної стійкості розвитку самої галузі в цілому. Головною підставою функціонування суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності є внесення цього виду діяльності до статуту підприємства або установчого договору, що надає право підприємствам здійснювати будь-які види зовнішньоекономічної діяльності [70, с. 45].

Облік експортних операцій здійснюється відповідно до Законів України «Про бухгалтерський облік і бухгалтерську звітність в Україні» [46], «Про зовнішньоекономічну діяльність» [71], «Про валюту і валютні операції» [72] (даний Закон також заміняє і Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання та валютного контролю»), «Про податковий кодекс» [68], «Про фінансові механізми стимулювання експортної діяльності» [73] та інших нормативних документів.

Аналіз реалізації продукції тісно пов'язаний з оцінкою виконання договірних зобов'язань підприємства – постачальника продукції перед споживачами. Основною формою договорів є прямі договори постачання продукції між підприємствами – виробниками і торговельними підприємствами [74, с. 254].

Щоб експортувати мед за кордон, він повинен відповідати нормам законодавства України згідно з ДСТУ 4497:2005 [75] та Директиві Європейського Парламенту про мед № 2001/110/ЕС від 20.12.2001 р. [76].

На території Вінницької міської територіальної громади бджільництво є розповсюдженим видом господарської діяльності. Соняшниковий мед пасічники збувають оптом ТОВу «СП «МЕД ПОДІЛЛЯ», яке є фактичним на монополістом на ринку реалізації продукції бджільництва у Вінниччині.

Майже у всіх районах регіону працюють його заготівельно-обмінні пункти, куди бджоларі можуть здати медову продукцію. Разом з тим, ТОВ «СП «МЕД ПОДІЛЛЯ» має в своєму розпорядженні базу з виробництва та переробки продукції бджільництва, а також торгові контакти, як в Україні, так і за її межами [29]. Експорт продукції бджільництва найбільшого монополіста Вінниччини – ТОВ «СП «Мед Поділля» у динаміці деталізований у табл. 2.6 та рис. 2.15.

Таблиця 2.6

Експорт меду ТОВ «СП «Мед Поділля»

Країна експортер	Роки експорту							
	2020 рік		2021 рік		2022 рік		2023 рік	
	Одиниці виміру, (кг)	Сума, грн.	Одиниці виміру, (кг)	Сума, грн.	Одиниці виміру, (кг)	Сума, грн.	Одиниці виміру, (кг)	Сума, грн.
Німеччина	76560	4550000	19140	1413000	19410	1735000	19765	1972000
Японія	17110	8034000	19108	2710000	-	-	-	-
Америка	97243	8275000	48423	4360000	44432	5745000	45600	6608000
Балтії	2030	7545000	268100	1649000	309750	2505900	223927	1790000
Велика Британія	-	-	260000	320300	-	-	-	-
Всього	192943	28404000	614771	10452300	373592	9985900	289292	10370000

Джерело: систематизовано автором за даними ТОВ «СП «Мед Поділля»»

Аналізуючи систематизовані дані ТОВ «СП «Мед Поділля», спостерігається стабільність основних ринків збуту українського меду: Німеччина, Америка та країни Балтії. Це спостерігається навіть незважаючи на військові дії в Україні, які є основною причиною коливань експорту меду. Це свідчить про визнання якості українського меду на світовому ринку та наявність стійких торговельних відносин з країнами-експортерами.

Загальний обсяг експорту меду за вказаний період у ТОВ «СП «Мед Поділля» демонструє тенденцію до зростання, що свідчить про збільшення попиту на український мед на світовому ринку. Водночас спостерігається

зміна структури експорту за країнами. Зокрема, в 2021 році відзначалося значне зростання експорту до Великої Британії, проте в наступні роки цей ринок не продовжив свого розвитку.

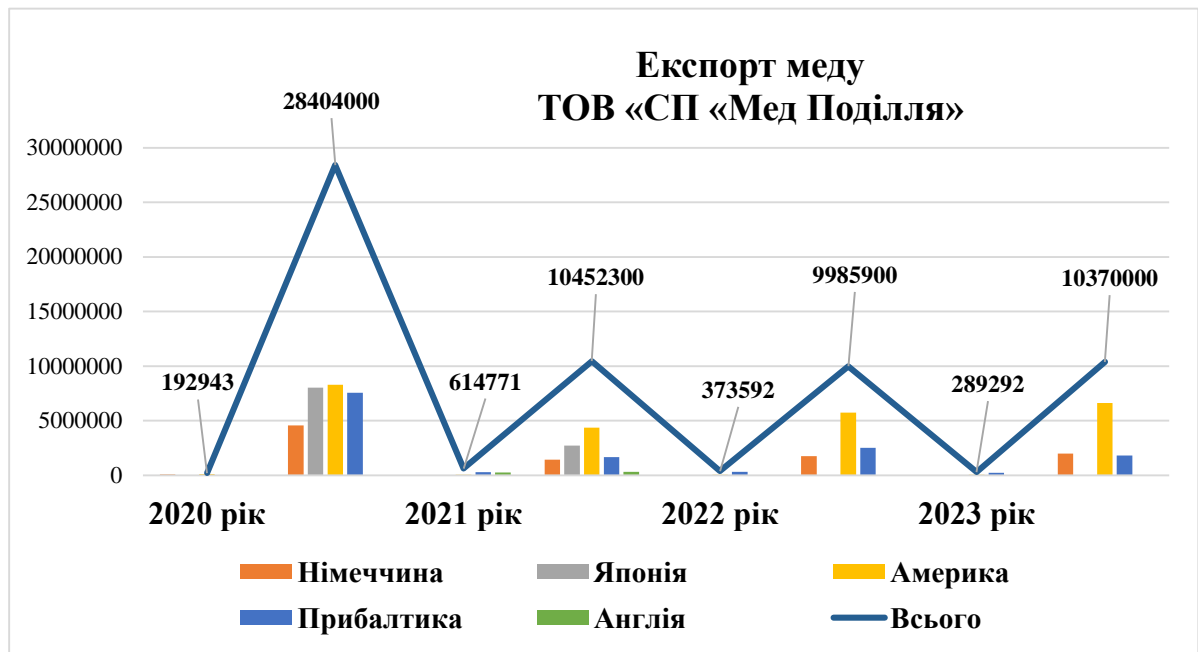


Рисунок 2.15 – Динаміка експорту меду ТОВ «СП «Мед Поділля»

Джерело: систематизовано автором за даними ТОВ «СП «Мед Поділля»»

Разом з обсягами зростає й загальна вартість експорту меду, що свідчить про підвищення ціни на український мед на світовому ринку.

Аналіз динаміки експорту меду показує значний потенціал українського бджільництва. Незважаючи на загальну нестабільність у галузі бджільництва, ТОВ «СП «Мед Поділля» займає домінуюче становище на ринку Вінницької області. Компанія виступає своєрідним «якорем стабільності», підтримуючи дрібних пасічників та сприяючи розвитку бджільництва в регіоні. Для подальшого розвитку галузі необхідно вживати комплексні заходи, спрямовані на підвищення конкурентоспроможності українського меду на світовому ринку.

У сучасному сьогодні, однією з основних перешкод для розвитку галузі бджільництва, як вже зазначалось, є війна в Україні. Однак, серед інших проблем можна також виділити і відсутність джерел фінансування для інноваційного розвитку, загальну економічну кризу, нехтування підготовкою

висококваліфікованих кадрів, а також відсутність гармонізованих з міжнародними стандартами нормативних документів, що регулюють виробництво та якість продукції. Незважаючи на це, щорічно експортуються значні обсяги меду, що свідчить про великий потенціал галузі та необхідність її подальшого розвитку.

Сумарно Україна виробляє понад 80 тис. тон меду на рік, що є найвищим показником в Європі. При цьому близько 57 тис тон або 80% всього українського меду експортується переважно до країн ЄС (Європейський Союз). Ця галузь вважається експортно орієнтованою та має великий потенціал для освоєння нових ринків збуту всієї продукції бджільництва: меду, маточного молочка, прополісу, бджолої отрути, квіткового пилку тощо [19, с. 22]. Крім того, бджільництво є важливим компонентом агропромислового комплексу, оскільки бджоли забезпечують запилення сільськогосподарських культур, що сприяє збільшенню врожайності та, як наслідок, прибутковості сільськогосподарських підприємств. Водночас потенціал виробництва меду в Україні, виходячи з посівів медоутворюючих рослин, можна оцінити в 140000 тон на рік, що вдвічі більше за поточні обсяги.

Сьогодні Україна, займає перше місце за виробництвом меду серед країн Європи та третє місце в світі.

Якщо порівнювати з минулими роками, то ще в 2012 році основна частка експорту українського меду (68%) припадала тільки на російську федерацію, а друге місце по експорту займала республіка білорусь, на частку якої припадало 10% експорту українського меду. Іншими країнами – експортерами, питома вага яких у експорті продукту коливалась від 3% до 6%, були США, Польща, Чехія, Німеччина, Люксембург. Але сьогодні, лідером із закупівель українського меду є ЄС, країни якого купують понад ніж половину всього експорту. З 2015 року, експорт меду з України набув значного темпу і зараз він здійснюється у 22 країни світу. Тобто за останні 10 років Україна збільшила експорт у 15 разів.

Отже, вважаємо за потрібне провести аналітичну оцінку в зовнішній

торгівлі бджолами та однієї з видів продукції бджільництва – меду натурального за 2021 рік (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Зовнішня торгівля бджолами за країнами світу, 2021 р.

Найменування	Одиниця виміру	Експорт		Імпорт	
		Кількість	Вартість, тис. дол. США	Кількість	Вартість, тис. дол. США
Азербайджан	кг	6868,8	61,1	-	-
Бельгія	кг	-	-	12233,2	170,4
Казахстан	кг	70,0	0,8	-	-
Канада	кг	82,7	91,1	-	-
Польща	кг	-	-	1872,0	26,4
Республіка Молдова	кг	17170,0	60,3	-	-
російська федерація	кг	143157,0	279,7	-	-
Словаччина	кг	-	-	21530,0	268,1
Туреччина	кг	-	-	2144,0	127,7
Узбекистан	кг	493,5	7,7	-	-
ВСЬОГО	кг	167842,0	500,7	37779,2	592,6

Джерело: сформовано за даними Держстату України [78]

Отже, ми бачимо, що найбільшими країнами-експортерами бджіл є російська федерація (143,2 т), Республіка Молдова (17,2 т) та Азербайджан (6,9 т). Основними імпортерами є Бельгія, Словаччина, Туреччина та Польща. Структура експорту та імпорту бджолами представлена на рис. 2.16.

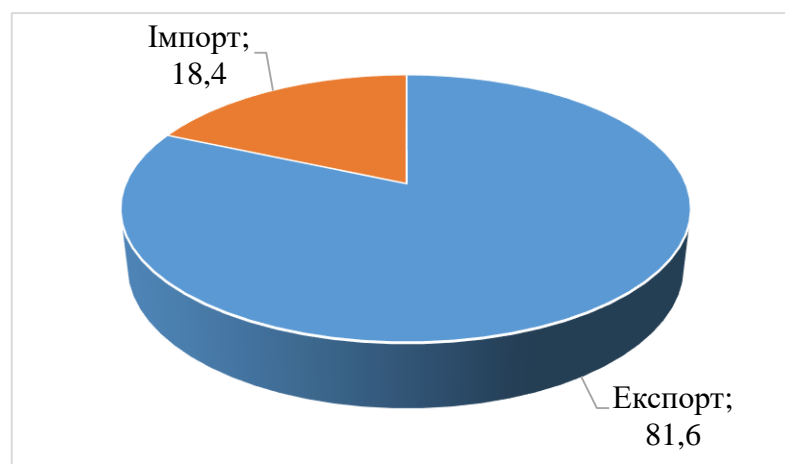


Рисунок 2.16 - Структура експорту та імпорту бджолами, 2021 р., т

Джерело: побудовано за даними Держстату України [78]

Як бачимо, в торгівлі бджолами експорт України становить 81,6%, імпорт – 18,4%. Проведемо оцінку зовнішньої торгівлі меду натурального за країнами світу у 2021 році (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Зовнішня торгівля меду натурального за країнами світу, 2021 р.

Найменування	Одиниця виміру	Експорт		Імпорт	
		Кількість	Вартість, тис. дол. США	Кількість	Вартість, тис. дол. США
1	2	3	4	5	6
Австралія	кг	432,0	1,9	-	-
Австрія	кг	492397,2	1249,3	-	-
Азербайджан	кг	16,0	0,1	-	-
Беліз	кг	1,0	0,0	-	-
Бельгія	кг	3789309,1	9689,5	-	-
Болгарія	кг	549956,7	1360,8	-	-
Британські віргінські острови	кг	3,5	0,0	-	-
Гонконг (Китай)	кг	12,5	0,1	-	-
Греція	кг	61,7	0,3	-	-
Грузія	кг	79,2	0,3	-	-
Данія	кг	1809946,0	4746,8	-	-
Естонія	кг	18958,6	25,6	-	-
Ізраїль	кг	184370,0	433,6	-	-
Індонезія	кг	95,0	0,1	-	-
Іспанія	кг	1417644,7	3710,4	-	-
Італія	кг	1668898,3	4651,3	-	-
Йорданія	кг	946,0	9,7	-	-
Канада	кг	122670,0	332,8	-	-
Катар	кг	35977,8	185,9	-	-
Кіпр	кг	106,9	0,6	-	-
Китай	кг	73,8	0,6	-	-
Комори	кг	0,8	0,0	-	-
Кувейт	кг	12322,5	71,6	-	-
Ліберія	кг	41,8	0,2	-	-
Ліван	кг	3002,4	6,8	-	-
Литва	кг	3538826,0	7800,8	-	-
Малаві	кг	41558,8	100,1	-	-
Мальта	кг	73,0	0,3	-	-
Маршаллові острови	кг	28,2	0,2	-	-
Невизначені країни	кг	2408,0	39,0	281,6	4,1
Нідерланди	кг	782119,1	2001,6	-	-
Німеччина	кг	10496208,6	25593,1	6,2	0,2
Норвегія	кг	60888,0	154,0	-	-
Об'єднані арабські емірати	кг	2447,7	13,2	-	-

Продовження табл. 2.8

1	2	3	4	5	6
Палау	кг	5,0	0,0	-	-
Панама	кг	25,2	0,1	-	-
Польща	кг	16937498,7	41796,3	19800,0	39,1
Республіка Молдова	кг	2,4	0,0	-	-
російська федерація	кг	0,8	0,0	-	-
Румунія	кг	1013525,4	2589,7	21240,0	93,5
Саудівська Аравія	кг	7050,4	41,9	-	-
Сербія	кг	120933,0	306,6	-	-
Сінгапур	кг	15,4	0,1	-	-
Словаччина	кг	1036900,0	2308,6	-	-
Сполучене королівство великої Британії та північної Ірландії	кг	804634,2	2164,1	-	-
США	кг	2915678,1	7415,8	-	-
Сьєрра-Леоне	кг	3,5	0,0	-	-
Тайвань, провінція Китаю	кг	37,4	0,1	-	-
Туреччина	кг	962840,8	1925,7	-	-
Угорщина	кг	1351721,5	3108,1	-	-
Франція	кг	3251540,1	8687,8	-	-
Хорватія	кг	122498,6	323,0	-	-
Чехія	кг	2381632,7	6177,5	-	-
Чорногорія	кг	2,1	0,0	-	-
Швейцарія	кг	161566,4	493,1	-	-
Японія	кг	1427875,2	3962,0	-	-
Всього	кг	57527867,7	143481,5	41327,9	136,8

Джерело: сформовано за даними Держстату України [78]

Отже, згідно з даними зовнішньої торгівлі, найбільшими країнами-експортерами меду натурального є Польща (16937,5 т), Німеччина (10496,21 т), Бельгія (3789,31 т), Литва (3538,83 т), Франція (3251,54 т). З огляду на основний експорт натурального меду, імпорт в Україну здійснюється зовсім незначною мірою. Основними імпортерами є Румунія (21,24 т), Польща (19,8 т), Невизначені країни (0,28 т), Німеччина (0,0062 т).

7 найбільших експортерів меду із 67, які працюють в Україні, здійснюють поставки меду в інші країни світу. Починаючи з 2020 року, підприємства-виробники меду та продуктів бджільництва мають змогу експортувати свою продукцію до Королівства Саудівська Аравія за формою сертифіката, яка була погоджена між компетентними органами України та Королівством

Саудівської Аравії. Наразі до переліку ухвалених підприємств, акредитованих для експорту меду та продуктів бджільництва до Королівства Саудівська Аравія, увійшли такі підприємства:

ТОВ «Сан Бі Україна» - Київська область ;

ФГ «Апіс Україна» - Київська область;

ТОВ «Біхайв» - Черкаська область;

ТОВ «Медовий край» - Рівненська область;

ФОП «Косовська Л.В.» - Рівненська область;

ТОВ «Юбі» - Хмельницька область;

ТОВ «СП «Мед Поділля» - Вінницька область [78].

Так, у 2017-му році наша країна експортувала майже 68 тисяч тон солодкого продукту на суму більше ніж 130 мільйонів доларів, що стало нашим «медовим» рекордом. У 2018-му році показники експорту дещо зменшились. Так, за перші п'ять місяців 2018-го року експорт меду склав майже 40 мільйонів доларів.

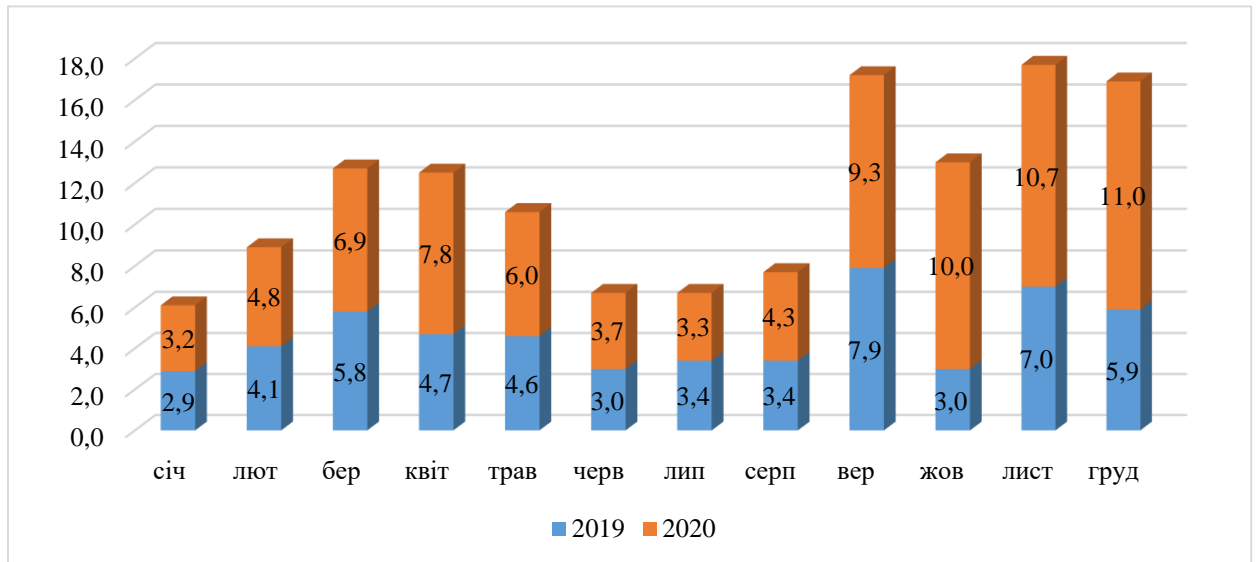


Рисунок 2.17 - Помісячна динаміка експорту меду за 2019-2020 роки

Джерело: сформовано за даними [79]

За підсумками 2019 року Україна експортувала 55,6 тис. тон меду на суму понад 100 млн доларів, що на 12,7% перевищує показник 2018 року. А за 11 місяців 2020 року Україна показала рекордний обсяг експорту меду в 69,84

тис. тон загальною вартістю 117,5 млн доларів. Так, уже в 2020 році, Україна оновила трирічний рекорд з експорту меду, а в 2021 році продовжує залишатися лідером на світовому ринку цієї продукції, виробивши 57,5 тис. тон меду (рис. 2.16).

За даними Державної служби статистики України, у 2020 році поставки меду з України зросли більш ніж на 45% порівняно з попереднім роком - до 80,8 тис. тон, а валютна виручка збільшилася на 27% - до 139 млн. \$. (рис. 2.18).

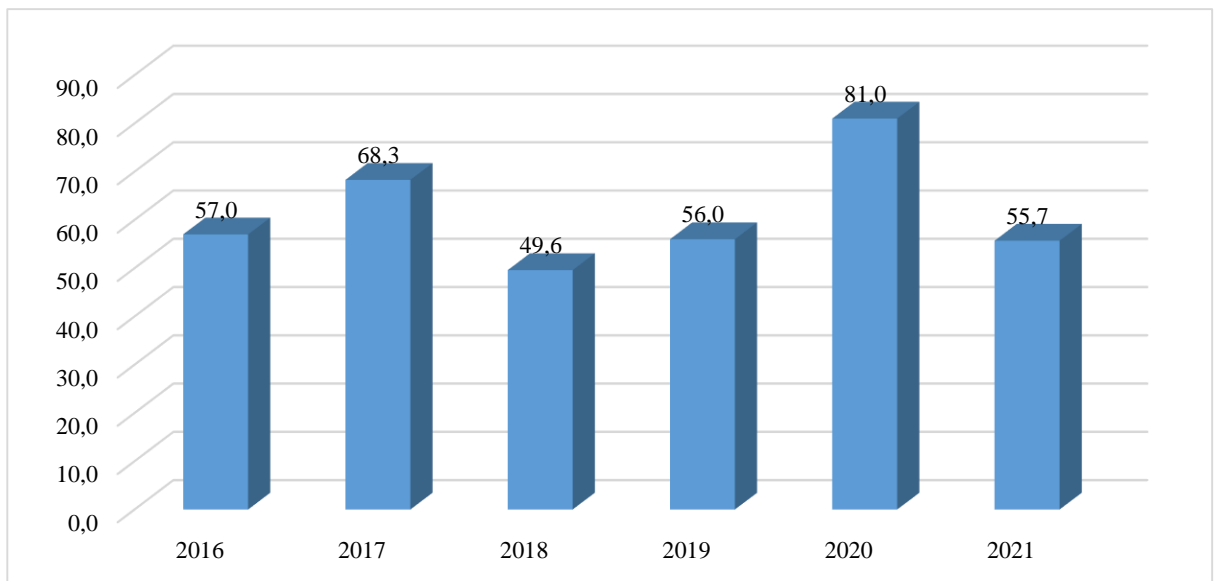


Рисунок 2.18 - Динаміка експорту меду Україною в країни ЄС протягом 2016-2021 р., тис. тон

Джерело: сформовано за даними Держстату України [77]

Варто зазначити, що Україна стала топ-постачальником меду до Європейського Союзу: країни регіону закупили в нашій країні близько третини всього свого імпорту. Найбільшими трьома ринками збуту українського меду в минулому році (2020 р.) стали: Польща, яка придбала в нашій країні 26% всіх поставок, Німеччина – з часткою 19%, США – 10%. До них доєднались Бельгія – 10% та Литва – 6%. [80].

У межах Угоди про асоціацію Україна з кінця 2019 року запровадила європейські вимоги до меду. З метою забезпечення безпеки споживачів та

гармонізації з європейським законодавством Україна впроваджує нові правила для виробників меду. Ці правила, засновані на Директиві Ради ЄС №110/2001 [81], регламентують маркування, класифікацію та вимоги до складу меду. Зокрема, вводиться обов'язкова інформація про походження меду, способу його виробництва та основних характеристик. Нові вимоги не вплинуть на сам процес виробництва меду, проте вимагатимуть від пасічників більш відповідального підходу до якості продукції. Для споживачів це означає можливість отримувати повну та достовірну інформацію про продукт, що дозволить їм зробити свідомий вибір.

До чинних у ДСТУ категорій стільникового, центрифужного та пресованого меду буде додано новий вид – фільтрований мед – з якого видаляється пилок. Це нововведення стосуватиметься лише пасічників, які хочуть продавати свій мед, оскільки вимоги будуть однаковими як для внутрішнього ринку, так і для експорту.

Поняття «фільтрований мед» вводиться саме для того, щоб захистити споживачів від введення в оману. Завдяки обов'язковим вимогам європейської Директиви покупці зможуть точно знати: якщо на банці написано «фільтрований мед», визначити, з яких видів рослин його було зібрано, неможливо. Окрім того, продукт не повинен містити антибіотиків.

Потрапляння антибіотиків до меду – не вина пасічників чи самих бджіл. Це відбувається через обробку полів хімікатами. Бджола діє інстинктивно: вона збирає мед і несе його у вулик, а чим оброблять рослини, ніхто бджолярів не інформує. Так, звичайно фермери пишуть оголошення, коли вони будуть обробляти поля, але закрити бджіл на кілька днів у вулику фізично неможливо. Хоча на сьогодні є багато нехімічних засобів для обробки рослин, які не шкодять бджолам в Україні їх використовують рідко. Водночас саме запилення здатне підвищити врожайність на 30 %. Гарним прикладом співпраці фермерів і бджолярів можна спостерігати у США. Фермери допомагають бджолярам і намагаються не окроплювати поля хімічними препаратами. І завдяки цьому їхні прибутки зростають на мільйони доларів. В

Україні, на жаль така культура співпраці поки що не розвинена.

Отож, впровадження європейських стандартів відкриває нові перспективи для експорту українського меду на європейський ринок. Буде створена система контролю за його безпечністю та якістю. Словом «мед» зможе називатися тільки той продукт, що відповідає усім вимогам якості. А процедура експорту меду до ЄС стане простішою.

У рамках Угоди про асоціацію з ЄС, а також договору про вільну торгівлю для України встановлені тарифні квоти, які дають змогу вітчизняним виробникам експортувати продукцію в країни Євросоюзу за пільговою або нульовою ставкою мита. У разі використання всіх квот Україна все одно може постачати продукцію, але тоді потрібно сплачувати мито в повному обсязі. Так, за вже використаних квот ставка становить 17,3% [82].

Розміри квот за Угодою становлять - 5000 тон/рік з поступовим збільшенням протягом 5 років до 6000 тон/рік. [82].

З боку країн Євросоюзу попит на український мед високий, оскільки свої квоти Україна використовує практично на самому початку року. Так, наприклад, у 2018-2019 роках квоти в 5,4 тис. і 5,6 тис. тон Україна використала вже 3 січня. У 2020 році на безмитне ввезення було виділено до 5,8 тис. тон і вже також на 3 січня квота була використана. На 2021 рік квота була встановлена у розмірі 6 тис. тон і на 4 січня вона була також використана [82].

Тобто, ми бачимо, що протягом останніх років квоти на мед щороку збільшувались. Незважаючи на їх зростання українські експортери використовували їх уже за декілька днів з початку року. Інфографіку щодо використання квот за 2018-2021 роки відображено в додатку Б.

Водночас з 1 жовтня 2017 р. ЄС запровадив додаткові безмитні тарифні квоти на сільськогосподарську та харчову продукцію, яка користується найбільшим попитом в ЄС, терміном на 3 роки в рамках тимчасових додаткових торговельних преференцій ЄС для України – Регламент (ЄС)

2017/1566 [83]. Так, на мед, зокрема, були збільшені безмитні квоти, що становлять + 2 500 т в рік; для ячмінної крупи, обробленого зерна та борошна (+ 7 800 т); оброблених томатів (+ 3 000 т); виноградного соку (+ 500 т); вівса (+ 4 000 т); кукурудзи, кукурудзяного борошна та гранул (+ 625 000 т); пшениці м'якої, пшеничного борошна та гранул (+ 65 000 т) [80].

Очевидно, що обсяг квоти, який використовувався в минулі роки не задовольняв ні попит Європи, ні можливості української медової індустрії. У проєкті переговорів Україна-ЄС мали б бути закладені заходи щодо збільшення як безмитної квоти, так і зниження митних тарифів за прикладом використання моделі співпраці між ЄС та Мексикою, для якої преференційна квота становить 30 тис. тонн зі ставкою 8,6%. Повністю свої корективи щодо зовнішньоекономічної торгівлі України внесла війна у 2022 році, що вплинуло і на умови експорту меду також.

