

УДК 657.1

*Н. О. Козицька, к.е.н., старший викладач
Первомайський політехнічний інститут
Національного університету кораблебудування
імені адмірала Макарова*

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БДЖІЛЬНИЦТВІ

*N. O. Kozitska, Candidate of Economic Science,
Senior Lecturer Pervomaysk Polytechnic Institute
The National University of Shipbuilding named after Admiral Makarov*

THE PECULIARITIES OF ACCOUNTING IN BEE-FEEDING

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто галузеві особливості бджільництва, які мають безпосередній вплив на побудову бухгалтерського обліку. Приведені власні судження та пропозиції щодо вдосконалення облікового процесу.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бджільництво, бухгалтерський облік, виробничий напрям, витрати.

ANNOTATION. The article deals with the branch peculiarities of bee-farming production which have a direct impact on the structure of accounting. The personal opinions and prepositions concerning the improvement of the accounting process have been given.

KEY WORDS: bee-farming, accounting, production direction, expenses.

Постановка проблеми. Україна — одна з провідних держав світу, яка має розвинене бджільництво, що забезпечує запилення сільськогосподарських культур, виробництво достатньої кількості меду, воску, квіткового пилку, прополісу, маточного молочка, бджолоїної отрути для потреб населення, харчової, медичної, парфумерно-косметичної й інших галузей і для експортних потреб. У світі Україну визнають як батьківщину культурного бджільництва. У той же час бджільництво характеризується рядом особливостей, які суттєво впливають на організацію бухгалтерського обліку.

Аналіз існуючих досліджень за даною проблемою. Пошукам напрямів вирішення проблем і проблемних питань з бухгалтерського обліку в бджільництві присвятили свої наукові праці вчені Л.П. Авер'ненко, П.Й. Атамас, Є.Ю. Афанасьева, О. Губарик, О. Чернецька, О.Г.Мегедь, В.П.Поліщук та інші. Праці цих авторів присвячені переважно організації та методиці бухгалтерського обліку ви-

трат і формуванню собівартості продукції у бджільництві. Проте організаційні та методичні аспекти бухгалтерського обліку у бджільництві все ж таки залишаються дискусійними.

Цілі статті. Метою дослідження є розкриття особливостей відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій у одній з галузей сільського господарства — бджільництві, що зумовлено особливістю діяльності бджолярних господарств.

Для досягнення поставленої мети було вирішено такі завдання: виділено особливості, притаманні бджолярним господарствам; перелічено та детально розглянуто проблеми, які сьогодні стоять перед бухгалтерським обліком таких господарств; надано рекомендації щодо вдосконалення обліку у рамках вирішення розглянутих проблем.

Виклад основного матеріалу. Бджільництво — дуже добре розвинена галузь сільського господарства України, належить до найдавніших занять українців. Світове виробництво меду становить 1,5 млн т на рік, і на частку України припадає 5 %. За даними FAO, Україна з 2008 року займає перше місце з виробництва меду серед країн Європи (з валовим збором до 75 тис. т) і четверте після таких світових лідерів, як Китай (367 тис. т), Туреччина (81,4 тис. т) і Аргентина (81 тис. т). Усього людей, які займаються розведенням бджіл і виробництвом меду, близько 700 тис. — півтора відсотка від населення країни [1]. У той же час бджолярне виробництво характеризується рядом особливостей, які суттєво впливають на організацію бухгалтерського обліку.

Характерною ознакою для бджільництва є сезонність виробничого процесу, що потребує підвищення оперативності обліку в весняно-літній період (рис. 1).