З урахуванням законодавчих змін стосовно експорту меду, варто розглянути також і оновлені дані за період 2023 року. Так, згідно з даними Державної служби статистики України, за першу третину року (січень-квітень) Україна продала за кордон майже 16 тис. тонн меду на суму \$41 млн. Основними ринками збуту залишаються європейські країни, зокрема Німеччина, Польща та Бельгія. Ця експортна динаміка продовжує залишатись позитивною, хоча загальне виробництво меду в Україні має тенденцію до скорочення через вплив війни та тимчасову окупацію частини територій країни [84].

Разом із експортом меду до країн ЄС налагоджується і експорт до США. У порівнянні з минулими роками, у 2023 році експорт до США здійснено набагато більше. Наразі, за перше півріччя поточного року, експортовано більше 1 тис. тонн за ціною 4,3 дол. за 1 кг [85]. Динаміка експорту меду за 2020-2023 рр. відображена на рис. 2.19.

Водночас науковці Жук В.М., Бездушна Ю.С. та Скуратов О.С. досліджували, нормативні акти щодо умов експорту медового продукту та

справедливо зауважують, що вже з 13 червня 2024 року актуалізована Директива щодо меду (2001/110) про, яку ми вже згадували вище.

Тобто, весь мед, що продається в ЄС, повинен відповідати правилам щодо якості та маркування, викладеним у цій Директиві [22, с. 7].

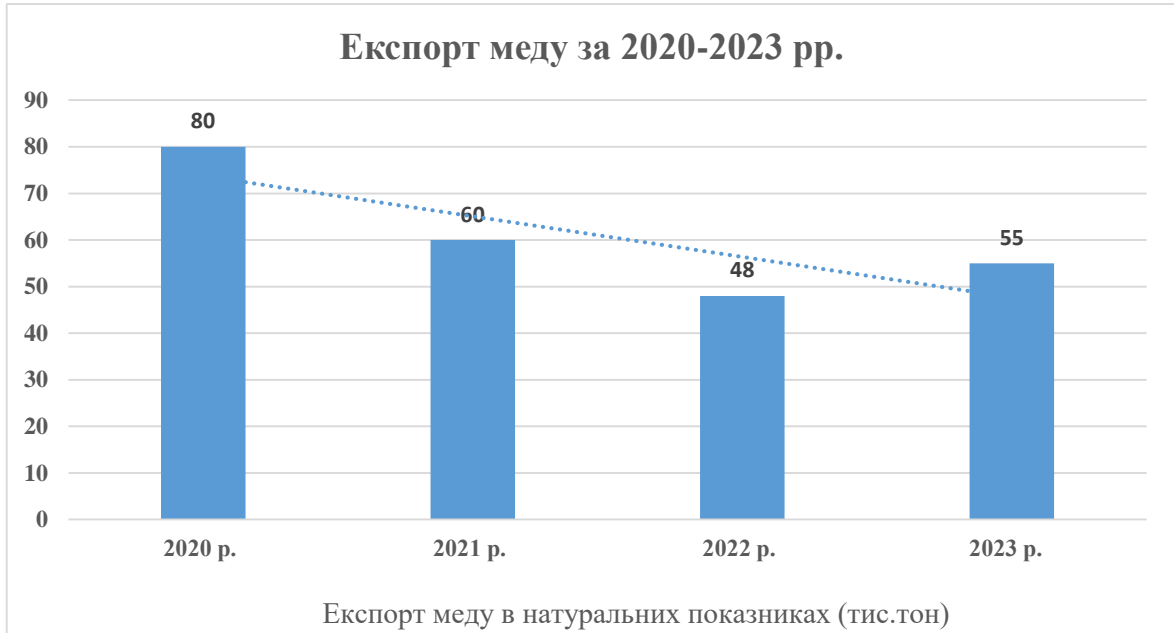


Рисунок 2.19 - Динаміка експорту меду Україною в країни ЄС протягом 2020-2023 рр.

Джерело: систематизовано автором на основі [84,87]

Починаючи з 5 червня 2024 року запрацювали оновлені правила безмитної торгівлі українською продукцією для захисту ринку ЄС.

Зокрема, встановлена квота на мед у 44,4 тис. тонн, хоча вже до середини року експорт її перевищив. У зв'язку з цим було введено поновлені мита на мед.

На 2025 рік вже встановлена квота у 18,5 тис. тонн на 6 місяців, хоча зрозуміло, що вона значно менша за реальний попит, у Європі [87].

Задля відображення та систематизації руху реалізації продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній ринок (експорт)) та прийняття управлінських рішень автором запропоновано форму внутрішньої звітності – Відомість руху готової продукції бджільництва (рис. 2.20).

Затверджую

«__» _____ 20__ р.

Директор підприємства

(підпис)

Відомість руху продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній ринок)

станом на _____ місце 20__ р.

№ з/п	Найменування продукція бджільництва	Залишок на початок року		Надходження			Всього надходження (сума, грн.)	Вибуття (в т.ч. реалізація)			Всього реалізовано (сума, грн.)	Залишок на кінець року		Всього, Сума, грн.
		Од. виміру (кг, л)	Кількість	з власної пасіки	Контр-агент			На потреби власної пасіки	Реалізація			Од. виміру (кг, л)	Кількість	
					національний	іноземний			Національному контрагенту	Іноземному контрагенту				
1. Основна продукція														
1.1.	мед													
1.2.	стільниковий мед													
2. Спутня продукція														
2.1.	Віск і воскова сировина (суш, забрус)													
2.2.	Квітковий пилок (бджолине обніжжя)													
2.3.	Прополіс													
2.4.	Перга													
2.5.	Маточне молочко													
2.6.	Бджолина отрута (сирець)													
2.7.	Грунєвий гомогенат													
3. Побічна продукція														
3.1.	Гільця бджіл (бджолиний підмор)													
3.2.	Личинки воскової молі													
3.3.	Бджолина мерва													
ВСЬОГО РУХУ ПРОДУКЦІЇ														

Бухгалтер _____ / _____ /

Прізвище, ім'я, по батькові

(підпис)

Гол. Бухгалтер _____ / _____ /

Прізвище, ім'я, по батькові

(підпис)

Рисунок 2.20 – Авторська форма документа «Відомість руху продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній ринок)»*Джерело: розроблено автором*

Відомість руху продукції бджільництва – це систематизований документ, який відображає всі етапи переміщення продукції бджільництва від виробника до кінцевого споживача. Вона є важливим інструментом для аналізу ефективності виробництва, контролю якості продукції та розробки стратегій її реалізації.

Деталізуючи форму внутрішньої звітності варто зазначити, що:

- Відомість дозволяє відстежувати всі етапи руху продукції, від виробництва до реалізації, що дає змогу виявити так звані можливі «збої» та втрати;

- на основі її даних можна проаналізувати обсяги виробництва, структуру реалізації, рентабельність різних видів продукції (основної, супутньої та побічної (з їх аналітикою));

- аналіз даних відомості дозволяє виявити найбільш затребувані види продукції, оптимізувати виробничі процеси, розширювати асортимент і ринки збуту та підвищувати конкурентоспроможність бджільництва;

- можна планувати обсяги виробництва на наступний період.

- вона є підставою для нарахування податків та зборів.

Відомість руху продукції бджільництва чітко відображає реалізацію продукції як на внутрішньому так і на зовнішньому ринках. Це дозволяє: визначити, яка частка продукції реалізується на внутрішньому та зовнішньому ринках, відстежувати зміни обсягів продажів на різних ринках з часом, а також ідентифікувати країни та регіони, з найбільшим попитом на продукцію бджільництва. Регулярне ведення відомості руху продукції, на наш погляд, є необхідною умовою для успішного розвитку будь-якого бджільницького господарства.

Отже, внутрішня звітність є незамінним інструментом для успішного управління пасікою. Регулярний збір, обробка та аналіз даних дозволяє своєчасно виявляти проблеми, приймати ефективні рішення та забезпечувати стабільний розвиток бджільничого господарства.

Висновок до розділу 2

Дослідження організаційно-методичних засад сучасного стану бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва дозволили зробити такі висновки:

1. Недостатня система документування у бджільництві та узагальнення інформації щодо продукції бджільництва, не враховує поділ продукції за видами на основну (мед, стільниковий мед), супутню (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат) та побічну продукцію (тільца бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва), що призводить не тільки до неточностей в обліку, й до спотворення звітної інформації, що унеможливорює об'єктивний аналіз ефективності виробництва та прийняття своєчасних та обґрунтованих управлінських рішень. Розроблено новий первинний документ — Акт проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці, який відображає деталізацію проведених робіт (послуг) на пасіці та отриману продукцію за певний період, що є актуальним під час сезонності робіт на пасіці. Він також допомагає впорядкувати операції по виробничих процесах у бджільницьких господарствах та заощаджує час пасічнику або його помічнику.

2. Реєстр приймання продукції бджільництва з пасіки – це первинний обліковий документ, який фіксує факт передачі продукції від виробника (тобто з пасіки) до наступної ланки виробничо-збутового ланцюга. Він є основою для подальшого бухгалтерського обліку та для проведення відповідних облікових операцій. На підставі даних реєстру відображаються операції з надходження продукції у відповідний сезон (помісячно). Він також дозволяє проводити аналіз динаміки надходження продукції з урахуванням сезонності. Запропоновані документи для облікового відображення продукції бджільництва забезпечать комплексний та ефективний облік продукції бджільництва, сприяючи прийняттю зважених управлінських рішень та

підвищенню економічної ефективності пасіки.

3. Існуюча система обліку, продукції бджільництва не відповідає сучасним вимогам, оскільки не враховує економічну цінність різних видів продукції (основної, супутньої, побічної) та не забезпечує достатньої деталізації обліку, що ускладнює аналіз ефективності та знижує прозорість господарської діяльності. У цілях її удосконалення нами розроблено методіку формування та відображення продукції бджільництва в бухгалтерському обліку для багатoproфільних підприємств, а саме: введення аналітичних рахунків третього порядку до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» субрахунку 272 «Продукція тваринництва» (із зазначеною аналітикою): 2721 «Основна продукція бджільництва» (мед, стільниковий мед); 2722 «Супутня продукція бджільництва» (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат)); 2723 «Побічна продукція бджільництва» (тільця бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва)).

4. З огляду на детальну класифікацію господарських операцій із використанням нововведених рахунків третього порядку (2721 «Основна продукція бджільництва», 2722 «Супутня продукція бджільництва»), облікова вартість продукції бджільництва, що визначається на момент завершення звітнього місяця, підлягає коригуванню до рівня фактичної собівартості. У зв'язку з цим, запропоновано проведення коригування (розрахунок та відображення в обліку) різниці між фактичною та плановою собівартістю виробленої продукції бджільництва з урахуванням зазначених рахунків бухгалтерського обліку. Впровадження такого підходу дозволяє детально відстежувати рух продукції бджільництва від виробництва до реалізації, забезпечуючи точний облік, своєчасне складання звітності та контроль за виконанням виробничих планів облікової політики господарства.

5. Реалізація продуктів бджільництва є ключовим фактором, що

обумовлює економічну життєздатність та динамічний розвиток галузі, оскільки вона є інтегральним результатом виробничого процесу на пасіці.

Встановлено, що Україна залишається важливим гравцем на світовому ринку меду, незважаючи на війну та скорочення виробництва. Експорт меду в 2023 році приніс країні 41 млн доларів США. Хоча ЄС запровадив квоти на імпорт українського меду, попит на нього залишається високим, особливо в США. Проте зменшення квоти на 2025 рік може створити певні виклики для українських виробників. У зв'язку з цим ефективна система внутрішньої звітності є критично важливою для пасічних господарств.

6. Враховуючи вищезазначену експортну важливість галузі бджільництва відмічено недостатнє звітне забезпечення зовнішньоекономічної діяльності пасік. Система внутрішньої звітності, що використовується у сучасних пасічних господарствах, потребує удосконалення через недостатню деталізацію та релевантність даних щодо обліку всіх видів продукції бджільництва. Задля відображення та систематизації руху реалізації продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній ринок) (експорт)) та прийняття управлінських рішень запропоновано форму внутрішньої звітності – Відомість руху продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній ринок). Запропонована форма звітності, дозволяє визначити, яка частка продукції реалізується на внутрішньому та зовнішньому ринках, відстежувати зміни обсягів продажів на різних ринках з часом, а також ідентифікувати країни та регіони, де найбільший попит на продукцію бджільництва.

Внутрішня звітність є критично важливим інструментом для ефективного управління пасікою. Систематичний збір, обробка та аналіз даних забезпечують своєчасне виявлення проблем, сприяють прийняттю обґрунтованих рішень та сприяють стабільному розвитку бджільницького господарства.

Результати дослідження цього розділу опубліковано в наукових працях автора [19, 107, 109, 110].

РОЗДІЛ 3

МОДЕРНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЩОДО ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ БДЖІЛЬНИЦТВА

3.1 Удосконалення порядку організації обліку продукції бджільництва

Головною складовою інформаційно-аналітичного забезпечення управління процесами виробництва продукції бджільництва є бухгалтерський облік, який є застарілим, а також малодослідженим вітчизняними науковцями. Аналіз практики ведення бухгалтерського обліку на пасіках виявив необхідність вдосконалення системи обліку, яка б враховувала специфіку бджільництва, зокрема сезонність виробництва, різноманітність продукції та особливості формування собівартості. Це дозволить забезпечити достовірність фінансової звітності та сприяти прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Бджільництво як галузь сільського господарства вимагає детального та точного обліку для забезпечення ефективного управління пасікою та аналізу її фінансових показників. Однак традиційні методи обліку часто не повністю задовольняють потреби сучасного бджільництва. Зростання різноманітності продукції бджільництва, розвиток нових технологій та підвищення вимог до якості продукції вимагають удосконалення не лише в системі обліку, й облікової політики пасічних господарств.

Зарубіжні дослідники, вивчаючи питання обліку продукції бджільництва в значно ширшому контексті, проводять дослідження, беручи до уваги проблеми зміни клімату [Van Espen-88], домінуюче положення справедливої вартості в бухгалтерських стандартах [Rocha-89], діджиталізацію процесів управління [Hadjur-90], методи управління, які використовують європейські пасічники [Sperandio-91] та інші фактори, що впливають на виробництво меду та його збут.

С.М. Остапчук, проаналізувавши зарубіжну практику управління пасіками, вважає, що основним чинником подальшого розвитку обліку у бджільництві будуть інноваційні технології. Дослідник зазначає, що «в контексті повоєнного відновлення України інтерес до інновацій в сільському господарстві, і зокрема в бджільництві, безумовно зросте, що стане стимулом для розвитку інтегрованого обліку та біоекономіки» [92, с. 35].

Проведені дослідження в рамках дисертаційної роботи передусім є початковою ланкою в удосконаленні обліку господарювання пасічних господарств.

Питання облікової політики регламентовані Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства. У них зазначено, що «облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо. Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві» [93].

Варто погодитись із твердженнями науковців Іщенко Я.П., Подолянчук О.А., Коваль Н.І. про те, що «облікова політика, це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

Передумовами формування облікової політики є: альтернативні варіанти чинного законодавства щодо організації і методики обліку; відсутність законодавчого регулювання обліку тих чи інших об'єктів чи процесів» [67, с. 24]. Водночас, питання облікової політики підприємств, деталізували Правдюк Н.Л, Коваль Л.В. та Коваль О.В. [94, с. 203], які виокремлюють два підходи до визначення облікової політики:

- перший підхід визначений законодавчими документами і трактує її як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємствами для складання та подання фінансової звітності;

- другий визначає облікову політику в широкому розумінні як управління

обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір конкретних методик ведення обліку).

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [46] та міжнародних стандартів (МСБО 8) [97], кожне підприємство зобов'язане розробити власну облікову політику. Цей документ визначає методичні прийоми обліку, забезпечуючи при цьому дотримання вимог національного законодавства та міжнародних стандартів. Мета облікової політики – забезпечити послідовність та достовірність фінансової інформації. Крім того, варто зауважити, що в нормативних документах, що регулюють облік відповідних об'єктів, передбачено варіантність і альтернативність підходів до ведення первинного обліку. Кожне підприємство, виходячи з конкретних умов своєї роботи, самостійно обирає найбільш доцільний варіант, що забезпечує ефективний контроль за використанням ресурсів підприємства. Саме вибір і становить сутність сучасної облікової політики [47, с. 272].

Наукова спільнота приділяє значну увагу дослідженню облікової політики підприємств у різних галузях. Зокрема; дослідження спрямовані на виявлення впливу різних облікових політик на показники фінансової звітності та їхню порівнянність; вивчення факторів, які впливають на вибір підприємством тієї чи іншої облікової політики (розмір підприємства, галузь діяльності, регуляторне середовище тощо); дослідження способів підвищення прозорості та порівнянності фінансової звітності за рахунок стандартизації облікової політики; аналіз впливу облікової політики впливає на процес прийняття рішень менеджментом підприємства; вивчення питання адаптації національних систем бухгалтерського обліку до МСФЗ та їх вплив на облікову політику підприємств і т.д.

Системний підхід до формування облікової політики став предметом тривалих наукових досліджень в Україні, результати яких відображені в додатку В.

У контексті бджільництва облікова політика визначає, як саме пасічник буде обліковувати свої доходи, витрати, активи та зобов'язання.

Бджільництво, як галузь сільського господарства має свої специфічні особливості, що впливають на організацію облікової політики. Незважаючи на важливість точного обліку для ефективного управління пасікою та аналізу фінансових результатів, ця сфера часто стикається з низкою проблем, які систематизовано на рис. 3.1.

Основні проблеми організації облікової політики в бджільництві:	
1	<u>СЕЗОННІСТЬ ВИРОБНИЦТВА</u> Значні коливання обсягів виробництва протягом року ускладнюють планування та прогнозування. Різні пори року диктують свої особливості у догляді за бджолами, а це призводить до нерівномірності надходження доходів, що в свою чергу вимагає гнучкої системи обліку. Разом з тим, сезонні фактори впливають і на собівартість продукції.
2	<u>СПЕЦИФІКА ПРОДУКЦІЇ</u> Різноманітність бджолопродукції (основна, супутня, побічна) вимагає детальної класифікації та обліку. Якість продукції може змінюватися залежно від медоносної бази та погодних умов. Однак, оцінка запасів бджолопродукції може бути складною через їхню природну неоднорідність (що немаловажно і умови зберігання деякої продукції бджільництва).
3	<u>НЕСТАБІЛЬНІСТЬ РИНКУ</u> Ціни на продукцію бджільництва можуть значно коливатися залежно від попиту, пропозиції та кон'юнктури ринку. Це ускладнює планування фінансових результатів.
4	<u>ВІДСУТНІСТЬ ЄДИНИХ СТАНДРТІВ ОБЛКУ</u> Відсутність чітко визначених стандартів обліку в бджільництві ускладнює порівняння фінансових результатів різних пасік. Це також може призвести до помилок при податковому обліку.
5	<u>ПРОГАЛИНИ В НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ АКТАХ</u> Відсутність чіткості в нормативно-правових документах (в т.ч. Методичних рекомендаціях) інформації щодо складу всієї продукції бджільництва.
6	<u>НЕДОСТАТНЯ КВАЛІФІКАЦІЯ ОБЛІКОВИХ ПРАЦІВНИКІВ</u> Часто пасічники ведуть облік самостійно, не маючи відповідної бухгалтерської освіти. Це може призвести до помилок в обліку та ускладнити податкову звітність.

Рисунок 3.1 – Квестії організації облікової політики у бджільництві

Джерело: узагальнено автором на основі власних досліджень

Проблемні питання існують і в організації облікової політики на пасіці, що можуть мати значний негативний вплив на ефективність господарювання та довгострокову перспективу бізнесу.

Тож дисертаційна робота передбачає удосконалення, доповнення та систематизацію обліку всієї продукції бджільництва, а також забезпечення та прозорість виробничих процесів.

Досліджуючи облікову політику пасічних господарств, Суліменко Л.А. та Михальчишина Л.Г. деталізують цілі застосування принципів облікової політики до яких відносять: організація облікового процесу; розробка системи первинних документів та системи документообігу; розробка методів обліку активів та зобов'язань; складання звітності, оцінка змін облікової політики [96, с. 600].

Взаємозалежність обліку в бджільництві є очевидна. Бухгалтерський, фінансовий та управлінський облік – це взаємопов'язані системи, що забезпечують збір, обробку та аналіз фінансової інформації на будь-якому підприємстві, зокрема й у пасічному господарстві. При цьому всі три види обліку ведуться для одного і того ж об'єкта – пасіки. Єдина інформаційна база, це первинні документи, які використовуються як для фінансового, так і для управлінського обліку. Фінансовий облік забезпечує зовнішню звітність і дотримання законодавства, а управлінський – внутрішню інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень. Тобто діє функція взаємозалежності: зміни в одному виді обліку впливають на інші. Якщо в Акті проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці (або пасічному журналі) неправильно відображено кількість зібраного меду чи іншої продукції бджільництва, то це призведе до помилок як у фінансовому обліку (неправильно розраховані доходи), так і в управлінському (неправильно оцінена продуктивність пасіки).

Отже, взаємозалежність фінансового та управлінського обліку в бджільництві забезпечує цілісне бачення діяльності пасіки, сприяє прийняттю обґрунтованих рішень та підвищенню ефективності виробництва.

Взаємозалежність обліку та вплив на облікову політику у бджільництві відображено на рис.3.2. Запропонована схема наочно демонструє, як

фінансовий та управлінський облік взаємодіють між собою, забезпечуючи всебічний аналіз діяльності пасіки.

Облікова політика встановлює єдині правила для всіх видів обліку, забезпечуючи їх узгодженість й порівнянності. Вона є своєрідним фундаментом, на якому будується вся система обліку на пасіці та сприяє узгодженості і порівнянності даних, отриманих в результаті фінансового та управлінського обліку. Правильно розроблена облікова політика дозволяє приймати обґрунтовані управлінські рішення, підвищувати ефективність виробництва та забезпечувати стабільний розвиток пасіки.

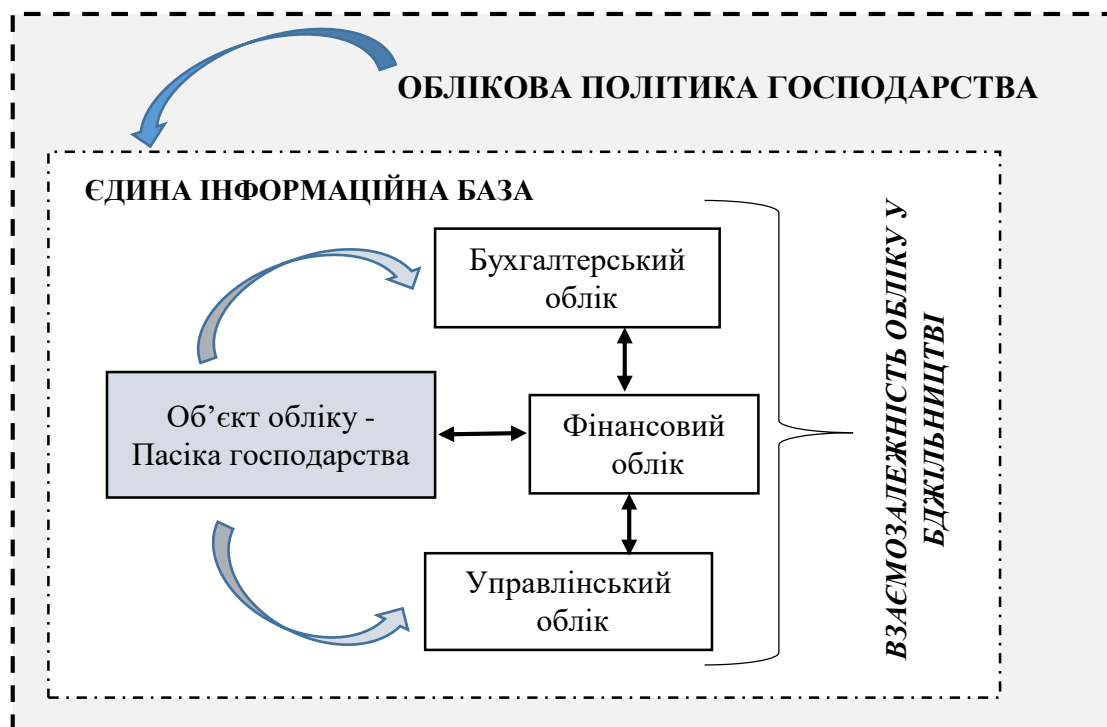


Рисунок 3.2 – Взаємозв'язок обліку та облікової політики у бджільництві

Джерело: систематизовано автором

Загалом варто погодитись із твердженням науковців Круглою М.М. та Круглим В.В., які зазначають, що «облікова політика для кожного підприємства розробляється індивідуально, враховуючи галузеві та організаційні особливості кожного підприємства, його специфіку, масштаб діяльності та інші фактори. Індивідуальний підхід до формування облікової

політики забезпечує гнучке реагування на зміни в економічному середовищі, законодавстві або внутрішніх умовах функціонування підприємства» [106, с. 93].

Створення ефективної системи бухгалтерського обліку є важливим кроком для успішного розвитку пасіки. Консистентне застосування принципів облікової політики забезпечує цілісність системи обліку та достовірність фінансової звітності.

Деталізацію принципів формування облікової політики для пасічних господарств відображено на рис. 3.3.



Рисунок 3.3 – Комплекс принципів формування облікової політики пасічних господарств

Джерело: систематизовано автором

Відтак, дотримання принципів дозволить створити ефективну систему бухгалтерського обліку на пасіці, яка забезпечить достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень та контролю за фінансовим станом підприємства.

Коваль Л.В. запропонувала комплексний підхід до формування наказу про облікову політику, виокремивши організаційні, технічні, методичні та управлінські аспекти, тим самим виокресливши всебічне охоплення потреб підприємства [95, с. 78].

Формуючи облікову політику пасічних господарств, на нашу думку, необхідно врахувати:

1) сезонні особливості бджільництва, такі як медозбір, підготовка бджіл до зимівлі тощо;

2) методи обліку для різних видів бджолопродукції (основну: мед, стільниковий мед; супутню: віск і воскову сировину (суш і забрус), квітковий пилок (квіткове обніжжя), прополіс, перга, маточне молочко, бджолина отрута (сирець), трутневий гомогенат; побічну: тільця бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва);

3) вимоги чинного законодавства (податкового, цивільного та іншого), забезпечуючи правовий захист інтересів підприємства.

Враховуючи основні аспекти: сезонність бджільництва та різноманітність продукції, облікова політика пасіки повинна бути гнучкою та адаптованою до специфічних потреб галузі. Варто зазначити вона визначає не тільки методи обліку фінансових результатів, але й особливості обліку біологічних активів (бджолиних сімей), продукції бджільництва та виробничих процесів. Облікова політика, таким чином, є інструментом стратегічного управління пасікою, що дозволяє оптимізувати виробництво, знизити витрати та підвищити прибутковість.

З огляду на те, що пасічні господарства мають різні напрями виробничої діяльності, але виробництво продукції є незмінним, нами запропоновано

доповнення до наказу про облікову політику пасічного господарства другого розділу в частині сутності, оцінки та відображення обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва. Документ детально регламентуватиме порядок обліку продукції бджільництва, включаючи класифікацію продукції бджільництва, ведення первинних документів, систематизацію нововведених рахунків обліку, цінову політику продукції бджільництва, номенклатуру статей витрат на виробництво (у розрізі розширення окремих статей з урахуванням сезонності і апітерапію) та реалізацію продукції. Впровадження такого доповнення до наказу дозволить підвищити точність обліку, полегшити процес аудиту та забезпечити надійну основу для прийняття управлінських рішень (додаток Г). Наказ про облікову політику є нормативним актом, який визначає методологічні засади ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та слугує основою для організації облікового процесу.

У бджільництві особливої важливості набуває розробка додатку до наказу про облікову політику, зокрема графіка документообігу (додаток Г1), що враховує сезонність виробництва. Такий графік детально визначає порядок обробки документів від первинного обліку пасічних робіт до формування звітності. Він сприяє своєчасному та точному обліку, а також спрощує процес аудиту та контролю за фінансово-господарською діяльністю пасіки. Він є внутрішнім нормативним документом господарства, який визначає порядок ведення бухгалтерського обліку.

Документообіг – це сукупність процесів створення, обробки, зберігання та використання первинних документів за призначенням у визначений період часу і до передачі їх в архів. Головне завдання документообігу – це прискорення руху документів, і чим коротше та швидше буде організовано цей процес, тим він буде ефективнішим, і користувачі зможуть вчасно отримати інформацію для прийняття необхідних рішень.

На кожному підприємстві/господарстві документообіг встановлюється головним бухгалтером і є обов'язковим для всіх працівників. Усі бухгалтерські

документи в залежності від їх класифікації мають різні терміни зберігання. Контроль за дотриманням графіка документообігу на підприємстві, в установі здійснюється також головним бухгалтером.

Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій, їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату (бухгалтерії).

Відображений алгоритм основних періодів документування у бджільництві (рис.3.2) дають узагальнення роботи обліку, здійснюють систематизацію, чіткість обліку, прозорість та контроль.



Рисунок 3.4 – Узагальнений підхід до облікової політики пасічних господарств

Джерело: систематизовано автором

При організації документообігу вирішальним є оптимальний варіант руху бухгалтерських документів в середині підприємства. Із цією метою на кожному підприємстві формують власні схеми документального обороту на

кожній ділянці бухгалтерського обліку. Дані схеми об'єднуються в плани документообігу економічної інформації підприємства [113, с. 47].

Правильно оформлений розділ про документообіг у Наказі про облікову політику є важливою складовою ефективного управління підприємством. Він забезпечує не тільки порядок ведення бухгалтерського обліку, а й сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень. Варто зазначити, що перевагами чітко встановленого документообігу є прозорість фінансової діяльності; зменшення ризику помилок; спрощення податкового обліку, можливість аналізу фінансових результатів; підвищення довіри партнерів.

Облікова політика в бджільництві є гнучким інструментом, який дозволяє адаптувати систему обліку до специфічних умов кожного пасічника. Водночас, вона повинна відповідати загальноприйнятим бухгалтерським стандартам та забезпечувати достовірність фінансової інформації.

Загалом, розробка та впровадження наказу про облікову політику з детальним описом (графіком документообігу) є важливим кроком для бджоляра, який прагне ефективно управляти своїм господарством. Це дозволяє систематизувати інформацію, полегшити контроль за фінансовими потоками та сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень. Це інвестиція в майбутнє, яка дозволить оптимізувати виробничі процеси, підвищити прибутковість і забезпечити довготривалий успіх.

Бухгалтерський облік у бджільництві ведеться відповідно до вимог чинного законодавства, яке визначає правила оцінки, обліку та звітності продукції бджільництва, забезпечуючи достовірність і повноту відображення фінансово-господарської діяльності підприємства. Нормативно-правова база бджільництва містить сукупність законодавчих та підзаконних актів, які регламентують бухгалтерський облік продукції бджільництва, встановлюючи порядок відображення в обліку всіх стадій виробничого процесу від отримання продукту до його реалізації. У табл. 3.1 автором систематизовано основні із них.

Таблиця 3.1

Об'єкти обліку галузі бджільництва у Нормативних актах

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» Додаток (Приклад біологічних активів і сільськогосподарської продукції)		
Активи	Сільськогосподарська продукція, на яку поширюється Національне положення (стандарт) 30	Додаткові біологічні активи, на які поширюється Національне положення (стандарт) 30
<i>Сім'ї бджіл</i>	<i>Мед, віск, прополіс тощо</i>	<i>Нові рої</i>
Методичні рекомендації (№ 1315) з бухгалтерського обліку до біологічних активів Додаток 1 (Приклад облікових активів і сільськогосподарської продукції)		
Об'єкти обліку біологічних активів	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи
<i>Бджільництво (розплідне, медове, запилювально-медове, запилювальне)</i>	<i>Мед, віск бджолиний, прополіс, бджолині соти, яд бджолиний (сирець), пилок квітковий, маточне молоко</i>	<i>Неплідна матка, матка плідна, пакети із бджолами (рої)</i>
Методичні рекомендації (№ 132) з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств Додаток 1 (Об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції)		
Об'єкт планування та обліку виробничих витрат	Об'єкт калькулювання продукції	Одиниця калькулювання
<i>Розплідне, Медове, Запилювально-медове, Запилювальне</i>	<i>Матка плідна,</i>	<i>1 штука</i>
	<i>Пакет із бджолами (рої),</i>	
	<i>Бджолині соти,</i>	
	<i>Мед,</i>	<i>1 центнер</i>
	<i>Бджолиний віск,</i>	<i>1 кілограм</i>
	<i>Прополіс</i>	
	<i>Рій</i>	
	<i>Яд бджолиний (сирець),</i>	
<i>Пилок квітковий,</i>	<i>1 грам</i>	
<i>Маточне молочко</i>		
Додаток 2 (Оцінка побічної продукції сільськогосподарських підприємств)		
Вибір побічної продукції та одиниця калькулювання	Методика оцінки побічної продукції	
<i>Мед від бджолосімей, які використовувались для запилення культур в теплицях (центнер)</i>	<i>За реалізаційними цінами на момент обчислення собівартості</i>	

Джерело: систематизовано на основі [4, 10, 11]

Сьогодні пасічники виробляють не лише мед і віск, але й інші продукти бджільництва. Кожен з яких має свої особливості виробництва та реалізацію, що ускладнює облік, звідси, зростають вимоги споживачів до якості продукції бджільництва, які потребують детального обліку на всіх стадіях виробництва.

У попередніх розділах нами зазначалось, що точності у нормативно-правових актах щодо продукції бджільництва нема. Це може призвести до низки серйозних наслідків.

Зважаючи на вищезазначене, варто звернути увагу на недостатню деталізацію у національному положенні (стандарт) бухгалтерського обліку №30 «Біологічні активи» щодо специфіки бджільництва. Існуюча нормативна база не в повній мірі враховує особливості виробництва та обліку всієї продукції бджільництва, що ускладнює точне відображення фінансово-господарської діяльності пасічників.

Так, саме у додатку до НП(С)БО 30 «Біологічні активи» «Приклад біологічних активів і сільськогосподарської продукції» в частині «Сільськогосподарська продукція, яка поширюється на Національне положення (стандарт) 30», відсутня точність всієї продукції бджільництва. Звідси на пропоновану у дисертаційній роботі (попередні розділи) розмежовану продукцію бджільництва (основна, супутня, побічна (з її видами)) та з метою достовірності, своєчасності відображення обліку господарських операцій всієї продукції бджільництва і посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, нами запропоновано доповнення до додатку НП(С)БО 30 «Біологічні активи» «Приклад біологічних активів і сільськогосподарської продукції» «Сільськогосподарська продукція, яка поширюється на Національне положення (стандарт) 30», розмежованими видами продукції бджільництва (основна, супутня, побічна (з її видами)) (додаток Д).

Оскільки нормативно-правові акти (Методичні рекомендації (№ 1315) з бухгалтерського обліку до біологічних активів та Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи») є взаємодоповнюючими та взаємозалежними, вся висвітлена у них інформація повинна відповідати одна одній. Однак саме в них є розбіжності у складі сільськогосподарської продукції галузі бджільництва. Звідси, вважаємо за

доцільне у Методичних рекомендаціях 1315 з бухгалтерського обліку до біологічних активів додатку 1 «Приклад облікових активів і сільськогосподарської продукції» в частині «Сільськогосподарська продукція» також доповнити запропонованими розмежованими видами продукції бджільництва (основна, супутня, побічна (з її видами)) (додаток Е), які висвітлені і в НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Схематична систематизація запропонованих доповнень до стандартів відображено на рис. 3.2.

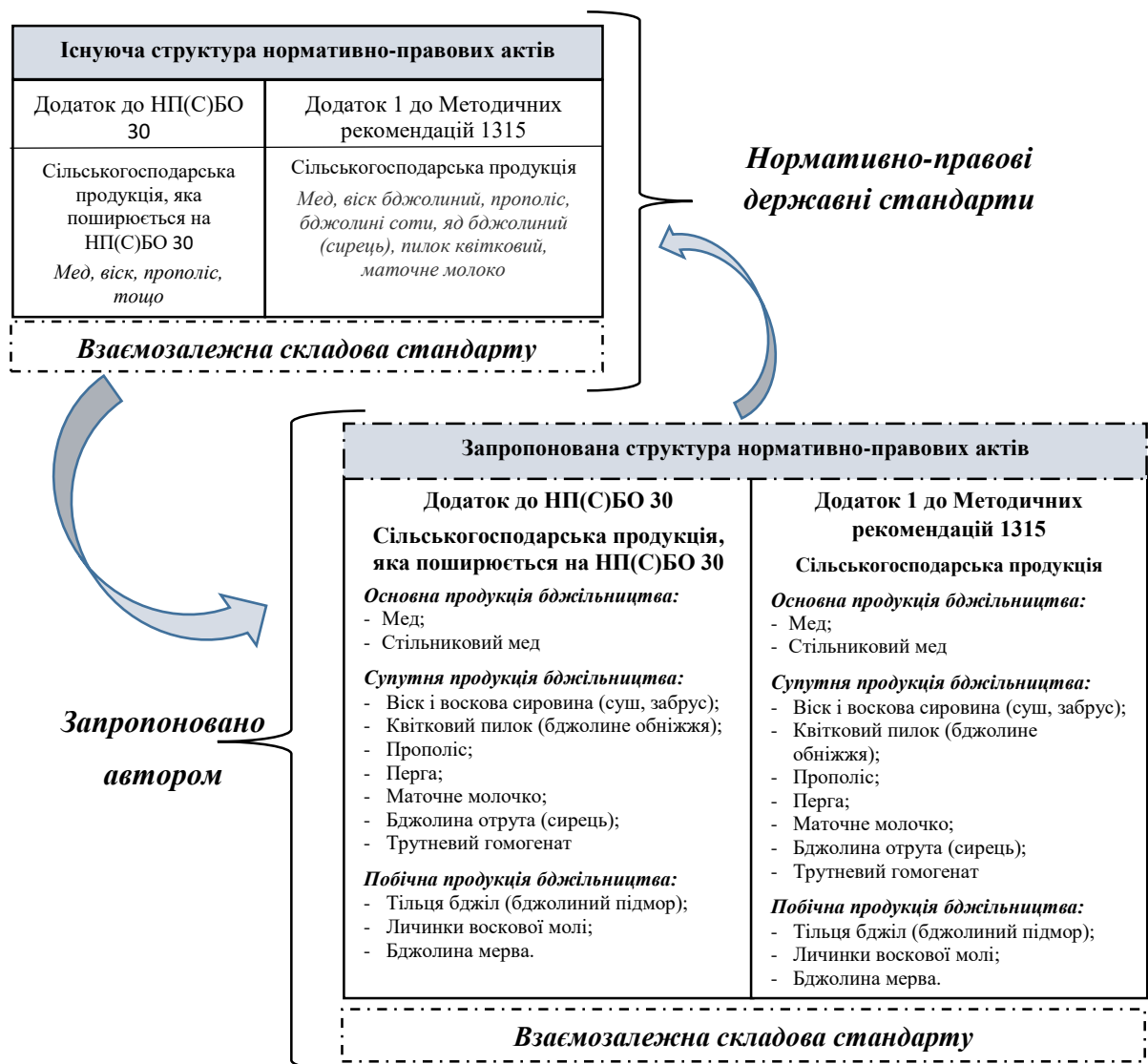


Рисунок 3.2 – Деталізація комплексу доповнень нормативно-правових актів

Джерело: авторська розробка

У табл. 3.1 систематизовано основні нормативно-правові акти, з яких видно, що окрім взаємозалежних складових стандартів, НП(С)БО 30

«Біологічні активи» та Методичні рекомендації 1315, розбіжність виявлені і в Методичних рекомендаціях (132) з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Звідси, уточнення зумовлює необхідність внесення змін і в Методичні рекомендації 132 зокрема у додаток 1 «Об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції» частині «Об'єкти калькулювання продукції», а також в додаток 2 «Оцінка побічної продукції сільськогосподарських підприємств» частинах «Вибір побічної продукції», «Методика оцінки побічної продукції» пропонованою продукцією бджільництва (основна, супутня, побічна (з її видами)) (додаток Є, Є1).

Безсумнівно, запропонований «бухгалтерський ланцюжок» із доповненням, уточненням чітко розмежованою продукцією бджільництва (основна продукція: мед, стільниковий мед; супутня продукція: віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат; побічна продукція: тільця бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва) у зазначених державних стандартах забезпечує системний підхід до обліку всієї продукції бджільництва. Приведенні у відповідність нормативно-правові акти матимуть не тільки логічну складову, але й точне відображення господарських операціях бухгалтерського обліку, що є головною метою роботи облікового персоналу.

Удосконалення обліку в бджільництві є одним з ключових факторів, що сприяє підвищенню ефективності виробництва, прийняттю обґрунтованих управлінських рішень та загальному розвитку галузі. Точний і детальний облік дозволяє пасічникам отримати повну картину стану своїх пасік, відстежувати динаміку розвитку бджолиних сімей, аналізувати результати виробництва та прогнозувати майбутні тенденції.

3.2 Удосконалення облікового забезпечення управління витратами та калькулювання собівартості продукції бджільництва

Правильний розподіл витрат та чіткий розрахунок калькулювання собівартості продукції бджільництва – це одні з основних складових ведення бухгалтерського обліку на пасічних господарствах. Питання зменшення собівартості продукції бджільництва безпосередньо залежить від багатьох чинників, що діють у кожному господарстві. Водночас, це є однією з багатьох проблем у бджільництві. Адже, як відомо, облік у галузі не є досконалим і потребує не тільки систематизації, а й удосконалення. Деталізація розподілу витрат дасть змогу оптимізувати їх у виробництві, а рекомендовані методи калькулювання собівартості продукції бджільництва дозволять ухвалювати рішення щодо розширення або скорочення виробництва окремих видів продукції.

Разом із систематизацією обліку, обов'язковою умовою ефективної діяльності господарства є впорядкування витрат. Адже вони є тим ключовим компонентом у бухгалтерському обліку від якого надалі залежить не тільки робота всього виробничого процесу, а й успішне господарювання.

У країнах із розвиненою економікою існує безліч варіантів класифікації витрат. Вони залежать від цілей і напрямів обліку, а також від запитів користувачів звітності. Британський професор економіки Колін Друрі запропонував власну версію класифікації витрат. Він поділив інформацію про витрати на три категорії: матеріали, робочу силу, накладні витрати. Далі професор поділив розділив їх за напрямками:

- 1) калькулювання собівартості,
- 2) планування управлінських рішень,
- 3) контроль і регулювання [54].

У бджільництві нормативне регулювання обліку витрат здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських

підприємств №132 (далі Рекомендації 132) [10] та П(С)БО 16 «Витрати» [115]. Саме у цих нормативних документах витрати звітного періоду визначаються як зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

На нашу думку, витрати – це обсяг спожитих виробничих факторів (матеріальних, фінансових, трудових ресурсів), необхідних для здійснення підприємством господарської діяльності, спрямованої на отримання прибутку та максимізацію добробуту власників у грошовому вираженні. Простіше кажучи, витрати – це ресурси, які підприємство використовує для виробництва товарів або послуг. Вони можуть бути у формі грошей, товарів, послуг, часу, тощо.

Водночас науковці, зокрема Здирко Н.Г. та Іщенко Я.П., [116] розглядають організацію облікового забезпечення управління витратами як складову частину облікового процесу, що охоплює всі бізнес-процеси господарства (постачання, виробництво, логістику, реалізацію, тощо).

Отже, під витратами розуміється процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг у процесі отримання доходу. Здійснення витрат прямо або опосередковано пов'язане з процесами виробництва та реалізації продукції. Витрати визначаються при зменшенні активів або при зростанні зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (за винятком випадків вилучення капіталу власниками) за умови їх достовірної оцінки [67, с. 249].

Основними завданнями обліку витрат виробництва є контроль за виробничою діяльністю та управління витратами. Принципи організації обліку витрат на підприємстві систематизовані та відображені на рис. 3.3.

Бджільництво, як одна із галузей сільського господарства, має свої особливості практично на всіх напрямках господарювання та технологічних

процесах, які впливають на облік та контроль витрат, а саме:

- незалежність змін витрат від зміни обсягів і структури виробництва у часі, оскільки немає регулярного виходу продукції, а це призводить до розриву в часі між витратами праці та отриманням продукції;

- сільськогосподарські підприємства витрачають частину продукції власного виробництва на поновлення виробничого процесу (наприклад, мед для годівлі бджолосімей);

- виробництво декількох видів продукції: мед, віск, нові бджолині сім'ї, бджолині матки, прополіс, маточне молочко, квітковий пилок, бджолина отрута, тощо, які потребують контролю за витратами на їх виробництво [130, с. 79].



Рисунок 3.3 - Принципи організації обліку витрат на підприємстві

Джерело: побудовано автором на основі [115, с. 237]

Як відомо, медова галузь характеризується декількома напрямками виробничої діяльності: медовим, запилювальним, медово-запилювальним (комбінованим), матковивідним та бджоло-розплідницьким (пакетним). Кожен із них має свою специфіку роботи, і виробничо-господарська діяльність пасіки налаштовується під відповідний напрям. Із усіх зазначених виробничих напрямів найбільшого поширення набув медово-запилювальний, головною метою якого є виробництво товарного меду. Зазвичай у фермерських господарствах такого напрямку, кількість бджолосімей становить понад тисячу, а вихід товарного меду орієнтовно становить від 30 до 80 кг і більше з однієї бджолосім'ї [65]. Також варто відмітити, що бджоли у ньому використовуються для запилення задля підвищення врожайності та поліпшення якості плодово-ягідних культур. Водночас саме товарний мед отримують переважно за рахунок вирощування сільськогосподарських культур.

Відповідно до Рекомендацій № 132 Додатку 1, які систематизовані у попередньому пункті, об'єкти обліку витрат і калькуляційні одиниці визначаються за виробничим напрямом, який обирає підприємство. У цих же Рекомендаціях 132 Додатку 2, відображено й оцінку побічної продукції сільськогосподарських підприємств.

Подольнчук О.А. зазначає, що «об'єктом обліку витрат виступають бджоли (які є частиною тваринного світу), пакети із бджолами (рої), бджолині соти, мед, віск, прополіс, рій, бджолиний яд, пилок, маточне молоко, соторамка», адже, згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку, вся продукція бджільництва належить до продукції тваринництва [21, с. 81].

Досліджуючи облік витрат у бджільництві, Польова О.Л. звертає увагу, що «одним із важливих аспектів механізму управління витратами є організація їх обліку не лише загалом по суб'єкту господарювання, а й за місцями їх формування всередині господарства, яка здатна забезпечити дієвий контроль за споживанням ресурсів, підвищити точність

калькулювання шляхом прямого віднесення витрат підрозділів на собівартість одержаної продукції» [24, с. 819].

Облікове відображення витрат у бджільництві відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку здійснюється на рахунку 23 «Виробництво».

Відповідно до Національного положення стандарту бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (далі П(С)БО 30 «Біологічні активи») [11], базовою оцінкою при оприбуткуванні собівартості продукції є справедлива вартість. Проте, як показало дослідження більшість господарств, що займаються бджільництвом традиційно оцінюють продукцію бджільництва за собівартістю.

Продукція бджільництва при її отриманні з виробництва відображається на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» з відповідною аналітикою субрахунків. За результатами попередніх досліджень автором запропоновано введення рахунків третього порядку до субрахунку 272 «Продукція тваринництва»: 2721 «Основна продукція бджільництва» - (мед, стільниковий мед), 2722 «Супутня продукція бджільництва» - (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат), 2723 «Побічна продукція бджільництва» - (тільця бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва).

Дотримуючись Рекомендацій 132 та враховуючи специфіку і складність технологічних процесів отримання продукції бджільництва, вважаємо за доцільне розподіл витрат здійснювати за вищевказаними розмежованими видами продукції (основна, супутня та побічна (з урахуванням їх аналітики)), у зазначених рахунках третього порядку. Проте варто пам'ятати, що ринкова вартість продукції бджільництва є змінною і коливається залежно від економічних факторів. Відповідно, розрахунок собівартості продукції бджільництва коливатиметься з урахуванням ринкових цін на продукцію бджільництва поточного року.

Типова номенклатура статей витрат, наведена в Рекомендаціях 132, не враховує специфіки технологічних процесів галузі бджільництва. Загалом, відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», визначення номенклатури статей витрат є прерогативою суб'єкта господарювання і має фіксуватись у відповідному розпорядчому документі, яким закріплюється облікова політика підприємства.

Варто погодитись із науковцями, Коваль О.В. та Подолянчук О.А., що «наразі, українські бджоларі стикаються з серйозними труднощами в управлінні витратами через відсутність єдиної методики обліку витрат, яка б враховувала всі виробничі напрямки бджільництва» [116, с. 132], а також сезонні коливання.

Відтак, автором запропоновано розширити та чітко визначити склад витрат за запропонованими видами продукції в розрізі сезонності виробництва, що дозволить формувати достовірну інформацію щодо сезонності, планувати витрати підприємства та приймати ефективні рішення щодо управління процесом виробництва та реалізації продукції бджільництва.

Однак аналіз статті витрат «Роботи та послуги» виявив необхідність її подальшої деталізації. Як вже зазначалось у розділі 1, автор пропонує розширити цю статтю за рахунок включення сезонних коливань та деталізації за видами робіт. Це дозволить забезпечити більш точний облік витрат та підвищити достовірність проведеного дослідження.

На наш погляд, стаття витрат «Роботи і послуги» у бджільництві є однією з найважливіших, оскільки саме в ній відображаються усі витрати, пов'язані з доглядом за бджолами, виробництвом меду та інших бджолопродуктів. З огляду на сезонність бджільництва, склад цих витрат значно варіюється протягом року. Рис. 3.4 демонструє авторську пропозицію щодо структури розширеної статті витрат.

Відтак, запропоновано авторське бачення складу статей витрат із доповненням до наведених в Методичних рекомендаціях 132, а також

пропозицією розгорнутої статті «Роботи та послуги», а саме:

- витрати на оплату праці (протягом року);
- витрати на паливо та мастильні матеріали (протягом року): витрати на ПММ під час кочівлі, утримання транспорту/устаткування, закріпленого за пасікою;
- засоби захисту тварин (протягом року): витрати на засоби захисту бджіл, до яких входять вартість ветеринарних препаратів і дезинфікуючих засобів для утримання та лікування бджолосім'ї;
- корми (протягом року): вартість кормів, залишених бджолами на зимівлю, вартість цукру, який використано для підгодівлі у поточному році;
- інші витрати (протягом року);
- непродуктивні витрати (протягом року): витрати від браку; витрати при морі бджолосімей;

- Роботи та послуги (за сезонністю, поквартально):

Весняні роботи (огляд сім'ї; виставлення бджіл; весняна ревізія; розширення сімей; боротьба з роїнням; виведення маток; витрати на вирощування ентомофільних рослин; зміна маток (заміна маток зрілими маточниками, заміна старих маток неплідними та плідними матками); витрати на упаковку (ємності для зберігання та фасування продукції)).

Літні роботи (природне роїння; штучне роїння; запобігання роїнню; відкачування меду на основній пасіці (головний узяток); відбір стільникового меду; догляд за сім'ями; збільшення сили сім'ї; кочівля; витрати на апітерапію).

Осінні роботи (осіння ревізія; огляд сім'ї; вирівнювання сили бджолиних сімей, підготовка пасіки до зимівлі; поповнення кормового запасу; складання гнізд, утеплення гнізд).

Зимові роботи (спостереження за зимівлею бджолиних сімей; зимове утримання запасних маток; підгодівля бджіл; підготовка до нового пасічного сезону (збивання рамок, перетопка воску, оснащення рамок дротом, ремонт

вуликів, навощування); витрати на поточний ремонт вуликів, пасічних будівель і устаткування.

Деталізація інформації за статтею витрат «Роботи та послуги (за сезонністю, поквартально)» є невід'ємною частиною успішного управління бджільницьким господарством. Її детальний аналіз дозволяє виявити резерви для підвищення ефективності виробництва та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Важливість зазначених статей витрат у бджільництві є очевидною. Більш того, кожна із них має значний вплив на «бухгалтерський ланцюжок» ефективної роботи пасічного господарства. Такий підхід дозволить отримати більш повну картину витратних статей та забезпечить ефективніше управління фінансовими ресурсами.

Окрім зазначених статей витрат, значний інтерес наукової медицини до продуктів бджільництва пов'язаний з їхньою високою біологічною доступністю, широким спектром фармакологічної дії і нешкідливістю для організму. Бджолина отрута, мед, маточне молоко, прополіс, бджолине обніжжя, перга і віск належать до геронтологічних засобів, які сприяють продовженню життя людини. Адже завдання апітерапії (як однієї із виокремлених статей витрат) – вивчення лікувальних властивостей продуктів бджільництва, виготовлення на їхній основі та застосування нових лікарських препаратів [14, с. 237].

У науковій літературі апітерапію трактують по різному. У Законі України «Про бджільництво» апітерапія – це лікування та профілактика захворювань за допомогою продуктів бджільництва [2].

Зважаючи на те що у сучасному бджільництві апітерапія розглядається як альтернативний метод медицини, в якому використовують продукцію бджільництва, вважаємо за необхідне детально зупинитися на статті «Витрати, пов'язані з апітерапією». Це перспективний напрям послуг бджільництва, який має свої витрати та потребує деталізованого дослідження.

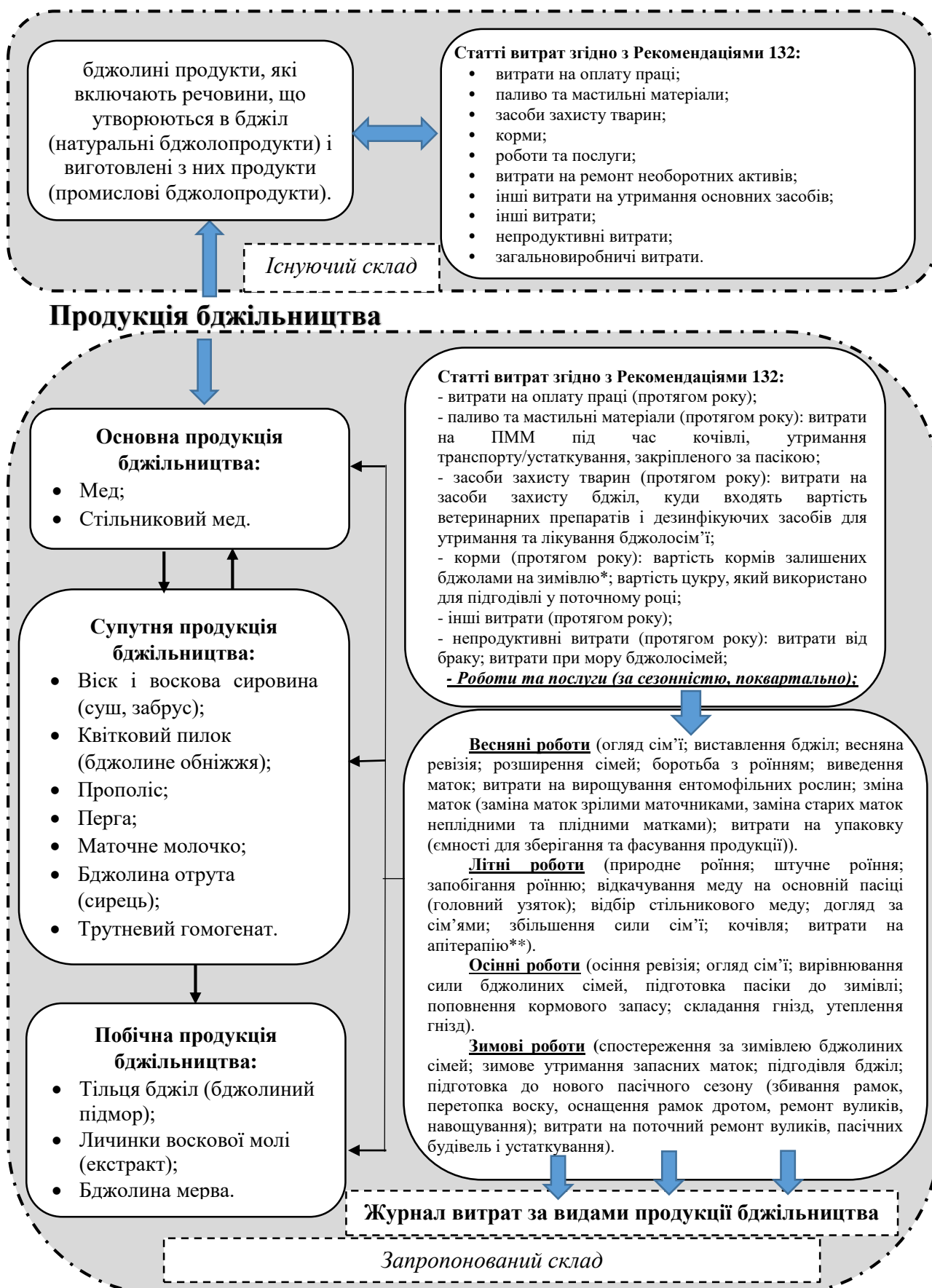


Рисунок 3.4 - Групування витрат за об'єктами (видами продукції бджільництва) і статтями

Джерело: запропоновано автором

Примітка до рис.2:

* вартість кормів (меду, який залишений для підгодівлі бджіл, при цьому 40% цієї суми відраховують на собівартість минулого року, а 60% – на собівартість поточного року), як незавершене виробництво;

** **Апітерапія** - це один із видів ЕКО-діяльності, який носить народно-лікувальний характер.

Пропонований склад статей витрат на апітерапію (табл. 3.4) дасть можливість їх більш детального аналізу та аналітики.