Оскільки бджільництво відноситься до сезонних виробництв, фактичну собівартість продукції до закінчення періоду визначити неможливо, тому облік на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» доцільно вести за плановою (нормативною) собівартістю, яка визначається щорічно калькуляцією. Відповідно за дебетом рахунку 27 відобразатиметься фактична собівартість, а за кредитом — планова. Фактична собівартість першочергово формуватиметься на рахунку 23 «Виробництво» (залежно від виробничого напрямку галузі) протягом усього року, по мірі визнання витрат на виробництво і випуск продукції. Планова (нормативна) собівартість відобразатиметься так само протягом року, у міру здійснення господарських операцій. По за-

кінченні звітний періоду накопичена фактична собівартість списуватиметься з рахунку 23 в дебет рахунку 27. При цьому сума витрат спишеться не вся — частина її (за результатами осінньої інвентаризації і встановленою нормою меду і воску на одну бджолину сім'ю) залишиться на рахунку 23 як незавершене виробництво. У бджільництві незавершене виробництво входить у наступний цикл виробництва як засіб виробництва і являє собою вартість меду, залишеного у вуликах в якості кормового запасу на осінньо-зимово-весняний період, тобто частина продукції, яка отримана в результаті біологічної стадії виробництва і не пройшла промислову обробку. Найявність незавершеного виробництва у бджільництві коригує витрати звітний періоду на вартість незавершеного виробництва на початок і кінець періоду.

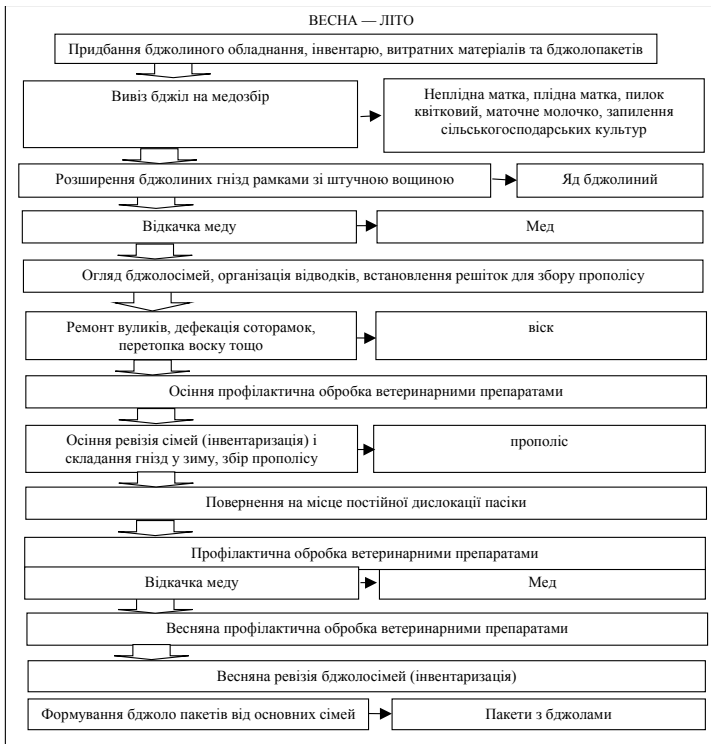


Рис. 1. Технологічний процес комплексного бджоляного господарства

Облік бджолиних сімей разом із вуликами, рамками та іншим інвентарем ведеться на субрахунку «Бджільництво» рахунку 21 «Поточні біологічні активи». Порожні вулики обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби». Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2], рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракерованої з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо. Відповідно ні вулики, ні рамки, ні інший бджолиний інвентар обліковувати на рахунку 21 не доречно. Вважємо за доцільне не розмежовувати облік порожніх і заселених бджолосім'ями вуликів і в будь-якому разі обліковувати їх на відповідному субрахунку рахунку 10 «Основні засоби». Також на відповідному субрахунку рахунку 10 «Основні засоби» обліковувати бджолині інструменти, прилади і інвентар. Що стосується обліку бджолиних рамок, вощини та інших витратних матеріалів — на відповідному субрахунку рахунку 20 «Запаси».

Процес праці в часі не завжди збігається із одержанням продукції: праця витрачається впродовж цілого року, тоді як продукцію бджільництва зазвичай одержують влітку, що зумовлює необхідність визначення собівартості продукції один раз наприкінці року за допомогою коефіцієнтів [3], або пропорційно її вартості за реалізаційними цінами [4]. Відособлені та взаємопов'язані процеси в бджільництві викликають необхідність у відповідній організації обліку витрат на виробництво і визначення собівартості продукції.