У бджільництві, розвиток апітерапії є новою господарською діяльністю. Це серйозний метод лікування, який вимагає не лише знання про бджіл та їхні продукти, а й медичних знань.

Займатися апітерапією мають право: лише кваліфіковані спеціалісти з медичною освітою, які пройшли додаткове навчання з апітерапії; фахівці з нетрадиційної медицини, які мають відповідну ліцензію та досвід роботи; бджолярі, які пройшли спеціальне навчання з апітерапії та мають медичну довідку.

Таблиця 3.4

Витрати на апітерапію

№ п/п	Види витрат на апітерапію, аналітика
1	2
1	Утримання або оренда приміщення <u>Аналітика:</u> - Утримання: апі будинок. - Оренда: кабінет або кімнату для проведення процедур.
2	Обладнання та інвентар <u>Аналітика:</u> - Меблі: кушетки, крісла, столи, шафи для зберігання інвентарю. - Апарат для аерозольної терапії: для проведення інгаляцій з продуктами бджільництва. - Прилади для бджоложалення: спеціальні пристрої для контрольованого бджоложалення. - Інструменти для мануальної терапії: при поєднуванні апітерапії з іншими видами масажу. - Одноразові матеріали: серветки, рушники, простирадла.
3	Оплата праці <u>Аналітика:</u> - Заробітна плата: бджолярам, медичним працівникам та обслуговуючому персоналу.

Продовження таблиці 3.4

1	2
4	<p>Продукція бджільництва <u>Аналітика:</u> - Мед: різні сорти меду для внутрішнього та зовнішнього застосування. - Прополіс: для приготування мазей, настоянок, бальзамів. - Бджолиний віск: для приготування свічок, мазей, настоек. - Маточне молочко: висококонцентрований продукт з високою вартістю. - Бджолина отрута: для приготування препаратів для ін'єкцій. - Перга: для поліпшення травлення та зміцнення імунітету - Бджолиний підмор: для лікування захворювань шкіри, суглобів, а також для підвищення імунітету. - Личинки воскової молі: екстракт з личинок воскової молі має протипухлинну, протизапальну, антибактеріальну та імуностимулюючу дію. - Бджолина мерва: має велику кількість біологічно активних речовин, які надають їй антибактеріальну, протигрибкову та протизапальну дію.</p>
5	<p>Маркетинг та реклама <u>Аналітика:</u> - Створення веб-сайту або сторінки в соціальних мережах. - Розробка рекламних матеріалів. - Оплата контекстної реклами.</p>
6	<p>Освіта та підвищення кваліфікації <u>Аналітика:</u> - Курси з апітерапії. - Література та навчальні матеріали.</p>
7	<p>Інші витрати <u>Аналітика:</u> - Ремонт обладнання. - Заміна інвентарю. - Несподівані витрати на комунальні послуги.</p>

Джерело: запропоновано автором

Задля зниження витрат для суб'єктів господарювання, які займаються апітерапією, на нашу думку, варто:

- здійснити пошук постачальників сировини за оптовими цінами;
- самостійно виготовляти косметичні засоби;
- використовувати безкоштовні маркетингові інструменти (наприклад, соціальні мережі);
- мінімізація орендної плати (наприклад, оренда частини приміщення);
- постійне навчання та підвищення кваліфікації для надання більш широкого спектру послуг.

Отже, перелік витрат, пов'язаний з апітерапією, є багатоелементним і

може варіювати в залежності від потреб, які виникають у процесі господарювання.

Досліджуючи тему обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, варто зазначити, що ці складові, тісно пов'язані між собою. Саме тема правильності вибору виробничих витрат та методу калькулювання серед наукової спільноти, ще досі є дискусійного. Так, Деревій В.А. стверджує, що вибір певних методів обліку для конкретного підприємства залежить від багатьох чинників, серед яких тип виробництва і його обсяги, система управління, рівень автоматизації обліку, освіченість та досвід головного бухгалтера [117, с. 123].

З огляду на облікову складову щодо витрат, автор вважає за необхідне «фіксувати» витрати бджільництва. Звідси, автором запропоновано форму документу – Журнал витрат за видами продукції бджільництва за певний період (додаток Ж).

Журнал витрат по бджільництві є важливим інструментом для ведення обліку всіх фінансових операцій, пов'язаних з утриманням пасіки. Він дозволяє не тільки контролювати витрати, але й аналізувати ефективність виробництва, планувати подальший розвиток господарства та приймати обґрунтовані управлінські рішення. Ретельне ведення обліку дозволяє оптимізувати витрати, підвищити ефективність виробництва та забезпечити стабільний розвиток пасіки.

Облік витрат на виробництво здійснюється за допомогою методів, які відповідають вимогам і специфіці окремих господарств. Щодо вибору методу калькулювання собівартості продукції, то існує кілька методів калькулювання собівартості продукції. В якості основних і найпоширеніших методів калькулювання собівартості продукції бджільництва і на основі аналізу джерел (табл. 3.5) систематизовано методи, які рекомендується використовувати у бджільництві при розрахунку калькулювання собівартості продукції.

Таблиця 3.5

Методи калькулювання собівартості продукції

Метод калькулювання	Опис методу	Аналітика витрат та собівартості одиниці продукції
Попроцесний метод	Даний метод використовується для однорідної продукції, яка виготовляється послідовно за певними етапами (процесами).	Витрати розподіляються на кожен процес пропорційно до певної бази (наприклад, кількість сировини). Собівартість одиниці продукції визначається шляхом додавання витрат на всі процеси, пройдені цією одиницею.
Позамовний метод	Використовується для виготовлення продукції на замовлення, коли кожне замовлення має свої індивідуальні характеристики.	Витрати збираються по кожному замовленню окремо. Собівартість одиниці продукції визначається шляхом ділення загальних витрат на замовлення на кількість одиниць продукції, виготовлених в рамках цього замовлення.
Метод стандарт-кост	Ґрунтується на використанні попередньо встановлених норм і стандартів витрат.	Витрати порівнюються з нормативними і відхилення аналізуються. Собівартість одиниці продукції визначається шляхом додавання до нормативних витрат відхилень від норм.
Директ-костінг	Метод враховує лише прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції.	Загальновиробничі витрати не розподіляються на одиницю продукції, а розглядаються як періодичні витрати. Собівартість одиниці продукції визначається шляхом додавання прямих витрат.

Джерело: систематизовано автором на основі [114, 118, с. 52]

Процес калькулювання використовується у різних галузях, включаючи: промисловість (для визначення собівартості продукції, яку випускає підприємство), сільське господарство (для визначення собівартості вирощеної продукції), будівництво (для визначення собівартості будівництва об'єктів), торгівлю (для визначення собівартості товарів, які продаються) і т.д.

Вибір методу калькулювання залежить від:

- розміру пасіки: для невеликих пасік достатньо прямого методу, для великих – доцільно використовувати розподільний або абсорбційний метод.
- асортименту продукції: чим ширший асортимент, тим складнішим повинен бути метод калькулювання.
- вимог облікової політики: деякі підприємства можуть мати власні

вимоги до калькулювання собівартості.

Калькуляція – це розрахунково-вартісна методика бухгалтерського обліку, за допомогою якої обраховується собівартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Також у поняття калькуляції входить сукупність способів, які використовуються для числення собівартості всього випуску та одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг) за встановленою номенклатурою витрат та місцем їх виникнення [119].

Калькулювання собівартості продукції бджільництва є важливим інструментом для:

1) оцінки ефективності роботи пасіки: дозволяє визначити, які продукти є рентабельними, а які збитковими. Це дає можливість прийняти обґрунтовані рішення щодо розвитку пасіки;

2) встановлення цін на продукцію: собівартість продукції є одним з основних факторів, які враховуються при встановленні цін. Це дозволяє встановити ціни, які є справедливими як для виробника, так і для споживача;

3) контролю витрат: калькулювання собівартості допомагає виявити статті витрат, які можна доповнити, згрупувати або за необхідністю розширити. Це може призвести до підвищення рентабельності пасіки;

4) отримання кредитів та субсидій: для отримання кредитів та субсидій часто потрібні дані про собівартість продукції. Калькулювання собівартості допомагає підготувати необхідні документи;

5) прийняття управлінських рішень: інформація, отримана в результаті калькулювання, може використовуватися для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Бутинець Ф.Ф. звертає увагу, що «класифікація витрат за калькуляційними статтями собівартості розкриває цільове призначення витрат та їх зв'язок з технологічним процесом. Це групування використовується для обчислення витрат за видами виготовленої продукції та місцем виникнення витрат (по цехах, дільницях тощо) і залежить від багатьох факторів: методу

планування витрат, технологічного процесу і продукції, що виготовляється» [44, с. 339].

Усі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі, утворюють собівартість продукції – основний показник виробничо-господарської діяльності підприємства.

Опираючись на Рекомендації 132 (п. 9.24), собівартість окремих видів продукції бджільництва визначається шляхом розподілу витрат, включаючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами. А собівартість приросту кількості сот розраховується за собівартістю топленого кондиційного воску.

Кожне пасічне господарство зацікавлене у найбільшому доході при найменших витрат. З огляду на необхідність визначення чіткого розподілу доходу (у % відношенні) між видами продукції (основна (мед; стільниковий мед) і супутня (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат) нами здійснено анкетування стосовно частки видів продукції бджільництва до вартості валової продукції у пасічних господарствах (додаток 3). Частка продукції бджільництва у динаміці відображена на рис. 3.5.

Зважаючи на те, що побічна продукція бджільництва – це зворотні відходи, відповідно вони не враховуватимуться при розрахунку собівартості, а будуть розраховуватись в загальному за цінами реалізації. Керуючись Методичними рекомендаціями 132 (п.2.18) ціни на зворотні відходи встановлюються підприємством, відповідно це прописано до його облікової політики, оскільки, це є прерогативою самого підприємства.

Аналізуючи практичні дані анкетування пасічних господарств, ми бачимо, що відсоткове співвідношення видів продукції бджільництва, розділилося. З впевненістю можна стверджувати, що основний відсоток продукції усі господарства надали саме основній продукції – меду та

стілниковому меду (у розрізі: мед - 73%; стільниковий мед – 7%).

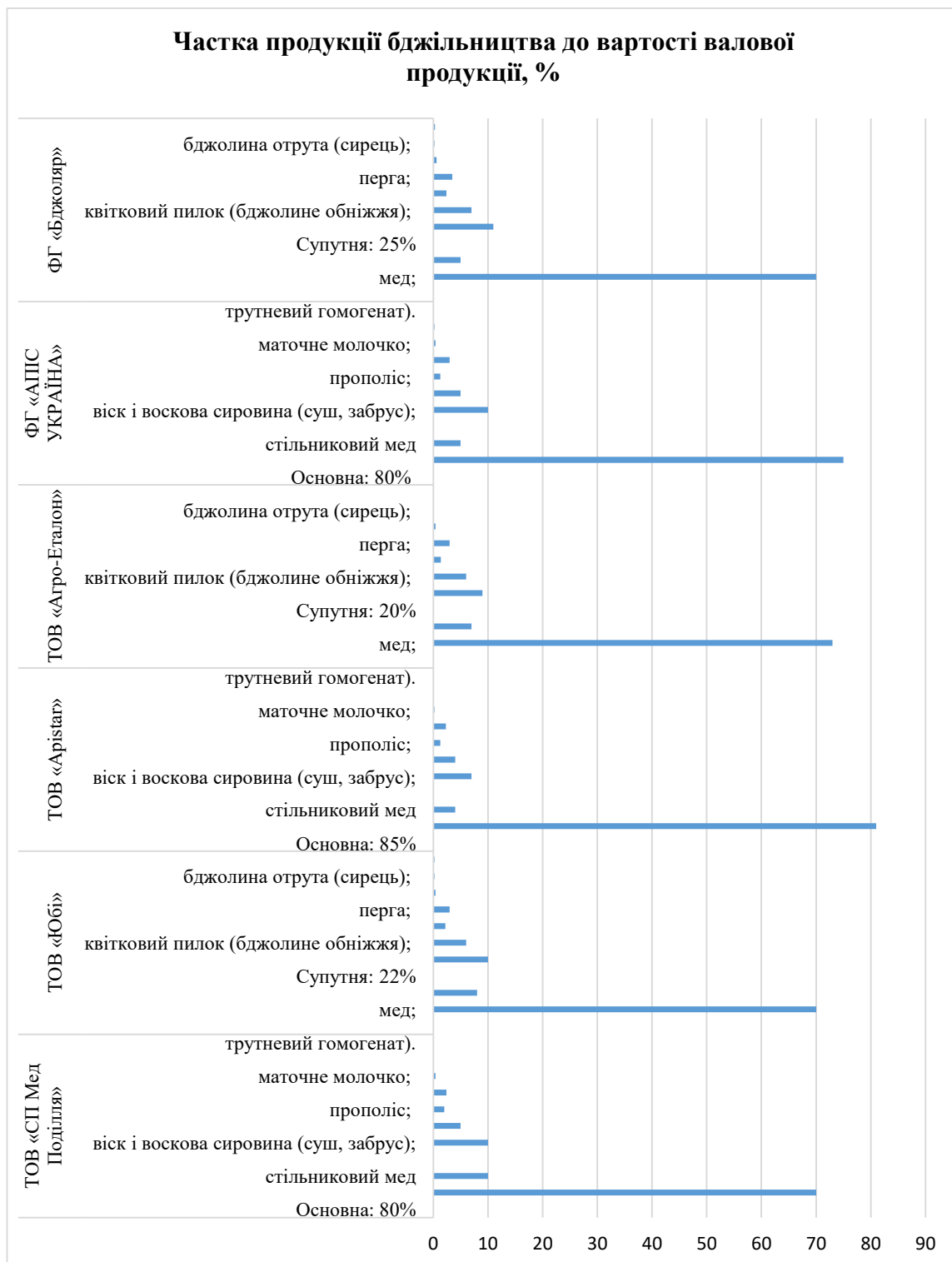


Рисунок 3.5 - Частка продукції бджільництва пасічних господарств

Джерело: побудовано автором на основі анкетних даними пасічних господарств

Щодо супутньої продукції, більший відсоток господарства надали

перевагу воску та восковій продукції: суш і забрус – 9,5%; квітковий пилок – 5,3%; перга – 3% ; прополіс – 1,5%. Водночас, хоч і невелика частка, але практично у кожному господарстві: маточне молочко складає – 0,4%, бджолина отрута – 0,15% та трутневий гомогенат – 0,15%, що дає невеликий відсоток доходу.

Таким чином, узагальнюючи практичні дані анкетування пасічних господарств показників продукції бджільництва, середній показник становить: основна продукція – 80%, супутня продукція – 20%. Звідси нами були здійснені рекомендації щодо розрахунку калькулювання собівартості продукції бджільництва на довільному прикладі з урахуванням частки продукції бджільництва до вартості валової продукції.

Керуючись Рекомендаціями 132 п. 9.24, як уже зазначалось, певна частина витрат на утримання бджіл повинна бути віднесена на роботи із запилення сільськогосподарських культур. Саме тому одним з перших етапів калькулювання собівартості продукції бджільництва медово-запилювального напрямку є розмежування витрат, що відносяться на вироблену продукцію і на запилювальні культури згідно з затвердженими нормативами. У разі використання на опилення більшої кількості бджолиних сімей, ніж передбачено нормами, витрати бджільництва, віднесені на запилювальні культури, не збільшуються.

Витрати бджільництва на запилення сільськогосподарських культур списуються виходячи з кількості бджолосімей, які беруть участь у запиленні. При цьому на запилення відносять від 20% до 60% витрат бджільництва. Для цього агроном, бригадир та/або пасічник складають розрахунок щодо використання бджолосімей, для підготовки якого можна скористатися нормами [16].

Щодо нових бджолиних сімей, то вони оцінюються за цінами продажу. Собівартість кілограма бджіл прирівнюється до собівартості 10 кілограмів меду. У бджільництві калькулюється валовий вихід меду, до складу якого

входить товарний мед і мед, залишений у вуликах, що розглядається як вартість незавершеного виробництва на кінець календарного року [53, с. 1023].

Узагальнюючи облік витрат галузі бджільництва нами пропонується порядок розрахунку калькулювання на основі даних господарства медового напрямку.

ВАРІАНТ 1. У господарстві медового напрямку загальна сума річного доходу склала 1000000 грн. Варто розподілити витрати між основною (мед, стільниковий мед) і супутньою (віск і воскова сировина (суш, забрус), квітковий пилок, прополіс, перга, маточне молочко, бджолина отрута, трутневий гомогенат) продукцією пропорційно до їхньої частки у загальному доході.

Очевидно, що чим більшу частку доходу приносить певний продукт, тим більша частина витрат відноситься на його виробництво. Розподіл собівартості продукції бджільництва пасічного господарства необхідно здійснювати поетапно між основною та супутньою продукцією бджільництва на основі вищезазначених анкетних даних.

Етап I. Визначення частки кожної групи продукції у загальному доході.

Етап II. Розрахунок суми витрат на кожен вид продукції відповідно до частки кожної групи продукції у загальному доході (результат розрахунку наведено у табл. 3.6).

Етап III. Розподіл собівартості пропорційно до частки кожної групи продукції у загальному доході:

Один з можливих методів розподілу собівартості – це пропорційний розподіл, який ґрунтується на частці кожної групи продукції у загальному доході.

Відповідно, якщо собівартість всієї продукції становить 500 000 грн, то:

- собівартість основної продукції: 400 000 грн (500 000 грн. * 80%)
- собівартість супутньої продукції: 100 000 грн. (500 000 грн. * 20%).

Таблиця 3.6

Розподіл витрат за видами продукції бджільництва

Продукція бджільництва	Частка у доході (%)	Витрати (грн.) (1000000*гр.2)
1	2	3
Основна продукція:	73	730000
Мед (зазвичай мед становить 70-80%, а іноді більше % від загального доходу пасіки)		
Стільниковий мед (частка стільникового меду може варіюватися і зазвичай становить 5-10%)	7	70000
Супутня продукція:	9,5	95000
Віск і воскова сировина (суш, забрус)		
Квітковий пилок	5,3	53000
Прополіс	1,5	15000
Перга	3	30000
Маточне молочко	0,4	4000
Бджолина отрута	0,15	1500
Трутневий гомогенат	0,15	1500
Всього:	100%	1000000 грн.

Джерело: запропоновано автором

Проведений розрахунок є лише першим кроком до розуміння структури витрат бджільницького господарства. А отримані дані дозволяють побачити, як розподіляються витрати пропорційно на виробництво кожного виду продукції бджільництва в залежності від його частки у загальному доході. У цьому випадку ми використали попроцесний метод. Звичайно, цей розрахунок є спрощеним і не враховує багатьох нюансів, таких як прямі і непрямі витрати, сезонність виробництва, ціни на ресурси, попит і пропозиція на різні види продукції, тощо.

ВАРІАНТ 2. Якщо господарство є медово-запилувального напрямку, то розрахунок буде мати іншу методику.

Етап I. При розрахунку собівартості отриманої продукції передусім необхідно виключити суму витрат, яка припадає на запилення. Тобто потрібно розподілити витрати між запиленими культурами, при цьому враховуючи площу посівів, кількість бджолосімей (на 1 га – враховуючи норми запилення

і на всю площу в цілому), які беруть участь у процесі запилення.

Етап II. Із загальної суми витрат відняти витрати на запилення.

Етап III. Отримана сума буде розподілятися між собівартістю отриманої продукції пропорційно до цін їх реалізації.

Тобто, у цьому випадку, використовуємо пропорційний метод.

Досліджуючи методику калькулювання собівартості продукції, варто погодитись із твердженням Паланюка М.А. та Петренка В.Г., які відмічають, що прибутковість підприємства знаходиться в оберненій залежності від собівартості. З її зниженням зростає окупність витрат прибутком і створюються сприятливі умови для прискорення темпів розширеного відтворення та підвищення матеріальної зацікавленості працівників. Показник собівартості є важливим інструментом для розробки рекомендації з удосконалення розміщення сільськогосподарського виробництва в природних зонах і мікронах України, а також для визначення перспектив розвитку підприємств щодо вибору найефективніших галузей [120, с. 174].

Отже, облік витрат у бджільництві є невід'ємною складовою успішного ведення пасічного господарства та основою для ефективного управління пасікою. А систематичний аналіз витрат дозволяє пасічникам не тільки оцінити економічну ефективність своєї діяльності, але й розробити стратегію для оптимізації виробничих процесів та підвищення прибутковості.

3.3 Модифікація статистичної звітності в галузі бджільництва

Медова галузь з року в рік страждає від зниження вартості своєї продукції, що, на нашу думку відображається на стримуванні розвитку галузі в цілому. Але разом з тим, незважаючи на великі втрати медових господарств під час військових дій в Україні (це є одною з основних причин стримування розвитку бджільництва), галузь зберігає стабільний економічний ринок медової продукції. Адже саме українська медова продукція має великий попит як на європейському, так і на світовому ринках і є головним імпортером меду.

Вивчення та систематизація обліку в будь-якій галузі завжди залишаються трудомісткою роботою. У бджільництві бухгалтерський облік уже кілька років має дискусійний характер і потребує удосконалення практично на всіх його рівнях: починаючи від самої пасіки і закінчуючи впорядкованістю/удосконалістю у формах звітності.

Кіндрацька Г.І., Білик М.С. та інші зазначають, що звітність підприємств містить упорядковані, приведені до певної системи показники, згруповані за окремими напрямками його діяльності, та розглядають як основну форму організації спостереження за господарською діяльністю, яку складають підприємства, що є юридичними особами та інші підрозділи підприємств незалежно від форми власності. Водночас, класифікуючи види звітності підприємств, науковці розмежували звітність за такими ознаками:

- згідно з функціональним призначенням (фінансова, податкова, статистична);
- належності до галузі (міжгалузева та галузева);
- змісту звітності (типова і спеціалізована);
- рівня узагальнення даних (первинна і зведена);
- способів подання (поштова і термінова);
- періодичності подання (одноразова і періодична);
- характером користувачів (внутрішня і зовнішня).

Звідси виокремлено основні форми та зазначили, що:

- фінансова звітність містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період;

- податкова звітність містить інформацію про нарахування та сплату податків і зборів (обов'язкових платежів);

- статистична звітність містить інформацію про стан різних напрямів (статистика цін, фінансові, інноваційні тощо) та видів діяльності (промисловість, торгівля, будівництво) підприємства [121, с. 101].

Водночас Бруханський Р.Ф. розглядає звітність, як систему взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що характеризують фінансовий і майновий стан підприємства за звітний період. Вона є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку. Науковець стверджує, що складання звітності завершує повний цикл облікової роботи на підприємстві. Звітність є важливим джерелом інформації для проведення економічного аналізу, планування та прогнозування господарської діяльності. Використовуючи дані звітності, виявляють причини невиконання виробничої програми, встановлюють невикористані резерви виробництва та намічають конкретні шляхи підвищення його ефективності й зміцнення фінансового стану підприємства. Звітність повинна забезпечити прийняття обґрунтованих управлінських рішень [122, с. 381].

Отже, статистична звітність – це звітність, яку складають усі суб'єкти господарювання і яка надає інформацію органам державної статистики для оцінки стану та розвитку економіки держави і планування макроекономічних показників [123]. Об'єктом вивчення економічної статистики є процес розширеного відтворення, його здійснення в умовах переходу до ринкових відносин і кінцеві результати для господарства загалом, її предметом як галузі практичної діяльності держави, а також є кількісною стороною масових економічних явищ, які в сукупності характеризують народне господарство [124]

Статистична звітність є систематизованим збором кількісних даних про

діяльність підприємств, що здійснюється відповідно до законодавства. Ця інформація фіксується у визначених формах звітів і підтверджується підписами уповноважених осіб. Статистична звітність є основою для формування статистичної інформації, яка використовується для аналізу економічних процесів, моніторингу виконання державних програм, розробки прогнозів та прийняття обґрунтованих управлінських рішень на різних рівнях [125].

Однак, з огляду на наукові роздуми щодо статистичної звітності, на наш погляд, статистична звітність є системою збору, обробки та аналізу даних про кількісні та якісні характеристики різних соціально-економічних явищ. Вона не лише фіксує поточний стан справ, але й дозволяє виявляти тенденції розвитку, прогнозувати майбутні зміни та оцінювати ефективність державної політики. Завдяки статистичній звітності урядові органи, бізнес та громадськість, отримують необхідну інформацію для прийняття обґрунтованих рішень, розробки ефективних стратегій розвитку та контролю за їх реалізацією.

Відтак, дослідивши статистичні показники виробництва продукції бджільництва (меду та воску) підприємствами України в розрізі регіонів, ми приходимо до висновку про розбіжність у сформованих статистичних показниках, що обумовлює потребу в удосконаленні порядку формування задля забезпечення їх достовірності, точності та уніфікації (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Розбіжності (неузгодженість) даних щодо виробництва продукції
бджільництва в Україні за даними статистичних спостережень,
2020-2022 р., ц.**

Звіти Держстату	Роки, продукція бджільництва							
	2020 р.		2021 р.		2022 р.		2023 р.	
	Мед, т	Віск, кг	Мед, т	Віск, кг	Мед, т	Віск, кг	Мед, т	Віск, кг
1	2	3	4	5	6	7	8	9
За даними звіту 2020 р.	6349	6479	х	х	х	х	х	х

Продовження таблиці 3.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9
За даними звіту 2021 р.	6349	6479	6769	7378	х	х	х	х
За даними звіту 2022 р.	х	х	68558	Дані відсутні	63079	Дані відсутні	х	х
За даними звіту 2023 р.	х	х	х	х	х	х	57919	829417
Відхилення	-	-	+/- 61789	-	-	-	-	-

* дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Джерело: сформовано на основі статистичних Звітів [126, 127, 128]

Так, аналізуючи дані статистичних досліджень щодо виробництва меду та воску підприємствами України в розрізі регіонів, ми бачимо, що у Звіті щодо виробництва продукції за 2021 р. [126] вказано показник виробництва меду за поточний 2021 рік – 6769 т. Однак, згідно з аналогічним Звітом за 2022 рік [127], в попередньому 2021 році цей показник становить 68558 т. Отже, ціна статистичної похибки – 61789 т, що є критично суттєвим при вказаних обсягах виробництва меду в Україні.

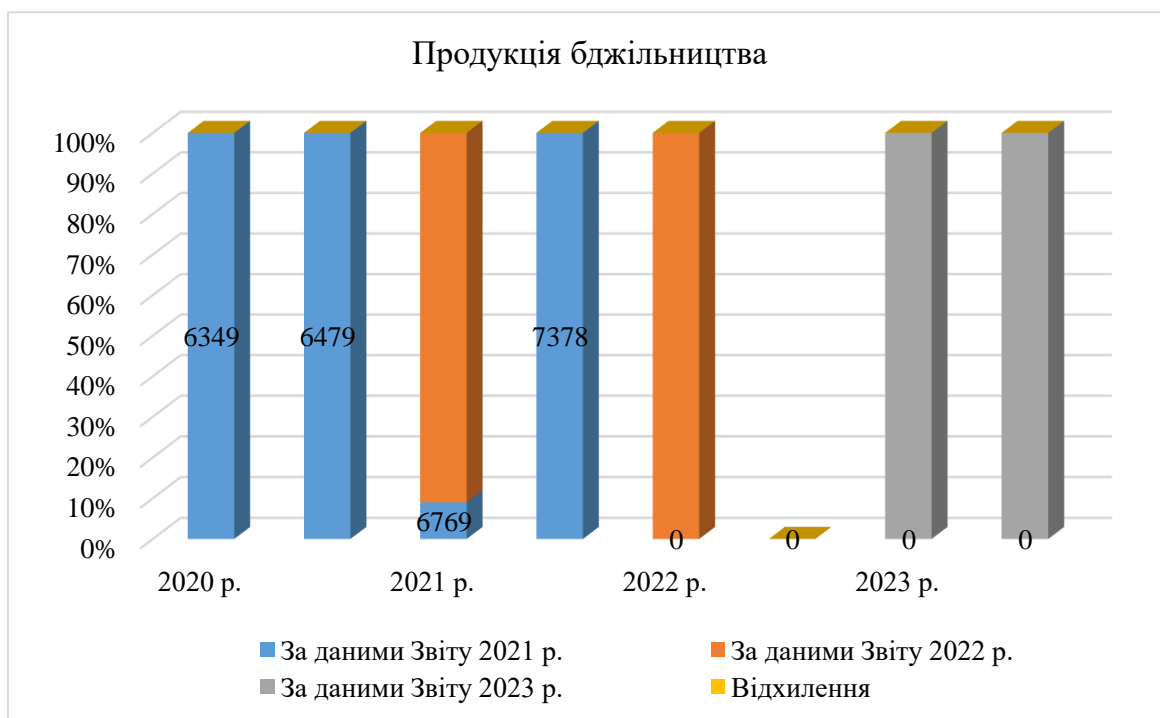


Рисунок 3.6 - Виробництво меду і воску по Україні за 2020-2022 рр.

Джерело: систематизовано автором на основі [126, 127, 128]

Як видно з таблиці, існує неспівставність даних по виробництву продукції бджільництва, оскільки у Звітах за 2021 та 2022 року відсутні дані про виробництво воску. Це ускладнює здійснення достовірної оцінки та розуміння ситуації на ринку.

Виходячи з потреб управління на мікрорівні (підприємства) та оцінки експортного потенціалу галузі на макрорівні (області та Україна), виникає потреба в удосконаленні інформаційного забезпечення, що полягає в систематизації, як первинного відображення продукції бджільництва та рахунках бухгалтерського обліку, так і в звітності.

Отже, статистична звітність є багатограним інструментом, який синтезує різнопланові дані про економічні, соціальні, демографічні та екологічні процеси, що відбуваються в різних регіонах і галузях економіки.

Здирко Н.Г., здійснивши аналіз порядку заповнення розділів форми звітності «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (форма 50 с.г.), дійшла висновку, що їх зміст не зовсім відповідає їх назві. Для підтвердження цього наводимо так аргументи:

- по-перше, назва містить термін «підтримка», яка за формами може бути прямою (дотації, субсидії та капітальні трансферти) та непрямую (пільгові режими оподаткування), однак зміст колонок розкриває інформацію лише в розрізі дотацій (пряма) та ПДВ-дотацій (непряма), що значно вужче та становить лише частину в структурі загальної підтримки;

- по-друге, із змісту форм випливає (рядок 0720 та 404), що вид і напрям підтримки – тотожні поняття, що, у свою чергу, призводить до подальших невідповідностей у формах. Так, до видів належить фінансова, кредитна, технічна, інформаційна, консультаційна підтримка, а до напрямів – запровадження спрощеної системи оподаткування, забезпечення підтримки шляхом запровадження державних програм кредитування, організація підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів, впровадження

механізмів сприяння використанню новітніх технологій у виробництві. Наведені у статистичних формах напрями є занадто спрощеними, щоб мати назву «підтримка», оскільки інформація розкрита лише у розрізі підтримки рослинництва, тваринництва, відтворення водних ресурсів та ін;

- по-третє, дані розділів містять інформацію за одним видом – фінансовою підтримкою. Постає питання відсутності даних за іншими видами підтримки, адже вона також надається господарствам, але в обліку та звітності не знаходить свого відображення. Відповідно, на рівні держави така інформація відсутня, що ускладнює здійснення аналізу державної підтримки за вимогами СОТ (за скриньками).

Дослідивши форму звітності «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (форма «50 с.-г.», на нашу думку є очевидними недосконалістю щодо висвітлення продукції бджільництва за її видами, а саме:

1) у Розділі 1 «Структура собівартості за видами продукції сільського господарства» пункт 1.2. «Продукція тваринництва» продукцію бджільництва представлено лише медом (код 1211) та іншою продукцією бджільництва (код 1212). Вважаємо за необхідне запропонувати доповнення та деталізацію у вигляді всіх видів продукції бджільництва згідно з запропонованою класифікацією (табл. 3.8) (додаток І). Рядок (1212) Інша продукція бджільництва, замінюємо наступними рядками:

Основна продукція бджільництва:

- стільниковий мед (1212);

Супутня продукція бджільництва:

- віск і воскова сировина (суш, забрус) (1213);

- квітковий пилок (бджолине обніжжя) (1214);

- прополіс (1215);

- перга (1216);

- маточне молочко (1217);

- бджолина отрута (сирець) (1218);

- трутневий гомогенат) (1219);

Побічна продукція бджільництва:

- тільця бджіл (бджолиний підмор) (1220)

- личинки воскової молі (1221);

- бджолина мерва (1222).

Таблиця 3.8

Запропоновані доповнення до Розділу 1 «Структура собівартості за видами продукції сільського господарства» ф. 50 с.-г. Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств

Існуюча структура розділу 1 в Ф.50 с.-г.						Запропонована структура розділу 1 в Ф.50 с.-г.					
Назва виду продукції	Код рядка	Виробнича собівартість виробленої продукції (сума гр.2,6,7)	У т.ч. ...	Собівартість реалізованої продукції (рахунок 90)	Витрати на збут (рахунок 93 або рахунок 96)	Назва виду продукції	Код рядка	Виробнича собівартість виробленої продукції (сума гр.2,6,7)	У т.ч. ...	Собівартість реалізованої продукції (рахунок 90)	Витрати на збут (рахунок 93 або рахунок 96)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Продукція тваринництва – усього (≥ сумі ряд.1202, 1208–1211)	1201					Продукція тваринництва – усього (≥ сумі ряд.1202, 1208–1211)	1201				
....										
						Основна продукція					
Мед натуральний	1211					Мед натуральний	1211				
						стільниковий мед*	1212				
						Супутня продукція					
						віск і воскова сировина(суш, забрус)	1213				
						квітковий пилок (бджолине обніжжя)	1214				
						прополіс	1215				
						перга	1216				
						маточне молочко	1217				

Продовження таблиці 3.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
						бджолина отрута (сирець)	1218				
						трутневий гомогенат	1219				
						Побічна продукція					
						тіля бджіл (бджолиний підмор)	1220				
						личинки воскової молі	1221				
						бджолина мерва	1222				

* запропоновано автором

Виходячи з пропозицій п. 1.2, автором розмежовано продукцію бджільництва на основну (мед; стільниковий мед); супутню (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат); побічну (тіля бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі (екстракт); бджолина мерва).

2) у Розділі 3 «Наявність і рух продукції сільського господарства» в частині продукції бджільництва висвітлено тільки мед натуральний, кг (код 3035). Аналогічно, вважаємо, що задля забезпечення повноти інформації варто доповнити його показники в розрізі видів продукції бджільництва (табл. 3.9). Після рядку (3035) Мед натуральний, кг, доповнити наступними рядками:

Основна продукція бджільництва:

- стільниковий мед (3036).

Супутня продукція бджільництва:

- віск і воскова сировина (суш, забрус) (3037);

- квітковий пилок (бджолине обніжжя) (3038);

- прополіс (3039);

- перга (3040);

- маточне молочко (3041);

- бджолина отрута (сирець) (3042);

- трутневий гомогенат) (3043).

Побічна продукція бджільництва:

- тільця бджіл (бджолиний підмор) (3044);

- личинки воскової молі (3045);

- бджолина мерва (3046).

Таблиця 3.9

Запропоновані доповнення до Розділу 3 «Наявність і рух продукції сільського господарства» ф. 50 с.-г Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств

Існуюча структура розділу 1 в Ф.50 с.-г.						Запропонована структура розділу 1 в Ф.50 с.-г.					
Назва виду продукції	Код рядка	Запаси на початок року	Обсяг продукції, отриманої протягом року (уключаючи власне виробництво)	У тому числі обсяг продукції, отриманої будь-яким іншим шляхом, крім власного виробництва (із гр.2)	Обсяг продукції, що вибула протягом року (\geq сумі гр.5–11)	Назва виду продукції	Код рядка	Запаси на початок року	Обсяг продукції, отриманої протягом року (уключаючи власне виробництво)	У тому числі обсяг продукції, отриманої будь-яким іншим шляхом, крім власного виробництва (із гр.2)	Обсяг продукції, що вибула протягом року (\geq сумі гр.5–11)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
....										
						Основна продукція					
Мед натуральний кг	3035					Мед натуральний	3035				
						стільниковий мед*	3036				
						Супутня продукція					
						віск і воскова сировина(суш, забрус)	3037				
						квітковий пилок (бджолине обніжжя)	3038				
						прополіс	3039				
						перга	3040				
						маточне молочко	3041				
						бджолина отрута (сирець)	3042				
						трутневий гомогенат	3043				

Продовження таблиці 3.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
						Побічна продукція					
						тіля бджіл (бджолиний підмор)	3044				
						личинки воскової молі	3045				
						бджолина мерва	3046				

** запропоновано автором*

Паралельно з удосконаленням розділів самої форми звітності «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» варто ввести доповнення у вигляді коментарів до «Роз'яснень щодо показників форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»», зокрема, в абзацах, що стосуються Розділу 1. Ці абзаци не містять жодного слова щодо, наприклад, меду натурального, інформація по якому, передбачена стандартною формою.

Деталізацію щодо включення продукції до конкретного виду представлено в запропонованих Роз'ясненнях (додаток І).

Відтак, автор пропонує розширити та удосконалити Розділи 1 і 3 форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» шляхом доповнення відповідних показників.

Отже, підходи до удосконалення статистичної звітності в частині відображення наявності та руху продукції бджільництва можна узагальнити на рисунку 3.8.

Водночас, якість статистичної звітності безпосередньо впливає на ефективність управління бджільницьким господарством, розробку державної політики в галузі та прийняття рішень на різних рівнях. Удосконалення статистичної звітності в частині відображення наявності та руху продукції бджільництва є актуальним завданням, яке потребує комплексного підходу.

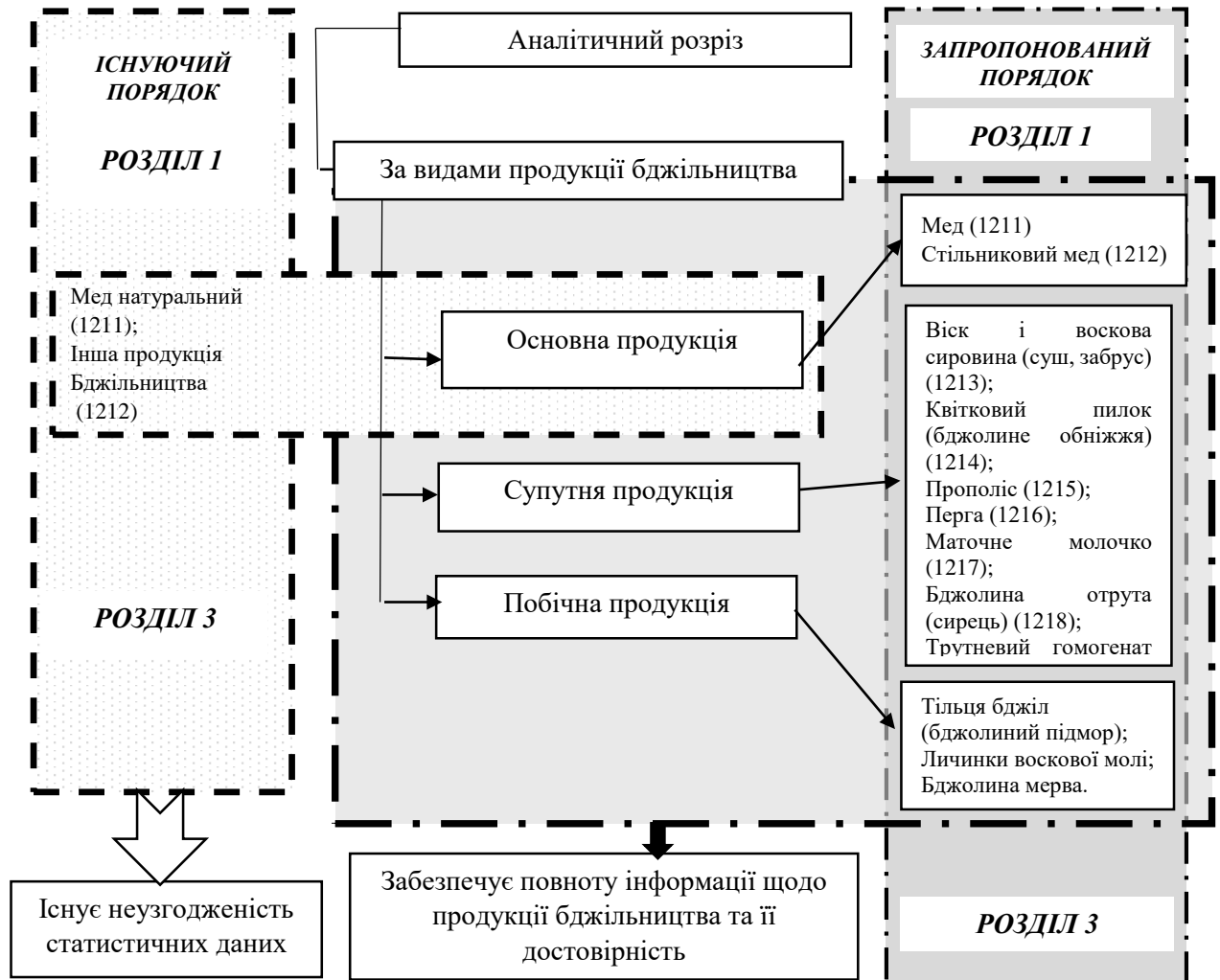


Рисунок 3.8 – Пропозиції щодо удосконалення статистичної форми 50 с.г. в частині відображення продукції бджільництва

Джерело: запропоновано автором

Запропоноване нами визначення продукції бджільництва та її класифікація дозволяють розширити предметну область досліджень, що, в свою чергу, забезпечує формування повноти інформації щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва як на рівні конкретного підприємства, так і в розрізі регіонів і галузі в цілому.

Пропоновані зміни до форми статистичного спостереження та Роз'яснень щодо її заповнення дають можливість уніфікувати та звести до єдиних точних і достовірних показників, що сприяє своєчасній та якісній оцінці розвитку галузі бджільництва з одночасним розумінням слабких та сильних сторін

розвитку.

Узагальнюючи вищенаведене, приходимо до висновку, що сучасний стан інформаційного забезпечення розвитку галузі бджільництва неодмінно потребує удосконалення для усунення неузгодженості в показниках статистичної звітності. Внесення пропозицій до теоретичних аспектів (визначення поняття «продукції бджільництва» та класифікації) знайшли своє відображення в практичній площині через модифікацію статистичної звітності та Роз'яснень до неї шляхом доповнення і передбачення формування даних за аналітичними розрізами основної, супутньої та побічної продукції. Це сприяє забезпеченню повної та достовірної аналітичної інформації для потреб управління.

Результати проведеного дослідження підтверджують, що традиційні методи обліку в бджільництві потребують модернізації. Враховуючи на зростаючу роль бджільництва у збереженні біорізноманіття та забезпеченні екологічної рівноваги, необхідно розробити систему обліку, яка дозволить не тільки оцінити економічну ефективність пасіки, але й проаналізувати її вплив на навколишнє середовище та суспільство. Представлена модель (рис. 3.9) пропонує комплексний підхід до обліку, який дозволяє врахувати всі ці аспекти, забезпечити прозорість і достовірність інформації шляхом адаптації облікових процедур до специфіки бджільництва.

Незважаючи на наявність загальних принципів бухгалтерського обліку, викладених у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, специфіка бджільництва вимагає розробки додаткових галузевих стандартів. Це обумовлено з тим, що існуючі норми не враховують особливості біологічних активів (бджолині сім'ї), сезонності виробництва, а також різноманітності продукції бджільництва. Відсутність чітких методичних рекомендацій ускладнює процес обліку, призводить до неоднорідності у визначенні вартості продукції та ускладнює порівняння фінансових результатів різних пасік.

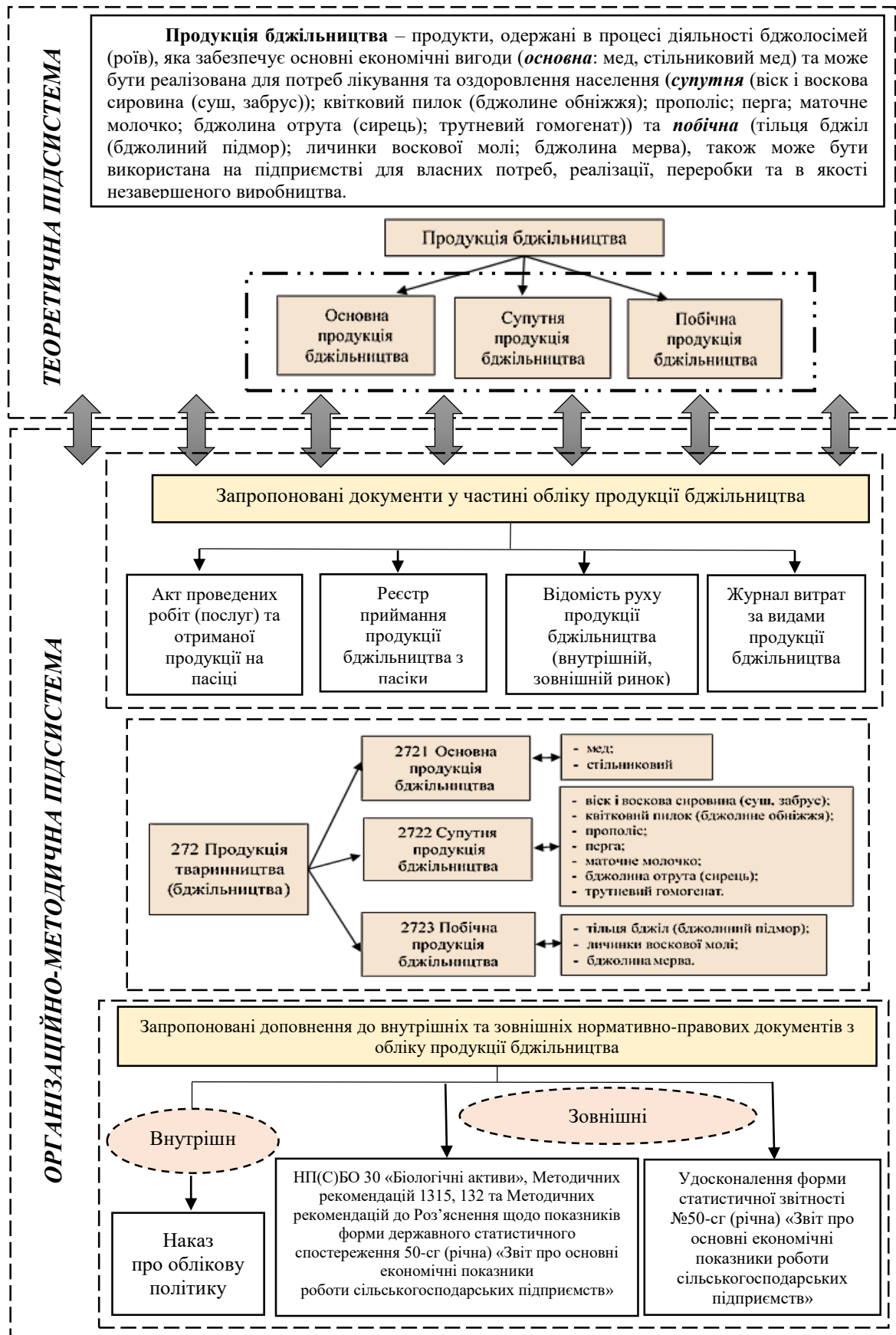


Рисунок 3.9 – Теоретико-практична модель облікового забезпечення управління процесами виробництва і реалізації продукції бджільництва
Джерело: власна розробка автора

З огляду на зазначене, пропонуємо узагальнений підхід до облікового відображення продукції бджільництва.

Запропонована теоретико-практична модель облікового забезпечення управління процесами виробництва і реалізації продукції бджільництва є важливим кроком до створення єдиної, систематизованої та прозорої системи ведення обліку в галузі. Вона забезпечує гармонізацію та уніфікацію облікових процесів на різних пасіках, що сприяє підвищенню порівнянності даних та полегшує аналіз загальних тенденцій у бджільництві. Завдяки чіткій структурі та визначеним процедурам модель дозволяє оперативно отримувати точну та достовірну інформацію про виробництво та реалізацію продукції бджільництва, що є необхідною умовою для ефективного управління пасічним господарством та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Вона є універсальним інструментом, який задовольняє потреби різних користувачів інформації. Для пасічників вона забезпечує ефективний інструмент управління, для інвесторів – надійну основу для прийняття інвестиційних рішень, а для державних органів – достовірні дані для наповнення аграрної статистики та галузевого управління. Завдяки підвищенню якості та доступності облікової інформації, модель сприяє розвитку довіри до продукції бджільництва та зміцненню її позицій на ринку.

Висновок до розділу 3

За результатами дослідження питань модернізації обліку та звітності щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва зроблено наступні висновки:

1. Аналіз розпорядчих документів пасічних господарств виявив недостатню деталізацію методичних положень щодо обліку продукції бджільництва на рахунку 27, що ускладнює отримання достовірних даних для проведення всебічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств. Запропоновано розширити Наказ про облікову політику пасічних

господарств шляхом доповнення удосконалених об'єктів облікового процесу бджільництва та впровадження класифікації продукції бджільництва у розрізі аналітичного субрахунку 272 «Продукція тваринництва» рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», що дозволить більш точно відображати дані зазначеної продукції у звітності. Розроблений графік документообігу, інтегрований в систему облікової політики підприємства, не лише оптимізує внутрішні процеси, але й забезпечує відповідність зовнішнім вимогам.

2. Існуючі стандарти НП(С)БО 30 «Біологічні активи», взаємодоповнюючі Методичні рекомендації з біологічних активів №1315 та Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132 не повною мірою враховують специфіку бджільництва у питанні деталізації переліку продукції бджільництва, що призводить до неточностей в стандартизації обліку та звітності продукції пасік. Запропоновано доповнити додаток до стандарту НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та взаємодоповнюючий додаток до Методичних рекомендацій 1315 розмежованим переліком продукції бджільництва. Логічним «бухгалтерським ланцюжком» до стандартів є додаткове уточнення до додатку 1 Методичних рекомендацій 1315 і додатку 2, переліком розмежованої продукції бджільництва (основна, супутня, побічна (з її видами)) та висвітлення методики оцінки побічної продукції бджільництва. Ці зміни забезпечать отримання уніфікованих підходів до зазначених стандартів, що регулюватимуть діяльність галузі бджільництва.

3. Враховуючи специфіку і складність технологічних процесів отримання продукції бджільництва, запропоновано розширити склад витрат за розмежованими видами продукції (основна, супутня та побічна (з урахуванням їх аналітики)) в розрізі сезонності виробництва, що дозволить формувати достовірну інформацію та планувати витрати підприємства.

Водночас, стаття витрат «Роботи і послуги» у бджільництві є однією з найважливіших, оскільки саме в ній відображаються всі витрати, пов'язані з доглядом за бджолами, виробництвом меду та інших бджолопродуктів. Звідси є необхідність її подальшої деталізації. З огляду на сезонність бджільництва, склад цих витрат значно варіюється протягом року. Отже, запропоновано розширити структуру статті витрат «Роботи та послуги» за сезонністю, поквартально (весняні, літні, осінні та зимові роботи). Такий підхід дозволить отримати більш повну картину витратних статей та забезпечить ефективніше управління фінансовими ресурсами. З огляду на облікову складову щодо витрат, автор вважає за необхідне «фіксувати» витрати бджільництва. Запропоновано форму документу – Журнал витрат за видами продукції бджільництва за певний період.

4. З метою удосконалення системи обліку в бджільництві було проведено дослідження, спрямоване на визначення структури доходів пасічних господарств. За допомогою анкетування було встановлено, що в середньому 80% доходів пасічників припадає на реалізацію меду та стільникового меду. Решта доходів формується за рахунок реалізації супутньої продукції бджільництва. Побічна продукція бджільництва, як правило, не включається до складу основного виробництва і обліковується за методом прямих витрат, тобто за ціною реалізації, без детального розрахунку собівартості. На основі отриманих даних була розроблена методика калькулювання собівартості продукції бджільництва, яка дозволяє більш точно розподілити витрати виробництва між різними видами продукції та оцінити їхню прибутковість.

Тільки завдяки детальному обліку витрат пасічник може оцінити ефективність своєї діяльності, виявити резерви для зниження витрат та підвищення прибутковості.

5. Дослідивши статистичні показники виробництва продукції бджільництва (меду та воску) підприємствами України в розрізі регіонів, виявлено значну варіативність статистичних показників. Це свідчить про

необхідність розробки єдиних методологічних підходів до збору та обробки статистичної інформації в бджільництві. Детальний аналіз форми звітності «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (№50-сг) показав, що існуюча класифікація продукції бджільництва є недостатньою для адекватного відображення особливостей галузі. Обмеження обліку медом та іншою продукцією бджільництва не дозволяє отримати повну картину виробництва і ускладнює проведення аналізу економічної ефективності різних видів бджолопродукції. Тому запропоновано доповнити форму №50-сг деталізованим переліком продуктів бджільництва згідно з прийнятою класифікацією та розробити відповідні показники для їх обліку.

6. З метою підвищення точності та повноти статистичних даних про виробництво сільськогосподарської продукції запропоновано ввести доповнення до «Роз'яснення щодо показників форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»» стосовно відображення в звітності видів продукції бджільництва з метою забезпечення повноти та точності статистичних даних.

Результати дослідження цього розділу опубліковано в наукових працях автора [109,110, 111, 112].

ВИСНОВКИ

У дисертації проведено обґрунтування теоретичних засад і розроблено організаційно-практичні рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва для пасічних господарств, що дозволило сформулювати такі висновки.

1. Аналіз дефініцій щодо визначення сутності продукції бджільництва, нормативно-правової бази та реалій практичної діяльності дозволив виявити суттєву розбіжність між її переліком, що підлягає обліку за законодавчими вимогами та реальним асортиментом продукції, що практично виробляється і реалізується. Це свідчить про необхідність уточнення та розширення поняття «продукція бджільництва». Запропоновано власне авторське визначення продукції бджільництва – це продукти, отримані в результаті основної діяльності бджолосімей (роїв) для реалізації та отримання основних економічних вигід; супровідної діяльності та вторинного отримання в цьому ж технологічному процесі для реалізації в цілях лікування і оздоровлення населення, а також забезпечення власних потреб і переробки з урахуванням сезонності виробництва. Визначення продукції бджільництва комплексно охоплює всі аспекти результатів діяльності бджолосімей, враховуючи сезонність виробництва та дозволяє поглибити її класифікацію для цілей управління.

2. Відсутність чіткого розмежування між основною, супутньою та побічною продукцією бджільництва ускладнює оцінку їхньої економічної значущості та формування ефективних стратегій розвитку галузі. Існуюча класифікація продукції бджільництва повною мірою не забезпечує достатньої деталізації для проведення глибокого аналізу та ефективного управління таким виробництвом. Саме тому, пропонуємо виокремити класифікаційну ознаку – «за цільовим призначенням та господарською цінністю», провести чітке розмежування та віднесення всієї можливої продукції за кожним із зазначених її видів: основна продукція (мед, стільниковий мед) – отримана в

процесі основної діяльності бджолосімей (роїв) для реалізації та отримання основних економічних вигід; супутня продукція (віск і воскова сировина (суш, забрус), прополіс, квітковий пилок, перга, маточне молочко, бджолина отрута (сирець), трутневий гомогенат) – призначена для вживання, подальшої переробки або реалізації; побічна продукція (тільца бджіл (бджолиний підмор), личинок воскової молі, бджолина мерва) – має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими. Такий підхід до розмежування продукції бджільництва забезпечує формування необхідних аналітичних розрізів, науково обґрунтоване прийняття управлінських рішень та зосередження виробництва на найбільш рентабельних видах продукції.

3. Дослідження показали, що для досягнення успіху пасічники повинні враховувати як сильні, так і слабкі сторони діяльності в галузі бджільництва. Проведено SWOT-аналіз дозволяє ідентифікувати проблемні сторони, визначити пріоритетні напрямки вдосконалення облікових процедур та розробити комплекс заходів, спрямованих на підвищення ефективності управління й оптимізацію діяльності суб'єкта господарювання.

В результаті аналізу галузевих особливостей бджільництва, зокрема його сезонного характеру, виявлено необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку. Для забезпечення оперативного та достовірного відображення виробничих процесів пропонується розмежувати роботи та послуги, керуючись ознакою сезонності. Це дозволить не лише відстежувати сезонні коливання витрат, а й оцінити ефективність використання ресурсів та оптимізувати виробничі процеси на підприємстві.

4. Система обліку та документування операцій з продукцією бджільництва, не враховує поділ продукції за її видами на основну, супутню та побічну продукцію, що призводить до значних похибок в облікових та статистичних даних, спотворення звітної інформації, а, відтак, унеможливлення адекватної, достовірної оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Розроблено новий первинний документ – Акт

проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці, який сприяє впорядкуванню обліку виробничих процесів у бджільницьких господарствах та заощаджує час пасічнику та/або помічнику, а також бухгалтерського персоналу. Реєстр приймання продукції бджільництва з пасіки – це первинний обліковий документ, який фіксує факт передачі продукції від виробника (тобто з пасіки) до наступної ланки виробничо-збутового ланцюга, що дозволяє відображати операції з надходження продукції у відповідний сезон (помісячно). Розроблені документи забезпечують систематизацію первинних даних щодо надходження різних видів продукції бджільництва за сезонністю з власних пасік.

5. Встановлено, що існуюча система обліку в бджільництві не забезпечує повноти відображення різноманітності продукції (основної, супутньої, побічної (за її видами)) та її економічної цінності, що обмежує можливості для всебічного аналізу виробничих процесів. Розроблено методику формування та відображення інформації щодо продукції бджільництва в бухгалтерському обліку для багатoproфільних підприємств, а саме введення аналітичних рахунків третього порядку до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» субрахунку 272 «Продукція тваринництва»: 2721 «Основна продукція бджільництва» (мед, стільниковий мед); 2722 «Супутня продукція бджільництва» (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат)); 2723 «Побічна продукція бджільництва» (тільця бджіл (бджолиний підмор); личинки воскової молі; бджолина мерва)). Для підвищення достовірності обліку продукції бджільництва було застосовано метод коригування облікової вартості на кінець звітного періоду. Використання рахунків третього порядку (2721, 2722) дозволило деталізувати облік основної та супутньої продукції, що забезпечує більш точне визначення різниці між плановою та фактичною собівартістю. Впровадження такого підходу сприяє дотриманню вимог національних та міжнародних стандартів

бухгалтерського обліку та забезпечує високий рівень прозорості фінансово-господарської діяльності підприємства.

6. Реалізація продукції бджільництва є завершальним етапом виробничого циклу та основним джерелом доходів пасічних господарств, забезпечуючи економічну стабільність та потенціал для подальшого розвитку галузі. Незважаючи на значні виклики, спричинені війною в Україні і скороченням виробництва, вітчизняне бджільництво продемонструвало свою стійкість, зберігаючи високі позиції на світовому ринку меду. Експортний потенціал галузі підтверджується обсягом продажів у 41 млн доларів США у 2023 році. Однак, запровадження квот ЄС на імпорт українського меду та перспектива їх подальшого зменшення вимагають від виробників пошуку нових ринків збуту та вдосконалення систем управління, зокрема, впровадження ефективної внутрішньої звітності. Для оптимізації управління зовнішньоекономічною діяльністю пасічного господарства запропоновано форму внутрішньої звітності – «Відомість руху продукції бджільництва», яка дозволить не тільки фіксувати обсяги реалізації продукції, але й аналізувати структуру продажів за видами продукції та ринками збуту, що є важливим для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на мікро- та макрорівнях.

7. Облікова політика пасічних господарств повинна передбачати перелік альтернативних варіантів щодо окремих її елементів, які узгоджуються з основними орієнтирами розвитку, особливостями і специфікою господарської діяльності. Запропоновано доповнити Наказ про облікову політику в частині її визначення, складу, оцінки, документування, калькулювання собівартості та порядку реалізації продукції бджільництва, що забезпечує системний підхід та враховує специфіку галузі. Доповнений графік документообігу забезпечує точність і своєчасність відображення облікових операцій пасічних господарств, а також сприяє глибокому аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Існуючі нормативно-правові акти (НП(С)БО 30 «Біологічні активи»),

Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів №1315 та Методичних рекомендацій з планування обліку, і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132) не містять достатньо детальних положень щодо обліку продукції бджільництва, що призводить до розбіжностей в обліковій практиці та формуванні цифрових даних. Для усунення цих недоліків запропоновано доповнити до вказаних нормативних документів, що дозволить уніфікувати підходи до обліку та звітності в частині продукції бджільництва, підвищивши точність і повноту відображення господарської діяльності пасік.

8. З метою оптимізації системи обліку в бджільництві було проведено емпіричне дослідження, спрямоване на аналіз структури доходів пасічних господарств. За результатами анкетування встановлено, що основну частку доходів пасічників (близько 80%) становить реалізація меду та стільникового меду. Для удосконалення структури витрат виробництва та оцінки прибутковості різних видів продукції бджільництва було уточнено методикау калькулювання собівартості продукції. Системний підхід до обліку витрат у бджільництві є основою для проведення глибокого економічного аналізу, який дозволяє виявити невикористані резерви для підвищення ефективності виробництва та прибутковості пасіки.

Детальний аналіз витрат в бджільництві, з урахуванням сезонності виробництва та специфіки отримання різних видів продукції (основної, супутньої та побічної (з її видами)), є основою для науково обґрунтованого управління пасікою. Це дозволяє не тільки визначити собівартість продукції, але й виявити резерви для зниження витрат та оптимізувати виробничі процеси. Аналіз статті витрат «Роботи та послуги» в бджільництві дозволяє виявити необхідність деталізації обліку та ретельного розподілу витрат за видами робіт і послуг. Введення посезонного розподілу витрат дозволить оцінити вплив сезонних факторів на собівартість продукції, виявити нераціональні витрати та підвищити оперативність обліку. Додатково

пропонується ввести Журнал витрат за видами продукції, що дозволить простежити витрати, пов'язані з виробництвом продуктів бджільництва.

9. Аналіз статистичних даних щодо виробництва меду та воску в Україні виявив суттєві відмінності в показниках, що свідчить про потребу в уніфікації методичних підходів до збору та обробки статистичної інформації в бджільництві для забезпечення порівнянності та достовірності даних. Детальний аналіз форми звітності «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (№50-сг) дозволив з'ясувати, що існуюча класифікація продукції бджільництва не відповідає сучасним вимогам галузі. Запропоновано доповнити зазначену статистичну форму звітності (№50-сг) деталізованим переліком продукції бджільництва згідно з прийнятою класифікацією. Додатково пропонуємо доповнити до «Роз'яснення щодо показників форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»» щодо відображення в звітності видів продукції бджільництва, з метою забезпечення повноти та точності статистичних даних.

10. В ході наукового дослідження встановлено, що існуюча система бухгалтерського обліку в бджільництві не забезпечує точних цифрових даних за необхідними аналітичними розрізами, що обмежує можливості для всебічної оцінки екологічних, економічних та соціальних аспектів діяльності пасічних господарств. Для формування концептуального бачення розвитку галузевого бухгалтерського обліку у бджільництві, вперше розроблено теоретико-практичну модель облікового забезпечення управління процесами виробництва і реалізації продукції бджільництва. Запропонована модель обґрунтовує та взаємоузгоджує теоретичну і організаційно-методичну складові побудови системи обліку у бджільництві. Зокрема така модель оптимізує бухгалтерський облік у бджільництві шляхом запропонованого удосконалення теоретичних положень (теоретична складова) та розроблених доповнень до нормативно-правової бази, облікової політики, системи рахунків

та документування (організаційно-методична складова). Це дозволяє створити прозору та ефективну систему прийняття рішень, необхідну для реалізації стратегій сталого розвитку галузі бджільництва. Запропонована модель забезпечує комплексний підхід до ведення обліку пасіки, інтегруючи різні аспекти виробництва та враховуючи специфічні особливості галузі. Для пасічників вона забезпечує ефективний інструмент управління, для інвесторів – надійну основу для прийняття інвестиційних рішень, а для державних органів – достовірні дані для наповнення аграрної статистики та галузевого управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бджолопродукти. *Вікіпедія*. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/> (дата звернення: 22.02.2023).
2. Про бджільництво: Закон України від 22.02.2000 № 1492-III//Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1492-14#Text> (дата звернення: 02.01.2024).
3. Бабичев, Ф.С., Маринич О.М. Географічна енциклопедія України: у 3 т. Київ: Українська енциклопедія ім. М.П. Бажана. 1993. 480 с.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення: 05.07.2023).
5. Корбут О.В. Продукти бджільництва для здоров'я людей: науково-популярне видання. Київ, 2013. 192 с.
6. Іванова В.Д. Технологія виробництва продукції бджільництва: курс лекцій. Миколаїв: МДАУ, 2009. 245 с.
7. Разанов С.Ф., Безпалій І.Ф., Бала В.І., Донченко Т.А. Технологія виробництва продукції бджільництва: навчальний посібник. Київ: Аграрна освіта, 2010. 277 с.
8. Поліщук В.П. Бджільництво: навчальний посібник. Львів: Редакція журналу «Український пасічник», 2001. 296 с.
9. Ярош Ю.М., Трусов Б.А. Технологія виробництва сільськогосподарської продукції: навчальний посібник для аграрних вищих навчальних закладів I-II рівнів акредитації. Київ: Український центр духовної культури, 2005. 524 с.
10. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення:

23. Бездушна Ю.С., Остапчук С.М. Інтегрований облік у галузі бджільництва. *Інтернаука. Серія: «Економічні науки»*. 2024. № 7. С. 79-85
24. Польова О.Л. Організація і методика внутрішнього контролю обліку витрат у бджільництві. *Наукові перспективи*. 2024. № 7(49). С.813-824.
25. Суліменко Л.А. та Цегельник Н.І. Особливості виробництва продукції бджолосімей як об'єкта біологічних активів: обліково-аналітичний аспект. *Агросвіт*. 2024. № 22. С.121-129.
26. Білик Е.В. Великий сучасний довідник бджоляра. Донецьк: ТОВ «ВКФ «БАО»», 2012. 528 с.
27. Бджільництво в Україні. *Вікіпедія*. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki> (дата звернення: 10.02.2022).
28. Офіційний сайт Державної служби України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів. URL: <https://dpss.gov.ua/> (дата звернення: 21.12.2024).
29. Програма розвитку аграрного сектору та забезпечення продовольчої безпеки Вінницької міської територіальної громади на 2023-2025 роки у 2023 році. URL: <https://www.vmr.gov.ua/media/%D0%202180.pdf> (дата звернення: 03.12.2024).
30. Звернення учасників Медового форуму «Україна медова і світ». URL: <https://uccs.org.ua/uploads/files/5dad4bfda3e01791687100.pdf> (дата звернення: 18.10.2024).
31. Збарський В.К., Мацибора В.І. та ін. Економіка сільського господарства: навчальний посібник. Київ: Каравела, 2010. 280 с.
32. Паланюк М.А., Петренко В.Г. Економічний аналіз: навчальний посібник. Київ: Аграрна освіта, 2010. 252с.
33. Пасіка медозбір. Ціна меду в Україні. URL: <https://medozbir.com.ua/index.php?l=ua&p=senu> (дата звернення: 17.09.2024).
34. Рижмань Д.І., Віннічук Г.Я., Криворучко І.М., Пилявець В.М.. Ціноутворення: навчальний посібник. Київ: Аграрна освіта, 2011. 313 с.

35. Інфографіка. Інтерактивна карта пасік України за областями. URL: <https://kurkul.com/spetsproekty/1140-kilkist-ta-rozmir-pasik-v-ukrayini-za-oblastyami--infografika> (дата звернення: 05.11.2024).
36. Центр досліджень продовольства та природокористування. URL: <https://minagro.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/lossesreportissue2ua-2.pdf> (дата звернення: 05.11.2024).
37. AgroPortal.ua. Пасічники Чернігівщини та Вінниччини об'єднуються у кооперативи. URL: <https://agroportal.ua/news/zhivotnovodstvo/pasichniki-chernigivshchini-ta-vinnichini-ob-yednuyutsya-u-kooperativ> (дата звернення: 18.01.2023).
38. AGROTIMES. URL: <https://agrotimes.ua/agromarket/za-programoyu-usaid-pidpruyemstvo-na-luganshhyini-otrymalo-tysyachi-zamovlen-vid-dzholyariv/>(дата звернення: 18.12.2023).
39. Документ. *Вікіпедія*. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/документ> (дата звернення: 02.05.2023).
40. Лосєв О.М., Головецький І.І. Технологія виробництва продукції бджільництва: методичний посібник. Київ, 2013. 155 с.
41. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. 6-е вид. Київ. : А.С.К., 2004. 784 с.
42. Юридичний помічник. Діловодство і документування. URL: <https://pomichnyk.org/dlya-yurydychnyh-osib/kadry-ta-ilovodstvo/inshe/dilovodstvo-i-dokumentuvannya.html> (дата звернення: 02.05.2023).
43. Перелік типових документів, що створюються під час діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів: Наказ Міністерства юстиції України від 12 квітня 2012 № 578/5 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0571-12#Text> (дата звернення: 02.05.2023).

44. Бутинець Ф.Ф., Чижевська П.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит». Житомир: ПП «Рута», 2002. 688 с.

45. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Положення від 24.05.1995 р. № 88. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 03.05.2023).

46. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 20.02.2023).

47. Бачинський В.І., Куцик П.О., Медвідь Л.Г., Попітich Т.В. Бухгалтерський облік (загальна теорія): навчальний посібник. Львів: «Магнолія 2006», 2010. 319 с.

48. Бойчик І.М Економіка підприємства: підручник. Київ: Кондор - Видавництво, 2016. 378 с.

49. Cardo Support. Особливості організації експорту меду в Україні. URL: <https://www.cargosupport.com.ua/ua/osoblivosti-organizaczii-eksportu-medu-z-ukraini/> (дата звернення: 18.10.2024).

50. Grant Logistics Company. Особливості експорту меду з України. URL: <https://glc.in.ua/uk/osobennosti-yeksporta-meda-iz-ukrainy/>(дата звернення: 18.09.2024)

51. Козака Ю.Г., Логвінової Н.С., Ржепішевського К.І.. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: кредитно-модульний курс: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 288 с.

52. Детальні правила щодо органічного виробництва, маркування і контролю для впровадження Постанови Ради (ЄС) №834/2007 стосовно органічного виробництва і маркування органічних продуктів: Постанова Ради (ЄС) №889/2008 від 5 вересня 2008 р. URL:https://apk.cg.gov.ua/web_docs/2141/2017/04/docs/EC_Reg_889_2008_Impl

ementing_Rules_UA.pdf (дата звернення: 18.10.2023).

53. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський за національними стандартами: підручник. Київ, 2011. 104 с.

54. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. Київ, 2007. 469 с

55. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 09.04.2024).

56. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль, 2002. 628 с.

57. Стельмашук А.М. Бухгалтерський облік: теорія, практика, тренінг: навчальний посібник. Львів, 2011. 679 с.

58. Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації. Державний класифікатор України. Класифікатор відходів ДК 005-96. <https://ips.ligazakon.net/document/FIN7371> (дата звернення: 10.12.2024).

59. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення: 23.11.2024).

60. Кондратьєва Ю. Відходи у діяльності підприємства. Дебет-кредит 2013. №40. URL: <https://online.dtkr.ua/2013/40/59619> (дата звернення: 22.11.2024).

61. Econobusiness Group. Платформа рішень для менеджерів природоохоронної діяльності. Особливості обліку зворотних та безповоротних відходів на підприємстві. URL: <https://ecolog-ua.com/news/osoblyvosti-obliku-zvorotnyh-ta-bezpovorotnyh-vidhodiv-na-pidpryyemstvi> (дата звернення: 12.11.2023).

62. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19

«Об'єднання підприємств»: Наказ міністерства фінансів України від 07.07.1991р. №163. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text> (дата звернення: 15.09.2024).

63. Суліменко Л.А. та Цегельник Н.І. Особливості виробництва продукції бджолосімей як об'єкта біологічних активів: обліково-аналітичний аспект. *Агросвіт*. 2024. № 22. 121-129 с.

64. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: теорія і практика: монографія. Вінниця: ПП «ТД «Едельвейс і К», 2010. 276 с.

65. Коваль О.В. Облік біологічних активів: монографія. Вінниця: ПП Едельвейс і К, 2013. 196 с.

66. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник. Київ: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 368 с.

67. Іщенко Я.П., Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Фінансовий облік I: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В., 2020. 496 с.

68. Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями) від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://ips.ligazakon.net/document/T10_2755?an=29948 (дата звернення: 12.04.2024).

69. Маслак О.О. Жежуха В.Й. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник. Київ, 2011. 400 с.

70. Гребельник О.П. Основи зовнішньоекономічної діяльності: підручник. Київ, 2004. 384 с.

71. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991р. № 959 – XII зі змінами та доповненнями. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T095900?an=10013> (дата звернення: 19.06.2023).

72. Про валюту і валютні операції: Закон України (зі змінами та доповненнями) від 21.06. 2018 № 2473 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text> (дата звернення: 18.11.2024).

73. Про порядкові механізми стимулювання експортної діяльності: Закон України (зі змінами та доповненнями) від 24.03.2022 р. № 2154-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1792-19#Text> (дата звернення: 18.11.2024)

74. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: підручник. Київ: Знання, 2008. 487с.

75. УСАП. Випробувальна лабораторія. ДСТУ 4497:2005 URL: <https://usap.ua/uk> (дата звернення: 11.12.2024).

76. Директива Європейського Парламенту про мед № 2001/110/ЕС від 20.12.2001 р. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_006-01#Text (дата звернення: 18.10.2023).

77. Товарна структура зовнішньої торгівлі України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 01.08.2022).

78. В Україні 7 виробників меду отримали дозвіл на експорт до Саудівської Аравії. Аграрне інформаційне агентство. URL: <https://agravery.com/uk/posts/show/v-ukraini-7-virobnikiv-medu-otrimali-dozvil-na-eksport-do-saudivskoi-aravii> (дата звернення: 16.09.2022).

79. Відкрите інтерв'ю національної консультантки Продовольчої і сільськогосподарської організації ООН (ФАО). URL: <https://vgoru.org/post/rekordnij-eksport-ukrayin-skogo-medu-infografika> (дата звернення: 07.09.2022).

80. Україна продовжує залишатися лідером на світовому ринку меду. Аграрне інформаційне агентство. URL: <https://agravery.com/uk/posts/show/ukraina-prodovzue-zalisatisa-liderom-na-svitovomu-rinku-medu> (дата звернення: 28.04.2022).

81. Директиви Ради ЄС №110 від 2001 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_006-01#Text (дата звернення: 18.03.2022).

82. Квоти на експорт в ЄС: як швидко Україна використовувала в 2018-2020 роках. Слово і діло. Аналітичний портал. URL:

<https://www.slovoidilo.ua/2021/01/29/infografika/ekonomika/kvoty-eksport-yes-yak-shvydko-ukrayina-vykorystovuvala-2018-2020-rokax> (дата звернення: 12.04.2022).

83. Делегований Регламент Комісії (ЄС) 2017/566 від 18 травня 2016 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_019-16#Text (дата звернення: 18.10.2024)

84. Офіційний вебсайт Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 07.12.2023).

85. AgroPortal. Ринок для великих гравців або Чому пасічники залежні від експортерів. URL: <https://agroportal.ua/news/eksklyuzivny/rinok-dlya-velikih-gravciv-abo-chomu-pasichniki-zalezni-vid-eksporteriv> (дата звернення: 07.12.2023).

86. Delo.ua. Український мед в ЄС. URL: <https://delo.ua/business/ukrayinskii-med-v-es-ci-je-perspektivi-v-eksportnoyi-ekspansiyi-pid-cas-viini-419277/>(дата звернення: 07.12.2023).

87. KURKULCOM. Онлайн-асистент фермера. Мед дешевшає: виробництво падає-все про ринок меду і заробітки бджолярів. URL: <https://kurkul.com/spetsproekty/1661-med-deshevshaye-virobnitstvo-padaye--vse-pro-rinok-medu-i-zarobitki-bdjolyariv>(дата звернення: 18.10.2024)

88. Van Espen, M., Williams, J. H., Alves, F., Hung, Y., de Graaf, D. C., & Verbeke, W. (2023). Beekeeping in Europe facing climate change: A mixed methods study on perceived impacts and the need to adapt according to stakeholders and beekeepers. *Science of the Total Environment*, 888, 164255. <https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2023.164255>

89. Rocha, S.A. da; Oliveira, D. de L.; Loose, C.E.; Porto, W.S. (2016). Measurement and disclosure of the bearer biological asset at the fair value in beekeeping: an Alternative to the historical cost. *Custos e @gronegocio on line*, 12(3), 273-302. Retrieved from <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero3v12/OK%2015%20biologic>

o.pdf

90. Hadjur, H., Ammar, D., & Lefèvre, L. (2022). Toward an intelligent and efficient beehive: A survey of precision beekeeping systems and services. *Computers and Electronics in Agriculture*, 192, 106604. <https://doi.org/10.1016/j.compag.2021.106604>

91. Sperandio, G., Simonetto, A., Carnesecchi, E., Costa, C., Hatjina, F., Tosi, S., & Gilioli, G. (2019). Beekeeping and honey bee colony health: A review and conceptualization of beekeeping management practices implemented in Europe. *Science of the Total Environment*, 696, 133795. <https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2019.133795>

92. Ostapchuk, S. M. (2024). Beekeeping business accounting: traditional and innovative component (pp. 34-36). In *Suchasni tendentsii rozvytku ekonomiky ta obliku: naukovi horyzonty*. Conference proceeding. Lutsk: DonNTU.

93. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27.06.2013 р. № 635. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 11.09.2024).

94. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2020. 647 с.

95. Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2019/44.pdfReferences (дата звернення: 03.06.2023).

96. Суліменко Л.А., Михальчишина Л.Г. Облікова політика щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва. *Вісник Хмельницького НУ*. 2024. №5. С.598-603.

97. «Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» Міжнародний стандарт

бухгалтерського обліку 8 від 30.06.2017 (МСБО 8). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/mu17031> (дата звернення: 10.09.2023).

98. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page> (дата звернення 19.10.2024)

99. Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2002. № 9. С. 3 – 11.

100. Пушкар М.С., Ширба Н.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.

101. Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №2-3. С.53–60.

102. Сук П. Облікова політика підприємства. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2005. № 1. С. 2–4.

103. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 5. С. 24-34.

104. Лучик Г. Облікова політика як інструмент формування обліково-аналітичної інформації в управлінні. *Ефективна економіка*. 2015. № 12
URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12_2015/62.pdf

105. Васільєва Л.М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються. *Ефективна економіка*. 2013. № 6. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2131>

106. Кругла М.М., Круглий В.В. Облікова політика як основа обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. *Інтернаука. Серія: «Економічні науки»*. 2024. № 7. С. 91-96.

107. Шульган М.Я. Особливості документування операцій з виробництва та реалізації продукції бджільництва. *Ефективна економіка*. 2023. № 5.
DOI: 10.32702/2307-2105.2023.5.72. URL: <https://nauka.com.ua/index.php/ee/article/view/1616> (дата звернення:

11.09.2024).

108. Шульган М.Я. Класифікація продукції бджільництва для потреб бухгалтерського обліку. *Економіка та суспільство*. 2023. № 50. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-50-34 URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2389> (дата звернення: 11.11.2024).

109. Шульган М.Я. Виробництво та реалізація продукції бджільництва як об'єкт бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 3. С.131-137. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.3.131>

110. Шульган М.Я. Особливості та удосконалення синтетичного і аналітичного обліку готової продукції в бджільництві. *Наука і техніка сьогодні*. 2024. № 4(32). С. 421-440. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6025-2024-4\(32\)-421-440](https://doi.org/10.52058/2786-6025-2024-4(32)-421-440)

111. Shulhan M. (2024) Accounting for Beekeeping Products: Current State and Ways of Improvement (pp. 173-179) in *Economics & Management*. № 2(104) DOI: <https://afj.org.ua/ua/author/1505/>

112. Шульган М.Я. Облікове забезпечення витрат та калькулювання собівартості продукції бджільництва. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. Т. 29. № 4(102). 2024 р. С.26-36. DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/4-102-4>

113. Садовська І., Батієвич Д., Кулинич М. Облікова політика: сутність та вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на формування та практику. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2023. № 34, С. 15–28

114. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навчальний посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 141 с.

115. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 28.10.2024).

116. Здирко Н.Г., Іщенко Я.П.. Організаційні основи побудови системи

обліку витрат виробництва фермерських господарств. *Економіка та суспільство*. 2023. № 50. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2468> (дата звернення: 28.05.2024).

117. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В.. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: ЦУЛ, 2016. 424 с.

114. АКВІТ. Financial academia. Класифікація витрат в управлінському обліку: терміни і їх групування. URL: <https://finacademy.net/ua/materials/article/klassifikaciya-raskhodov-v-upravlencheskom-uchete> (дата звернення: 28.10.2024).

115. Бержанір І.А. Організація обліку витрат підприємства. *Наука і техніка сьогодні*. 2024. № 4(32). С.231-241.

116. Коваль О.В., Подолянчук О.А. Удосконалення обліку витрат бджільництва через впровадження сучасних технологій. *Агросвіт*. 2024. № 20. С.131-138.

117. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с.

118. Глушак Ю.С., Фальченко О.О. Методичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці. *Економіка та суспільство*. 2021. № 29. С.49-57

119. Калькулювання. *Вікіпедія*. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/> (дата звернення: 29.10.2024)

120. Паланюк М.А., Петренко В.Г. Економічний аналіз: навчальний посібник. Київ: Аграрна освіта, 2010. 252 с.

121. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ. Знання, 2008. 487с.

122. Буханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 480 с.

123. Статистична звітність. *Вікіпедія*. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/>

(дата звернення: 22.11.2024).

124. Про державну статистику: Закон України від 17 вересня 1992 р. № 2614-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2614-12#Text> (дата звернення: 07.11.2024).

125. Нюанси подання статистичної звітності. URL: http://cons.parus.ua/_d.asp?r=08FHD6b995a6523b33d1cd3a4affbe4d11b37 (дата звернення: 07.11.2024).

126. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. Виробництво продукції тваринництва за видами у 2020 році. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 18.12.2024).

127. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. Виробництво продукції тваринництва за видами у 2021 році. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 18.12.2024).

128. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. Виробництво продукції тваринництва за видами у 2022 році. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 18.12.2024).

129. Інструкція з профілактики та встановлення факту отруєння бджіл засобами захисту рослин: Наказ Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України від 19 лютого 2021 року № 338. URL: <https://pasika.pp.ua/multimedia/legislation/item/1161> (дата звернення: 23.12.2024).

ДОДАТКИ

Додаток А

Класифікація продукції бджільництва

Автори	Класифікація продукції бджільництва науковцями
1	2
	Бджолиний мед
Ярош Ю.М, Трусов Б.А. [9, ст.500]	«.....продукт переробки рослинного нектару робочими бджолами. Зібраний нектар робочі бджоли приносять в медовому зобику до вулика, де відбувається складний процес переробки його у мед. Інші бджоли переробляють зібраний нектар тільки у вулику, переносючи його декілька разів із однієї комірки в іншу, при цьому частково з нього видаляється волога».
Іванова В.Д. [6, ст. 97, 98]	«.....це продукт переробки медоносними бджолами нектару або паді. Нектар у рослин утворюють і виділяють нектарники». Мед являє собою солодку ароматичну рідину або закристалізовану масу, різну за консистенцією та різного кольору».
Разанов С.Ф., Безпалый І.Ф., Бала В.І., Донченко Т.А. [7, ст. 179]	«.....рідке золото природи, єдиний продукт, який не псується з часом і є одним з найбагатших за своїм складом продуктів сільськогосподарського виробництва. У ньому міститься близько 300 різних речовин і зольних елементів, які становлять в середньому 80% від загальної маси».
	Квітковий пилок (обніжжя)
Іванова В.Д. [6, ст. 97, 98]	«.....це чоловічі статеві клітини, розташовані на тичинках рослин, які бджоли збирають і приносять у вулик на третій парі ніжок у кошиках. Вони мають вигляд дрібненьких, мікроскопічних зернин різного кольору. Обніжжя – це маленькі грудочки масою по 10–15 мг, які бджоли приносять до гнізда для свого живлення, без шкоди для рослин. Це єдине джерело білків, жирів, вітамінів та мінеральних речовин для споживання бджолами».
Корбут О.В. [5, ст. 190]	«.....це маса мікроскопічних зерен, кожне з яких містить під двошаровою оболонкою дві або три чоловічі статеві клітини рослин з концентратом повноцінних білків, жирів, вуглеводів, вітамінів, мінеральних та інших біологічних активних речовин.»
Поліщук В.П. [8, ст. 213]	«.....це цінний продукт бджільництва, який використовується під час підгодівлі бджіл при нарощування сили сімей, особливо на запиленні тепличних культур».
	Бджолиний віск
Ярош Ю.М, Трусов Б.А. [9, ст.501]	«.....це секрет воскових залоз медоносної бджоли. Його одержують при переробці вторинної воскової сировини витоплюванням або центрифугуванням. Крім пасік, воскову сировину також використовують у багатьох галузях народного господарства, медицині, парфумері, металургійній, металообробній промисловості та ін. По хімічному складу віск містить у собі: складні ефіри (80— 85%), вуглеводні (12,5—15,5%), вільні жирні кислоти (13,5—15%), воду, залишки меду, прополіс».
Іванова В.Д. [6, ст. 101]	«.....це секрет воскових залоз медоносних бджіл, є будівельним матеріалом для стільників. На воскову продуктивність бджіл впливає їх вік наявність корму, розплоду та підтримуючий взяток. Від сильної сім'ї за сприятливих умов протягом весняно–літнього періоду можна одержати 2,0–2,5 кг воску».
Поліщук В.П. [8, ст. 207]	«.....це цінний продукт, який добувається із бджолиних гнізд. Чим більше його виробляють бджоли, тим вищий вихід товарної продукції».

1	2
Разанова О.П., Скромна О.І. [14, ст. 327]	Забрус/печатка (воскова сировина)
	«..... це воскові кришечки, мед та верхні частинки стільника, які одержують під час розпечатування стільника з медом. Для запечатування стільників бджоли використовують особливу речовину, до якої входять секрет воскових та слинних залоз бджіл, прополіс і квітковий пилок. При зрізуванні кришечок зрізується і верхня частина стільника. У меді забрусу ферменту лізоциму у 4 рази більше, ніж у звичайному меді і у 2 рази більше, ніж у стільниковому. У ньому містяться речовини, які затримують ріст багатьох видів хвороботворних організмів, мають антибіотичну дію».
Ярош Ю.М, Трусов Б.А. [9, ст.501]	Прополіс
	«.....це клейка смолиста речовина з приємним запахом, отримана бджолами із смолистих виділень бруньок, стебел берези, тополі, верби, в'яза, сосни, піхти та інших дерев і кущів. У середньому за рік від кожної бджолоїної сім'ї можна отримати 50—100 грам прополісу. До складу прополісу входять: рослинний жир, бальзами (віск, ефірні олії, дубильні речовини), вітаміни, органічні кислоти, вільні елементи, органічні речовини. Прополіс застосовують у медицині, ветеринарії, парфумерії, промисловості та інше».
Корбут О.В. [5, ст. 24]	Перга
	«.....кінцевий продукт пилку рослин, перероблений бджолами для зберігання в комірках стільників – багатший за складом, ніж у стані обніжжя. На ринку і в апітерапії вона є цінною».
Разанов С.Ф., Безпалій І.Ф., Бала В.І., Донченко Т.А. [7, ст. 206-207]	«...складаючи квітковий пилок в комірки стільників, бджоли консервують його для тривалого зберігання – виготовляють пергу. В ній містяться більше цукрів в основному за рахунок добавленого бджолами меду та молочної кислоти (3-4%), що утворюється в результаті бродіння маси.»
Ярош Ю.М, Трусов Б.А. [9, ст. 502]	Маточне молочко
	«.....продукт глоткових і верхньощелепних залоз робочих бджіл; його бджоли використовують для годівлі маточних личинок протягом 5 діб, а робочих бджіл і трутнів — 3 діб. Це складна біологічно активна речовина, з вмістом білків, жирів, вуглеводів, вітамінів, ферментів, гормонів, амінокислот. Від однієї бджолоїної сім'ї за літо одержують 200—400 г маточного молочка».
	Бджолиний яд
«.....це суміш виділення двох ядоносних залоз, яку бджоли використовують для охорони та захисту гнізда від комах та тварин. Це прозора речовина, гірка на смак, пекуча, з своєрідним запахом. Маса яду, який виділяє одна бджола, становить 0,2—0,4 мг. Бджолиний яд застосовують у медицині для лікування радикулітів, склеритів, тромбофлебітів, атеросклерозів, поліневритів, кератинів та при інших захворюваннях».	
Разанов С.Ф., Безпалій І.Ф., Бала В.І., Донченко Т.А. [7, ст. 219]	«.....це безбарвна з жовтуватим відтінком. Швидко висихаюча на повітрі, гірка, дуже пекуча і дуже густа рідина. До складу бджолоїної отрути входять органічні сполуки».
Разанов С.Ф., Безпалій І.Ф., Бала В.І., Донченко Т.А. [7, ст. 223]	Бджолина мерва (витопки бджолоїні)
	«..... це бджолоїні відходи. Її одержують при перетопленні воскової сировини на пасіці в ній міститься до 40-55% воску».

1	2
Лосев О.М., Головецький І.І. [40, ст. 121-122]	«.... це відходи після переробки вихідної воскосировини в пасічних умовах. При переробці сухим методом світлих вибраканих стільників і забрус на сонячній воскотопці восковитість залишку досягає 50 %. Після попереднього вимочування ці відходи рекомендується переробляти на пасіці вологим методом. Залишкова восковитість таких витопок ще велика (більш 30 %). Витопки пасічні, в свою чергу, служать сировиною для добування воску в заводських умовах. Заводська мерва. Це відходи, отримувані при переробці витопок пасічних у заводських умовах вологим методом. Залишкова восковитість заводський мерви – не менше 18 %. Залишки воску добувають із заводський мерви за допомогою органічних розчинників методом екстракції.
Разанов С.Ф., Безпалій І.Ф., Бала В.І., Донченко Т.А. [7, ст. 223]	Бджолиний підмор «... відносять бджіл, які гинуть під час зимівлі, ужалені, внаслідок заморювання голодом, після використання їх протягом активного сезону»
Іванова В.Д. [6, ст. 118]	«... це тільки мертвих бджіл, що осипаються на дно вулика в період зимівлі. Як би добре не зимували бджоли, все одно на дні вулика є мертві. Це можуть бути старі бджоли, які не дожили до весни, або навпаки, молоді, які пізно восени народилися і не змогли облетітися, та інші причини. В середньому від однієї сім'ї буває до 250 г загиблих бджіл. До складу покрову тіла бджіл входить хітин – це ацетильований амінополісахарид, з якого одержують хітозан – біологічно активну речовину».
Разанова О.П., Скромна О.І. [14, ст. 328]	«....це тіла померлих медоносних бджіл. У зимовий період спостерігається тоді, коли особини відриваються від клубу й замерзають. Бджолиний підмор містить у собі майже усі біологічно активні речовини меду, квіткового пилку, маточного молочка, прополісу, воску і бджолоїної отрути».
Іванова В.Д. [6, ст. 119]	Личинки воскової молі «Воскова міль – шкідник бджіл. Вона живиться воском, руйнує стільники. Воскова міль має складний розвиток: яйце, личинка, гусениця, кокон і метелик. Метелики проникають у вулик або в сховища для стільників. У комірці стільників відкладають яйця, з яких виходять личинки. Личинки живляться воском і пергою. Однак, вирощування личинок як лікарської сировини потребує застосування спеціальних технологічних прийомів. Для цього створюють приміщення–розплідник для вирощування личинок. Готових личинок відбирають для переробки».
Разанова О.П., Скромна О.І. [14, ст. 329]	«....ще у 17 ст. її використовували для лікування туберкульозу. У 1899 році І. І. Мечников звернув увагу на те, що збудник туберкульозу може руйнуватись травними ферментами молі. Оскільки личинки воскової молі не можна піддавати термічній обробці, то використовують їх тільки у свіжому вигляді, тобто кидаючи живих тільки що зібраних личинок в спиртовий розчин. Частина ферментів для перетравлювання воску, виділених личинками в процесі життєдіяльності не бере участі у процесі травлення і виводиться з личинки назовні разом з продуктами метаболіту. Тому продукти метаболіту воскової молі деколи також застосовуються для приготування настоянок».

Джерело: узагальнено автором на основі опрацьованих праць науковців

Додаток Б

КВОТИ ЄС: ЯК ШВИДКО ВИЧЕРПУЮТЬСЯ ПРОТЯГОМ РОКУ

ВИЧЕРПАНІ КВОТИ ВПРОДОВЖ 2018-2021 РР.				
Назва продукції	Показники по квоті за 2018 рік	Показники по квоті за 2019 рік	Показники по квоті за 2020 рік	Показники по квоті за 2021 рік
	Загальний обсяг тис. т	Загальний обсяг тис. т	Загальний обсяг тис. т	Загальний обсяг тис. т
	Обсяг використання квоти, %	Обсяг використання квоти, %	Обсяг використання квоти, %	Обсяг використання квоти, %
	Дата вичерпання квоти (дд. мм)	Дата вичерпання квоти (дд. мм)	Дата вичерпання квоти (дд. мм)	Дата вичерпання квоти (дд. мм)
Мед	5,4	5,6	5,8	6
	100%	100%	100%	100%
	03.01	03.01	03.01	04.01
Виноградний та яблучні соки	14	16	18	20
	100%	100%	100%	100%
	03.01	03.01	07.04	04.01
Оброблені томати	10	10	10	10
	100%	100%	100%	20,7%
	03.04	04.04	31.03	-
Оброблений крохмаль	1,4	1,6	1,8	2
	100%	100%	100%	1,1%
	12.11	13.05	16.06	-
Цукор	20,07	20,07	20,07	20,07
	85%	100%	100%	43,4%
	-	30.01	26.11	-
Оброблена продукція із зернових	2	2	2	2
	40,1%	99,4%	100%	5,4%
	-	-	23.11	-
НЕВИЧЕРПАНІ КВОТИ ВПРОДОВЖ 2018-2021 РР.				
Висівки, відходи та залишки	19	20	21	21
	43,2%	72,3%	87,7%	3,9%
	-	-	-	-
Оброблена продукція із молочних вершків	0,38	0,42	0,46	0,5
	4,2%	2,2%	19,5%	0%
	-	-	-	-
Цукрові сиропи	2	2	2	2
	0%	0,4%	0,2%	0,08%
	-	-	-	-
Цукрова кукурудза	1,5	1,5	1,5	1,5
	0,9%	1,5%	2%	1,3%
	-	-	-	-

Джерело: узагальнено автором на основі [82]

Додаток В

Трактування сутності «облікова політика» в нормативних-правових актах та науковцями-дослідниками

Законодавчо-нормативні акти, науковці-дослідники	Поняття
ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНІ АКТИ	
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [46]	Облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [98]	Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) [97, п.5]	Облікові політики — конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [93]	Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві
НАУКОВЦІ- ДОСЛІДНИКИ	
Пантелейчук Л. [99]	Облікова політика - це сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності.
Пушкар М., Щирба М. [100]	Облікова політика це конституція підприємства, яка передбачає права й обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів.
Радіонова Н. [101]	Облікова політика підприємства визначається на підставі принципів, методів та процедур, регламентованих не тільки національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Застосовні тут також норми інших нормативно-правових документів, що регулюють методологію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які розроблені відповідними органами в межах компетенції, установлені положеннями ст. 6 Закону про бухгалтерський облік.
Сук П. [102]	Облікова політика – це принципи і правила ведення бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві.
Бутинець Ф.Ф. [44]	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.
Кучеренко Т. Є. [103]	Облікова політика – це домовленості й практика, що проявляються у сукупності принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності з метою її гармонізації та створення єдиних підходів до визначення, визнання й оцінки окремих її елементів

Пушкар М.С. [56]	Облікова політика визначає форми і методи бухгалтерського обліку, формується керівником і головним бухгалтером, виходячи із загальних принципів методології і організації обліку й конкретних умов діяльності підприємства.
Лучик Г. [104]	Облікова політика це сукупність принципів, основ, домовленостей, методів, процедур і форм ведення бухгалтерського обліку з метою складання і подання фінансової звітності
Васільєва Л.М. [105]	Облікова політика може розглядатися у двох аспектах. Перший аспект – це облікова політика держави щодо підприємства. При цьому законодавчо регулюються і встановлюються нормативними актами такі складові, як принципи звітності, її форми, критерії визнання окремих видів активів, зобов'язань, доходів і витрат, зміст статей звітності та ін., тобто складові які можуть змінюватися тільки в результаті зміни тексту і змісту П (С) БО. Другий аспект – це саме «облікова політика підприємства». Фактично це розмежування має місце в різних П (С) БО, але «синтетичного» положення щодо облікової політики, яка б вносила ясність і чіткість у її структуру, немає.
Кругла М.М., Круглий В.В. [106]	Облікова політика служить підґрунтям для формування обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. Вона визначає принципи, методи та процедури ведення бухгалтерського обліку, що використовуються для складання фінансової звітності; впливає на точність, достовірність та прозорість показників, які є основою для прийняття управлінських рішень.
Садовська І., Батієвич Д., Кулинич М. [113]	Облікова політика відіграє важливу роль для суб'єкта господарювання, тому що від неї залежить правильна організація ведення бухгалтерського обліку на основі якої складається фінансова звітність та приймаються управлінські рішення. Саме облікова політика упорядковує інформацію і установлює алгоритм дій для облікового відображення бізнес-процесів. При цьому, структура облікової політики залежить від видів діяльності суб'єкта господарювання, технологій виробництва або торгівлі, організаційного статусу і величини.

Джерело: сформовано автором на основі аналізу літературних джерел та нормативно-правових актів

**Доповнення до розділу 2 Наказу про облікову політику в частині
сутності, оцінки та відображення в обліку виробництва та реалізації
продукції бджільництва**

II. Формування облікової політики

1. Продукція бджільництва

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про виробництво та реалізацію продукції бджільництва і розкриття її у статистичній звітності визначено в: «Законі України «Про бджільництво»», НП(С)БО 30 «Поточні біологічні активи», Методичних рекомендаціях (1315) з обліку біологічних активів, Методичних рекомендаціях (132) з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, НП(С)БО 16 «Витрати».

1.1. Продукція бджільництва – це продукти, отримані в результаті основної діяльності бджолосімей (роїв) для реалізації та отримання основних економічних вигід; супровідної діяльності та вторинного отримання в цьому ж технологічному процесі для реалізації в цілях лікування і оздоровлення населення, а також забезпечення власних потреб і переробки з урахуванням сезонності виробництва.

У місцях зберігання (на складах, пасіках) продукція бджільництва обліковуються в натуральних і грошових одиницях.

1.2. Продукція бджільництва пасічного господарства поділяється на:

- **основну продукцію** - мед, стільниковий мед – продукція бджільництва, яка призначена для споживання, переробки та реалізації;
- **супутню продукцію** - віск і воскова сировина (суш, забрус), прополіс, квітковий пилок, перга, маточне молочко, бджолина отрута (сирець), трутневий гомогенат) – продукція, яка призначена для подальшої переробки або реалізації;
- **побічну продукцію** - тільця бджіл (бджолиний підмор), личинки воскової молі, бджолина мерва) – продукція, яка має другорядне значення та може рахуватись як зворотні відходи. Призначена для внутрішнього користування або/та реалізації.

1.3. Облік продукції бджільництва

Продукція бджільництва відображається у складі продукції тваринництва на субрахунок 272 «Продукція тваринництва» рахунку 27 «Продукції сільськогосподарського виробництва»:

- Основна продукція бджільництва – субрахунок 2721;
- Супутня продукція бджільництва – субрахунок 2722;
- Побічна продукція бджільництва – субрахунок 2723.

1.4. Документування операцій продукції бджільництва

Первинний облік виробництва продукції бджільництва ведеться на підставі таких документів: Акту проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці; Реєстру приймання продукції бджільництва з пасіки; Відомості руху продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній ринок) – з метою забезпечення точності обліку і контролю за рухом продукції бджільництва; Журнал витрат за видами продукції бджільництва – з метою виявлення резервів для оптимізації витрат спрямованих на підвищення прибутковості пасіки.

1.5. Витрати

Для обліку витрат застосовується процесний метод, який передбачає розподіл витрат за стадіями виробництва.

Статті витрат згідно Методичних рекомендацій (132) з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств:

1. витрати на оплату праці (протягом року);
2. паливо та мастильні матеріали (протягом року): витрати на ПММ під час кочівлі, утримання транспорту/устаткування, закріпленого за пасікою;
3. засоби захисту тварин (протягом року): витрати на засоби захисту бджіл, куди входять вартість ветеринарних препаратів і дезінфікуючих засобів для утримання та лікування бджолосім'ї;

4. корми (протягом року): вартість кормів залишених бджолами на зимівлю; вартість цукру, який використано для підгодівлі у поточному році;

5. інші витрати (протягом року);

6. непродуктивні витрати (протягом року): витрати від браку; витрати при мору бджолосімей;

Роботи та послуги (за сезонністю, поквартально):

Весняні роботи (огляд сім'ї; виставлення бджіл; весняна ревізія; розширення сімей; боротьба з роїнням; виведення маток; витрати на вироцування ентомофільних рослин; зміна маток (заміна маток зрілими маточниками, заміна старих маток неплідними та плідними матками); витрати на упаковку (ємності для зберігання та фасування продукції)).

Літні роботи (природне роїння; штучне роїння; запобігання роїнню; відкачування меду на основній пасіці (головний узяток); відбір стільникового меду; догляд за сім'ями; збільшення сили сім'ї; кочівля; витрати на апітерапію).

Осінні роботи (осіння ревізія; огляд сім'ї; вирівнювання сили бджолиних сімей, підготовка пасіки до зимівлі; поповнення кормового запасу; складання гнізд, утеплення гнізд).

Зимові роботи (спостереження за зимівлею бджолиних сімей; зимове утримання запасних маток; підгодівля бджіл; підготовка до нового пасічного сезону (збивання рамок, перетопка воску, оснащення рамок дротом, ремонт вуликів, навощування); витрати на поточний ремонт вуликів, пасічних будівель і устаткування).

1.6. Визначення вартості продукції бджільництва

Собівартість основної продукції бджільництва визначається шляхом розподілу загальних витрат виробництва за принципом 80/20, де 80% припадає на прямі та накладні витрати, пов'язані безпосередньо з виробництвом основної продукції, а 20% - на супутню продукцію.

Побічну продукцію - оцінюється за реалізаційними цінами на момент обчислення собівартості.

1.7. Ціни на зворотні відходи (побічна продукція бджільництва - тільця бджіл (бджолиний підмор), личинки воскової молі, бджолина мерва):

Побічна продукція бджільництва розглядається як додатковий дохід і не впливає суттєво на загальну собівартість основної продукції, її вартість визначається за цінами реалізації на ринку, без детального калькулювання витрат на виробництво.

1.8. Реалізація продукції

Реалізація основної, супутньої та побічної продукції бджільництва відображається в бухгалтерському обліку згідно з їхньою специфікою та ринковою кон'юнктурою.

Примітка: розроблено автором

Додаток Г1

ТОВ/ФОП _____
(назва підприємства)

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор ТОВ/ФОП

_____ (прізвище, ім'я, по батькові)

« ___ » _____ 20__ р.

ГРАФІК ДОКУМЕНТООБІГУ ДЛЯ ОБЛІКУ ПРОДУКЦІЇ БДЖІЛЬНИЦТВА У ПАСІЧНИХ ГОСПОДАРСТВАХ

№ з/п	Вид документа	Створення документа		Перевірка документа		Посадові особи, які затверджують документ	Передавання до архіву підприємства	
		Відповідальні за формування документа	Термін формування документа	Відповідальна особа	Термін виконання		Відповідальна особа	Термін виконання
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Табель обліку робочого часу	Спеціально призначений працівник/керівник підрозділу	У кінці місяця	Бухгалтер по заробітній платі	У кінці місяця	Директор	Головний бухгалтер	У кінці року
2	Розрахунок нарахування заробітної плати працівникам пасічних господарств	Бухгалтер по заробітній платі	У кінці місяця	Бухгалтер по заробітній платі	У кінці місяця	Директор	Головний бухгалтер	У кінці року
3	Журнал пасічника	Завідувач пасікою/помічник пасічника	При кожному огляду бджолосім'ї (1 раз в 3 дні)	Завідувач пасікою/помічник пасічника	У кінці місяця	Директор	Головний бухгалтер	У кінці року
4	Акт весняної ревізії пасіки	Завідувач пасікою	Навесні (квітень)	Бухгалтер	Протягом місяця	Голова комісії, бухгалтер, директор	Головний бухгалтер	У кінці року
5	Акт осінньої ревізії пасіки	Завідувач пасікою	Восени (жовтень)	Бухгалтер	Протягом місяця	Голова комісії, бухгалтер, директор	Головний бухгалтер	У кінці року
6	Восковий баланс	Завідувач пасікою	Навесні, восени (згідно актів ревізії)	Бухгалтер	Протягом місяця	Голова комісії, бухгалтер, директор	Головний бухгалтер	У кінці року

Продовження додатка Є

1	2	3	4	5	6	7	8	9
7	Акт проведених робіт (послуг) та отриманої продукції на пасіці	Завідувач пасікою/помічник пасічника	Кожного дня	Бухгалтер	У кінці місяця	Директор, головний бухгалтер	Головний бухгалтер	У кінці року
8	Реєстр приймання продукції бджільництва з пасіки	Завідувач пасікою	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці місяця	Директор	Головний бухгалтер	У кінці року
9	Відомість руху продукції бджільництва (внутрішній, зовнішній ринок)	Бухгалтер	У кінці місяця	Головний бухгалтер	У кінці місяця	Директор, головний бухгалтер	Головний бухгалтер	У кінці року
10	Журнал витрат за видами продукції бджільництва	Бухгалтер	У кінці місяця	Бухгалтер	У кінці місяця	Директор	Головний бухгалтер	У кінці року

Джерело: розроблено автором

Додаток Д

**Запропоновані доповнення додатку «Приклад біологічних активів і сільськогосподарської продукції» до
Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»**

Існуюча структура додатку «Приклад біологічних активів і сільськогосподарської продукції» до НП(С)БО 30				Запропонована структура додатку «Приклад біологічних активів і сільськогосподарської продукції» до НП(С)БО 30*			
Активи	Сільськогосподарська продукція, яка поширюється на Національне положення (стандарт) 30	Додаткові біологічні активи на які поширюється Національне положення (стандарт) 30	Продукти переробки, на які не поширюється Національне положення (стандарт) 30	Активи	Сільськогосподарська продукція, яка поширюється на Національне положення (стандарт) 30	Додаткові біологічні активи на які поширюється Національне положення (стандарт) 30	Продукти переробки, на які не поширюється Національне положення (стандарт) 30
ТВАРИНИЦТВО							
ПОТОЧНІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ							
Сім'ї бджіл	Мед, віск, прополіс, тощо	Нові рої	-	Сім'ї бджіл	Основна продукція бджільництва: - Мед; - Стільниковий мед	Нові рої	-
					Супутня продукція бджільництва: - Віск і воскова сировина (суш, забрус); - Квітковий пилок (бджолине обніжжя); - Прополіс; - Перга; - Маточне молочко; - Бджолина отрута (сирець); - Трутневий гомогенат		-
					Побічна продукція бджільництва: - Тільця бджіл (бджолиний підмор); - Личинки воскової молі; - Бджолина мерва.		

Джерело: запропоновано автором*

Додаток Е

**Запропоновані доповнення додатку 1 «Приклад облікових активів і сільськогосподарської продукції» до
Методичних рекомендацій (№1315) з обліку біологічних активів**


Існуюча структура додатку 1 «Приклад облікових активів і сільськогосподарської продукції» до Методичних рекомендацій (№1315) з обліку біологічних активів			Запропонована структура додатку 1 «Приклад облікових активів і сільськогосподарської продукції» до Методичних рекомендацій (№1315) з обліку біологічних активів*		
Об'єкти обліку біологічних активів	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи	Об'єкти обліку біологічних активів	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи
II. ТВАРИННИЦТВО					
9. БДЖІЛЬНИЦТВО					
Бджільництво (розплідне, медове, запилювальне-медове, запилювальне)	Мед, віск бджолиний, прополіс, бджолині соти, яд бджолиний (сирець), пилок квітковий, маточне молоко	Неплідна матка, плідна матка, пакети із бджолами (рої)	Бджільництво (розплідне, медове, запилювальне-медове, запилювальне)	Основна продукція бджільництва: - Мед; - Стільниковий мед Супутня продукція бджільництва: - Віск і воскова сировина (суш, забрус); - Квітковий пилок (бджолине обніжжя); - Прополіс; - Перга; - Маточне молочко; - Бджолина отрута (сирець); - Трутневий гомогенат Побічна продукція бджільництва: - Тільця бджіл (бджолиний підмор); - Личинки воскової молі; - Бджолина мерва.	Неплідна матка, плідна матка, пакети із бджолами (рої)

Джерело: запропоновано автором*

Додаток Є

**Запропоновані доповнення додатку 1 «Об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції» до
Методичних рекомендацій (№132) з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
сільськогосподарських підприємств**

Існуюча структура Додаток 1 «Об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції» до Методичні рекомендації (№ 132)			Запропонована структура Додаток 1 «Об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції» до Методичні рекомендації (№ 132)			
Об'єкт планування та обліку виробничих витрат	Об'єкт калькулювання продукції	Одиниця калькулювання	Об'єкт планування та обліку виробничих витрат	Об'єкт калькулювання продукції	Одиниця калькулювання	
Розплідне, Медове, Запилювально-медове, Запилювальне	Неплідна матка, матка плідна, пакет із бджолами (рої), соти бджолині	1 штука	Розплідне, Медове, Запилювально-медове, Запилювальне	Неплідна матка, матка плідна, пакет із бджолами (рої), соти бджолині	1 штука	
	Мед, віск бджолиний	1 центнер		Пропоноване уточнення*		
				Основна продукція бджільництва:		
				Мед;	1 центнер	
				Стільниковий мед	1 кілограми	
				Супутня продукція бджільництва:		
				Віск і воскова сировина (суш, забрус);	1 центнер	
				Квітковий пилок (бджолине обніжжя);	1 грам	
				Прополіс;	1 кілограм	
	Перга;	1 кілограм				
Маточне молочко;	1 грам					
Бджолина отруга (сирець);	1 грам					
Трутневий гомогенат	1 грам					
Рій	1 штука					
Соторамка	1 штука					
Запилення культур	1 гектар					
Прополіс	1 кілограм					
Рій	1 штука					
Яд бджолиний (сирець), пилок квітковий, маточне молочко	1 грам					
Соторамка	1 штука					
Запилення культур	1 гектар					


 - запропоновані доповнення

Джерело: пропозиції автора

Додаток Є 1

**Запропоновані доповнення додатку 2 «Оцінка побічної продукції сільськогосподарських підприємств»
до Методичних рекомендацій (№132) з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
сільськогосподарських підприємств**

Існуюча структура Додатку 2 «Оцінка побічної продукції сільськогосподарських підприємств»		Запропонована структура Додатку 2 «Оцінка побічної продукції сільськогосподарських підприємств»		
Вибір побічної продукції та одиниця калькулювання	Методика оцінки побічної продукції	Вибір побічної продукції	Одиниця калькулювання	Методика оцінки побічної продукції
Мед від бджолосімей, які використовувались для запилення культур в теплицях (центнер)	За реалізаційними цінами на момент обчислення собівартості	Мед від бджолосімей, які використовувались для запилення культур в теплицях	(центнер)	За реалізаційними цінами на момент обчислення собівартості
		Пропоноване уточнення		
		Побічна продукція бджільництва:		За реалізаційними цінами на момент обчислення собівартості
		Тільця бджіл (бджолиний підмор);	1 грам	
		Личинки воскової молі;	1 грам	
Бджолина мерва.	1 кілограми			

 - запропоновані удосконалення (уточнення)

* ціни на побічну продукцію (зворотні відходи) сформовані відповідно п.2.18 даних Методичних рекомендацій

Джерело: пропозиції автора

Додаток З

**Анкетування пасічних господарств, щодо розподілу
продукції бджільництва**

Пасічні господарства	Наявність та % продукції бджільництва на досліджуваному підприємстві	частка продукції бджільництва до вартості валової продукції, %
ТОВ «СП Мед Поділля»	Основна: 80%	
	мед;	70
	стільниковий мед	10
	Супутня: 20%	
	віск і воскова сировина (суш, забрус);	10
	квітковий пилок (бджолине обніжжя);	5
	прополіс;	2
	перга;	2,4
	маточне молочко;	0,4
	бджолина отрута (сирець);	0,1
трутневий гомогенат).	0,1	
ТОВ «Юбі»	Основна: 78%	
	мед;	70
	стільниковий мед	8
	Супутня: 22%	
	віск і воскова сировина (суш, забрус);	10
	квітковий пилок (бджолине обніжжя);	6
	прополіс;	2,2
	перга;	3
	маточне молочко;	0,4
	бджолина отрута (сирець);	0,2
трутневий гомогенат).	0,2	
ТОВ «Аpistar»	Основна: 85%	
	мед;	81
	стільниковий мед	4
	Супутня: 15%	
	віск і воскова сировина (суш, забрус);	7
	квітковий пилок (бджолине обніжжя);	4
	прополіс;	1,3
	перга;	2,3
	маточне молочко;	0,2
	бджолина отрута (сирець);	0,1
трутневий гомогенат).	0,1	
ТОВ «Агро-Еталон»	Основна: 80%	
	мед;	73
	стільниковий мед	7
	Супутня: 20%	
	віск і воскова сировина (суш, забрус);	9
	квітковий пилок (бджолине обніжжя);	6
прополіс;	1,4	

Продовження Додатка 3

	перга;	3
	маточне молочко;	0,4
	бджолина отрута (сирець);	0,1
	трутневий гомогенат).	0,1
ФГ «АПІС УКРАЇНА»	Основна: 80%	
	мед;	75
	стільниковий мед	5
	Супутня: 20%	
	віск і воскова сировина (суш, забрус);	10
	квітковий пилок (бджолине обніжжя);	5
	прополіс;	1,3
	перга;	3
	маточне молочко;	0,4
	бджолина отрута (сирець);	0,2
	трутневий гомогенат).	0,1
ФГ «Бджоляр»	Основна: 75%	
	мед;	70
	стільниковий мед	5
	Супутня: 25%	
	віск і воскова сировина (суш, забрус);	11
	квітковий пилок (бджолине обніжжя);	7
	прополіс;	2,4
	перга;	3,5
	маточне молочко;	0,6
	бджолина отрута (сирець);	0,2
	трутневий гомогенат).	0,3

Джерело: узагальнено автором на основі власних досліджень

Додаток И

РОЗДІЛ 1. Структура собівартості за видами продукції сільського господарства

1.2. Продукція тваринництва

(тис. грн, з одним десятковим знаком)

Назва виду продукції	Код рядка	Виробнича собівартість виробленої продукції (сума гр.2,6,7)	У тому числі										Собівартість реалізованої продукції (рахунок 90)	Витрати на збут (рахунок 93 або рахунок 96)
			прямі матеріальні витрати – усього (сума гр.3–5)	із них			прямі витрати на оплату праці	інші прямі витрати та загальновиробничі витрати – усього (сума гр.8,11)	із них					
				вартість кормів	вартість пального і мастильних матеріалів	вартість решти прямих матеріальних витрат			відрахування на соціальні заходи	амортизація	оплата послуг сторонніх організацій	решта інших прямих та загальновиробничих витрат		
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Продукція тваринництва – усього (≥ сумі ряд.1202, 1208–1211)	1201													
....														
Основна продукція														
Мед натуральний	1211													
стільниковий мед*	1212													
Супутня продукція														
віск і воскова сировина(суш, забрус)	1213													
квітковий пилок (бджолине обніжжя)	1214													
прополіс	1215													
перга	1216													
маточне молочко	1217													
бджолина отрута (сирець)	1218													
трутневий гомогенат	1219													
Побічна продукція														
тільця бджіл (бджолиний підмор)	1220													
личинки воскової молі	1221													
бджолина мерва	1222													

*запропоновано автором

РОЗДІЛ 3. Наявність і рух продукції сільського господарства

(ц)

Назва виду продукції	Код рядка	Запаси на початок року	Обсяг продукції, отриманої протягом року (включаючи власне виробництво)	У тому числі обсяг продукції, отриманої будь-яким іншим шляхом, крім власного виробництва (із гр.2)	Обсяг продукції, що вибула протягом року (≥ сумі гр.5–11)	У тому числі						
						обсяг продукції, проданої переробним підприємствам	обсяг продукції, переробленої на власних потужностях та переданої для перероблення на давальницьких засадах	обсяг продукції, реалізованої на ринках	обсяг продукції, реалізованої населенню в рахунок оплати праці та земельні/майнові паї	обсяг продукції, витраченої на годівлю сільськогосподарських тварин	обсяг продукції, витраченої для посіву (посадки, інкубації)	обсяг продукції, витраченої при зберіганні
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Тварини сільськогосподарські живі та продукція їх розведення (≥ сумі ряд.3030–3032)	3029	×	×	×							×	×
....												
Основна продукція												
Мед натуральний, кг	3035										×	
стільниковий мед*	3036											
Супутня продукція												
віск і воскова сировина(суш, забрус)	3037											
квітковий пилок (бджолине обніжжя)	3038											
прополіс	3039											
перга	3040											
маточне молочко	3041											
бджолина отрута (сирець)	3042											
трутневий гомогенат	3043											
Побічна продукція												
тіляця бджіл (бджолиний підмор)	3044											
личинки воскової молі	3045											
бджолина мерва	3046											

*запропоновано автором

Додаток І

**Доповнення до РОЗ'ЯСНЕННЯ
щодо показників форми державного статистичного спостереження
№ 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники
роботи сільськогосподарських підприємств»**

І. Загальні положення

28. Рядок 1201 «Продукція тваринництва – усього» вміщує дані щодо всієї власно виробленої продукції тваринництва. Крім продукції, відображеної у рядках форми, цей рядок уміщує дані про реалізацію іншої продукції тваринництва.

Дані рядка 1201 можуть бути більшими або дорівнювати сумі даних, що зазначені у рядках 1202, 1208, 1209, 1210, 1211, 1212, 1213, 1214, 1215, 1216, 1217, 1218, 1219, 1220, 1221, 1222

Основної продукції бджільництва

34. Рядок 1211 «Мед натуральний» містить дані щодо натурального меду, отриманого з пасіки.

35. Рядок 1212 містить дані щодо стільникового меду, отриманого з пасіки

Супутньої продукції бджільництва

36. Рядок 1213 вміщує дані щодо воску і воскової сировини (суш, забрус)

37. Рядок 1214 вміщує дані щодо квіткового пилку (бджолине обніжжя)

38. Рядок 1215 вміщує дані щодо прополісу (бджолине обніжжя) прополісу (бджолине обніжжя)

39. Рядок 1216 вміщує дані щодо перги

40. Рядок 1217 вміщує дані щодо маточного молочка

41. Рядок 1218 вміщує дані щодо бджолої отрути (сирець)

42. Рядок 1219 вміщує дані щодо трутневого гомогенату

Побічної продукції

43. Рядок 1220 вміщує дані щодо тілець бджіл (бджолиний підмор)

44. Рядок 1221 вміщує дані щодо личинок воскової молі

45. Рядок 1222 вміщує дані щодо бджолої мерви

ІV. Показники щодо наявності і руху продукції сільського господарства

(розділ 3 форми № 50-сг (річна))

1. Показники розділу 3 форми № 50-сг (річна) «Наявність і рух продукції сільського господарства» містять дані, які відображають інформацію про надходження та використання протягом звітного року продукції сільського господарства за наведеним у формі переліком.

25. Рядок 3034 містить інформацію про кількість яєць, одержаних підприємством від усіх видів птиці, включаючи молодняк; придбаних і отриманих зі сторони (обмін, борг тощо); про втрату яєць (бій, псування тощо), а також витрати на виведення молодняку птиці.

Основної продукції бджільництва

26. Рядок 3035 містить інформацію про кількість натурального меду (кг) отриманого з пасіки в процесі переробки медоносними бджолами нектару або паді.

27. Рядок 3036 містить інформацію про кількість стільникового меду (кг) отриманого з пасіки шляхом запечатування комірок сот кришечками з воску бджолами.

Супутньої продукції бджільництва

28. Рядок 3037 містить інформацію про кількість воску і воскової сировини (суш, забрус) (ц) отриманих з пасіки шляхом первинної переробки воскової сировини (стільники, зрізання і зчистки з рамок, забрус), а потім на воскобійних і воскоекстракційних заводах (мерва і витоплення).

29. Рядок 3038 містить інформацію про кількість квіткового пилку (бджолине обніжжя) (гр.) отриманого з пасіки, які бджоли збирають і приносять у вулик.

30. Рядок 3039 містить інформацію про кількість прополісу (кг) отриманого бджолами із смолистих виділень бруньок, стебел берези, тополі, верби, в'яза, сосни, піхти та інших дерев і кущів.

31. Рядок 3040 містить інформацію про кількість перги (кг) отриманого з пасіки, кінцевий продукт пилку рослин, перероблений бджолами для зберігання в комірках

32. Рядок 3041 містить інформацію про кількість маточного молочка (гр.) отриманого з пасіки - продукт глоткових і верхньощелепних залоз робочих бджіл.

33. Рядок 3042 містить інформацію про кількість бджолиної отрути (сирець) (гр.) це суміш виділення двох ядоносних залоз, яку бджоли використовують для охорони та захисту гнізда від комах та тварин

34. Рядок 3043 містить інформацію про кількість трутневого гомогенату (гр.) отриманого з пасіки шляхом з 7-денних личинок трутнів, які подрібнюють до стану однорідної желеподібної маси.

Побічної продукції бджільництва

35. Рядок 3044 містить інформацію про кількість тілець бджіл (бджолиний підмор) (гр) отриманого з пасіки. Це бджоли, які гинуть під час зимівлі, ужалені, внаслідок заморювання голодом, після використання їх протягом активного сезону»

36. Рядок 3045 містить інформацію про кількість личинок воскової молі (гр.) яку вирощування личинок як лікарської сировини потребує застосування спеціальних технологічних прийомів. Для цього створюють приміщення–розплідник для вирощування личинок.

37. Рядок 3046 містить інформацію про кількість бджолиної мерви (кг) отриманого отримують мерву шляхом переробки старих сот.

Примітка: доповнено автором



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Сонячна, 3, м. Вінниця, 21008, тел. (0432) 46-00-03,
email: office@vzau.org, rector@vzau.org, код ЄДРПОУ 00497236

13 грудня 2023 р. № 011-59-1400
на № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукових досліджень
дисертаційної роботи **Шульган Марії Ярославівни**
на тему «**Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції
бджільництва**»

Повідомляємо, що наукові розробки Шульган Марії Ярославівни за вказаною темою дисертації мають практичну цінність, що зумовило їх впровадження у навчально-методичний процес та наукову роботу кафедри аналізу та аудиту.

Положення дисертаційної роботи використовується при викладанні навчальної дисципліни «Обліковий процес аграрного підприємства в умовах автоматизації».

Довідка видана Шульган М.Я. для представлення у спеціалізовану вчену раду за місцем захисту її дисертації на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Розглянуто та затверджено на засіданні науково-методичної комісії Вінницького національного аграрного університету від 28 листопада 2023 року протокол № 4.

Ректор



Віктор МАЗУР

№ 01585



УКРАЇНА
ВІННИЦЬКА ОБЛАСНА ВІЙСЬКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ
ДЕПАРТАМЕНТ АГРОПРОМИСЛОВОГО РОЗВИТКУ

21036, м. Вінниця, Хмельницьке шосе, 7, тел. (0432) 66-14-06

<http://www.vjo.gov.ua> E-mail: dep_agri@vjo.gov.ua

29.12.2023 № 01.1-24/2241
 на № _____ від _____

Спеціалізованій вченій Раді

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційної роботи
Шульган Марії Ярославівни
на тему «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції
бджільництва»

Галузь бджільництва є однією із невід'ємних складових напрямків сільського господарства, яка володіє експортуючим потенціалом і є джерелом заробітку для малого та середнього бізнесу в селах. Сучасне бджільництво розвивається в умовах інтенсивного землеробства, прогресивних форм організації сільського і лісового господарства, тому вирішення завдань щодо збільшення кількості бджалиних сімей, підвищення обплівовальної діяльності бджіл, збільшення виробництва меду, воску та інших продуктів бджільництва багато в чому залежить від того наскільки правильно організований бухгалтерський облік на підприємстві.

Результати дисертаційної роботи Шульган Марії Ярославівни розглянуті Департаментом агропромислового розвитку Вінницької обласної військової адміністрації та рекомендовані для використання в роботі сільськогосподарських підприємств, зокрема в частині пропозицій щодо електронного документування плану робіт на пасіці. Електронний календарний план сприятиме покращенню впорядкування операцій по виробничих процесах, раціональному використуванню часу та ресурсів, а короткі замітки про план робіт на пасіці дозволить проведення таких робіт іншими працівниками (співвласниками, найманими працівниками) і запланувати роботу на наступний день, тиждень. Науково-практичні рекомендації Шульган М.Я. є актуальними і обґрунтованими, їх доцільно рекомендувати до впровадження.

Директор Департаменту
агропромислового розвитку
обласної військової адміністрації



Олег СІДОРОВ



УКРАЇНА
ВІННИЦЬКА ОБЛАСНА ГРОМАДСЬКА ОРГАНІЗАЦІЯ
«СПІЛКА ПАСІЧНИКІВ ВІННИЧЧИНИ»
21010, м. Вінниця, вул. Михайла Драгоманова, 131, тел. (0432) 555 064
e-mail: medped@vinnitski.org

24 вересня 2024 р. №203

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження
дисертаційної роботи Шульган Марії Ярославівни
на тему «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції
бджільництва»


Бджільництво посідає одне з вагомих місць серед галузей аграрного сектору економіки України, забезпечуючи медовою продукцією не тільки внутрішній, а й зовнішній ринок, галузь стала одним з найбільших експортерів меду на ринку країн ЄС та входить до світової трійки лідерів експортерів меду.

Витрати у виробничій діяльності будь-якого господарства завжди відіграють важливу роль, оскільки метою кожного є їх мінімізація при отриманні максимального доходу. Медова галузь не є винятком.

Вінницьке обласне об'єднання спілки пасічників підтверджують, що практичну цінність мають основні положення наукового дослідження Шульган М.Я. в частині пропозиції, щодо удосконалення (групування) витрат за об'єктами (видами продукції бджільництва) і статтями. Це дозволить отримувати інформацію по бджільництві з високим ступенем деталізації обліку продукції бджільництва згідно аналітики рахунків, що дасть змогу розрахувати розраховувати собівартість продукції бджільництва не в цілому по господарству, а за окремими стадіями технологічного процесу, тобто по видах продукції.

Апробація результатів дослідження Шульган М.Я. свідчить про їх доцільність та ефективність використання в сучасних умовах господарювання галузі бджільництва.

Голова Вінницької обласної
громадської організації
«Спілка пасічників Вінниччини»


Іван Григорович Микитюк



Товариство з обмеженою відповідальністю
«Сільськогосподарське підприємство

«Мед Поділля»

Україна, 21010, м. Вінниця,
вул. Михайла Драгоманова, 131
Тел.: (0432) 555 084

e-mail: medpodillya@ukr.net

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження
дисертаційної роботи Шульган Марії Ярославівни
**на тему «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції
бджільництва»**

Україна є однією з провідних держав світу, яка має сучасне розвинене бджільництво та входить до світової трійки лідерів експортерів меду. Продукція бджільництва є багатогранною з огляду на її використання у різних сферах діяльності, саме це і забезпечує економічну ефективність галузі та медової продукції в цілому.

Вихідною базою для успішного управління на рівні держави чи господарюючого суб'єкта є інформаційне забезпечення, оскільки саме від якості інформації залежить своєчасне виявлення проблем та попередження негативних наслідків. Джерелом інформаційного забезпечення є дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які задовольняють інтереси зацікавлених користувачів правдивою та неупередженою інформацією для оцінки стану функціонування системи та прийняття управлінських рішень. Не виключенням є і галузь бджільництва.

Товариство з обмеженою відповідальністю «СП «Мед Поділля» підтверджує, що розроблені у дисертаційній роботі дослідження Шульган М.Я. мають практичну цінність щодо рекомендації по запровадженню внутрішніх управлінських реєстрів в частині розкриття основних показників, які сприяють формуванню необхідної фінансової інформації в розрізі можливих доходів та понесених витрат на виробництво продукції бджільництва, що дозволяє максимізувати рівень прибутковості та рентабельності.

Розроблені у дисертаційній роботі організаційно-методичні рекомендації дозволяють у значній мірі оптимізувати процес обліково-інформаційного забезпечення управління в бджільництві.

Директор
ТОВ «Мед Поділля»



І.Г. Микигюк

ЄДРПОУ 00692096, свід. платника под. № 01858413, інд. № 006920902289
р/р UA 893805820000026005010311382 у ПАТ «Міжнародний Інвестиційний Банк»
(ЄДРПОУ 35810511) м. Київ, МФО 380582

СПИСОК НАУКОВИХ ПРАЦЬ
за спеціальністю 071 Облік і оподаткування
Шульган Марії Ярославівни

№ п/п	Назва	Назва видання та його вихідні відомості, що дозволять ідентифікувати та відрізнити це видання від інших	Кількість сторінок/др. аркушів	Спів-автори
1	2	3	4	5
Статті у наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз				
1.	Розвиток галузі бджільництва в Україні: аналіз стану та тенденцій	<i>Агросвіт</i> . 2022. № 11-12. DOI: 10.32702/2306-6792.2022.11—12.21 URL: https://nayka.com.ua/index.php/agrosvit/article/view/47	<u>С. 21-28</u> 0,8 (0,4)	Здирко Н.Г.
2.	Особливості документування операцій з виробництва та реалізації продукції бджільництва	<i>Ефективна економіка</i> . 2023. № 5. DOI: 10.32702/2307-2105.2023.5.72 URL: https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/1616	<u>14 с.</u> 0,54	-
3.	Класифікація продукції бджільництва для потреб бухгалтерського обліку	<i>Економіка та суспільство</i> . 2023. № 50. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-50-34 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2389	<u>6 с.</u> 0,57	-
4.	Виробництво та реалізація продукції бджільництва як об'єкт бухгалтерського обліку	<i>Інвестиції: практика та досвід</i> . 2024. №3. DOI: https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.3.131 URL: https://nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/2943	<u>С. 131-137</u> 0,7	-
5.	Особливості та удосконалення синтетичного і аналітичного обліку готової продукції в бджільництві	<i>Наука і техніка сьогодні</i> . 2024. №4(32) DOI: https://doi.org/10.52058/2786-6025-2024-4(32)-421-440 URL: http://perspectives.pp.ua/index.php/nts/article/view/10881	<u>С. 421-440</u> 1,14	-
6.	Accounting for Beekeeping Products: Current State and Ways of Improvement	<i>Economics & Management</i> . 2024. №2(104) DOI: https://afj.org.ua/ua/author/1505/ URL: https://afj.org.ua/ua/author/1505/	<u>С.173-179</u> 0,68	-

Продовження Таблиці О 1

1	2	3	4	5
7.	Облікове забезпечення витрат та калькулювання собівартості продукції бджільництва	<i>Вісник Одеського національного університету. Економіка. Т. 29. Вип. № 4 (102). 2024 р.</i> DOI: https://doi.org/10.32782/2304-0920/4-102-4 URL: http://visnyk-onu.od.ua/journal/2024_29_4/6.pdf	<u>C.26-36</u> 1,22	-
Інші видання (тези доповідей)				
8.	Проблемні аспекти розвитку галузі бджільництва в Україні	<i>Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження): збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції. 22 лютого 2022 р. Київ: НУБіПР. 2022.</i> https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u209/zbirnik_tez_dopovidey_22.02.22_r_0.pdf	<u>C. 315-318</u> 0,14 (0,07)	Здирко Н.Г.
9.	Використання комбінованих форм навчання	<i>Шляхи удосконалення професійних компетентностей фахівців в умовах сьогодення: матеріали II Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції. 25-26 серпня 2022 р. Волинь: ВНУ ім. Лесі Українки. 2022.</i> https://archer.chnu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5487/1/%D0%A2%D0%B5%D0%B7%D0%B8_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BD%D1%86%D1%96%D1%8F.pdf	<u>C. 400-405</u> 0,21 (0,105)	Здирко Н.Г.
10.	Проблемні аспекти автоматизації обліку бджільництва в Україні та шляхи їх вирішення	<i>Modern scientific potential: Materials of the III International research and practical internet conference. September, 16, 2022. Zdar nad Sazavou. 2022.</i>	<u>C. 19-21</u> 0,13	-
11.	Аналіз стану галузі бджільництва в Україні: реалії сьогодення	<i>Обліково-фінансова наука і практика: пріоритети розвитку та місія у воєнний час: матеріали XIII Міжнародної науково-практичної конференції. 16 листопада 2022 р. Київ: ННЦ «ІАЕ». 2022.</i> https://archer.chnu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/6670/zb_conf_16-11-2022.pdf?sequence=1&isAllowed=y	<u>C.96-98</u> 0,15	-

Продовження Таблиці О 1

1	2	3	4	5
13.	Обліково-статистичний аспект експорту меду: реалії сьогодення.	<i>Реформування фінансово-економічної системи країни в контексті міжнародного співробітництва</i> , збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції, 15-16 грудня 2023 року. Ужгород: УНУ. Львів-Торунь, 2023. DOI: https://doi.org/10.36059/978-966-397-336-4-40 URL: http://catalog.liba-pres.eu/index.php/liba-pres/catalog/book/245	<u>C. 146-</u> <u>150</u> 0,22	-
14.	Організація бухгалтерського обліку процесу ціноутворення продукції бджільництва	<i>Актуальні питання економіки, фінансів, обліку та права в сучасних умовах</i> , збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції, 30 січня 2025 року. Орхус, Данія, 2025. https://www.economics.in.ua/2025/01/30-2025.html	<u>C. 32-34</u> 0,10	-

Всього за темою дисертаційної роботи «Бухгалтерський облік виробництва та реалізації продукції бджільництва» опубліковано 14 наукових праць загальним обсягом 6,76 умовн. друк. арк. (власний доробок автора 6,105 умовн. друк. арк.) у тому числі 5,25 умовн. друк. арк. у наукових фахових виданнях України категорії «Б», включених до міжнародних наукометричних баз (Index Copernicus) та 0,855 умовн. друк. арк у інших виданнях.

Аспірантка

Марія ШУЛЬГАН

Вчений секретар

Тетяна КОРΠΑНІУК

«20» лютого 2025 р.

АПРОБАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ НА НАУКОВО-ПРАКТИЧНИХ КОНФЕРЕНЦІЯХ

за спеціальністю 071 Облік і оподаткування

Шульган Марії Ярославівни

№ п/п	Тема доповіді	Назва конференції, місце проведення, дата
1	2	3
Апробація результатів дисертації на науково-практичних конференціях		
1.	Вплив євроінтеграції на розвиток галузі бджільництва в Україні: аналіз стану та тенденцій	Всеукраїнська науково-практична конференція «Асоціація Україна – ЄС: фінансові, облікові та контрольно-аналітичні аспекти». м. Вінниця. 7-8 жовтня 2021 р.
2.	Проблемні аспекти внутрішнього ринку продукції бджільництва та шляхи їх вирішення	Всеукраїнська науково-практична конференція «Теоретичні та практичні проблеми забезпечення якості та безпечності продукції тваринництва і харчової галузі у контексті євроінтеграції». м. Вінниця. 25-26 листопада 2021 р.
3.	Проблемні аспекти розвитку галузі бджільництва в Україні	Всеукраїнська науково-практична онлайн-конференція «Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження)». м. Київ. 22 лютого 2022 р.
4.	Бінарне заняття як форма реалізації міждисциплінарних зв'язків у процесі підготовки фахівців з бджільництва в умовах євроінтеграції вітчизняної освіти	Всеукраїнська науково-практична конференція «Економічна стратегія та політика реалізації європейського вектору розвитку України». м. Вінниця. 28-29 квітня 2022 р.
5.	Оцінка ролі плодово-ягідних культур у забезпеченні ефективності галузі бджільництва Вінниччини	Всеукраїнська науково-практична конференція «Розвиток аграрної науки в умовах змін клімату та діджиталізації землеробства» м. Вінниця. 09-10 червня 2022 р.
6.	Проблемні аспекти автоматизації обліку бджільництва в Україні та шляхи їх вирішення	III International research and practice Internet conference «Modern scientific potential». Zdar nad Sazavou, Czech Republic. September, 16, 2022.
7.	Облікове забезпечення стратегічного управління виробництвом продукції бджільництва	Всеукраїнська науково-практична конференція «Зміна вектора розвитку фінансових, облікових та контрольно-аналітичних інструментів в забезпечуванні реалізації національної економічної стратегії». м. Вінниця. 6-7 жовтня 2022 р.
8.	Особливості документування операцій виробництва та реалізації продукції бджільництва	Всеукраїнська науково-практична конференція «Інноваційні технології у тваринництві та харчовій галузі у контексті Європейської інтеграції». м. Вінниця. 23-24 листопада 2022 р.
9.	Вплив війни на особливості обліку продукції бджільництва в умовах воєнного стану.	II Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста Сергія Юрія «Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу». м. Кам'янець-Подільський. 1 лютого 2023 р.

Продовження таблиці О2

10.	Виробництво продукції галузі бджільництва як об'єкт бухгалтерського обліку	Всеукраїнська науково-практична конференція «Фінансові, облікові та контрольні-аналітичні інструменти в забезпеченні післявоєнного відновлення та розвитку економіки України». м. Вінниця. 28-29 вересня 2023 р.
11.	Обліково-статистичне відображення експорту меду відповідно до вимог СОТ	Всеукраїнська науково-практична конференція «Теоретичні та практичні проблеми забезпечення якості та безпечності продукції тваринництва і харчової галузі у контексті євроінтеграції». м. Вінниця. 26-27 жовтня 2023 р.
12.	Обліково-статистичний аспект експорту меду: реалії сьогодення	Міжнародна науково-практична конференція «Реформування фінансово-економічної системи країни в контексті міжнародного співробітництва». м. Ужгород. 15-16 грудня 2023 р.
13.	Облікове забезпечення управління витратами бджільництва в умовах глобалізації	Всеукраїнська науково-практична конференція «Виклики і перспективи розвитку обліку, фінансів, аудиту та оподаткування в умовах глобалізаційних процесів». м. Вінниця. 24-25 жовтня 2024 року
14.	Організація бухгалтерського обліку процесу ціноутворення продукції бджільництва	Міжнародна науково-практична конференція. «Актуальні питання економіки, фінансів, обліку та права в сучасних умовах» 30 січня 2025 року. м. Орхус, Данія. 2025.

Аспірантка

Марія ШУЛЬГАН

Вчений секретар

Тетяна КОРПАНЮК

«В.О.» М.ШУЛЬГАН 2025 р.