Відповідно до Методичних рекомендацій № 132 [4], об'єкти обліку витрат і калькуляційні одиниці визначаються за виробничим напрямом, який обирає підприємство. Залежно від місцевих умов бджолярні господарства можуть мати різні виробничі напрями: медові господарства, ті які спеціалізуються на зборі меду та інших продуктів бджільництва; запилювальні господарства, ті які утримують бджіл з метою використання їх на запиленні сільськогосподарських культур; запилювально-медові господарства — розташовуються у зонах інтенсивного землеробства, де на ве-

ликих площах вирощують соняшник, гречку, баштан тощо; бджоло-розплідницькі господарства, основною діяльністю яких є селекція порід, виведення маток та отримання нових бджолиних сімей; комплексні господарства, пов'язані з комплексним використанням бджіл: запилення сільськогосподарських культур, виробництво товарного меду, воску, маточного молочка, квіткового пилку, пакетів бджіл, бджолоїної отрути тощо (табл. 1).

Таблиця 1

**ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЯЦІЙНІ ОДИНИЦІ
ЗА ВИРОБНИЧИМ НАПРЯМОМ**

Виробничий напрям	Об'єкт калькулювання	Калькуляційна одиниця
Бджолорозплідницький	не плідна матка, плідна матка бджолопакет	1 шт. 1 шт.
Вся інша продукція вважається супутньою і її вартість виключається із загальної вартості витрат. Після чого визначають собівартість одного бджолопакету шляхом ділення витрат на кількість отриманих бджолопакетів		
Медовий	мед віск прополіс бджолиний яд квітковий пилок маточне молочко	1 ц. 1 ц. 1 кг. 1 г. 1 г. 1 г.
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. До складу незавершеного виробництва включають мед, залишений у вуликах. Собівартість приросту кількості сот розраховується за собівартістю топленого кондиційного воску		
Запилювальний	Запилення культур	1 га.
Всі витрати на утримання бджіл (за винятком вартості супутньої продукції: меду, воску, пилка квіткового, маточного молочка тощо) відносять на собівартість запилених сільськогосподарських культур пропорційно площі, яку вони займають. Витрати бджільництва на запилення сільськогосподарських культур списуються виходячи з кількості бджолосімей, які беруть участь в запиленні		
Запилювально-медовий	Запилення культур мед віск прополіс бджолиний яд квітковий пилок маточне молочко	1 га. 1 ц. 1 ц. 1 кг. 1 г. 1 г. 1 г.

Закінчення табл. 1

Виробничий напрям	Об'єкт калькулювання	Калькуляційна одиниця
Із загальної суми витрат на утримання бджіл виключають витрати на запилені бджолами культури. Розмежування витрат, що відносяться на вироблену продукцію і на запилювальні культури відбувається згідно затверджених нормативів. У разі використання на запилення більшої кількості бджолиних сімей, ніж передбачено нормами, витрати бджільництва, віднесені на запилювальні культури, не збільшуються		
Комплексний	Запилення культур	1 га.
	мед	1 ц.
	віск	1 ц.
	прополіс	1 кг.
	бджолиний яд	1 г.
	квітковий пилок	1 г.
	маточне молочко	1 г.
	плідна матка	1 шт.
	бджолопакет	1 шт.
Витрати розподіляють на запилені сільськогосподарські культури і одержану продукцію бджільництва, переведену в умовний мед		

Як видно з табл. 1, у процесі виробництва одразу одержують кілька видів готової продукції (мед, віск, квітковий пилок, бджолопакети, бджолосім'ї, маточне молочко, прополіс, бджолина отрута, бджолина матка тощо), що призводить до специфічних методів розподілу витрат і розрахунку собівартості продукції. Частина готової продукції набуває товарної форми, а частина залишається у господарстві і слугує вихідним матеріалом (сировиною) для відновлення процесу виробництва (годовля бджолосімей взимку та навесні), що розглядається як вартість незавершеного виробництва на кінець року, або ж для внутрішньогосподарської переробки (виготовлення вощини з воску). Враховуючи, що процес виробництва у бджільництві має справу з живими організмами, розвиток яких часто визначається природними факторами, рівень витрат також часто визначається впливом природних факторів і не адекватний виходу продукції. Це зумовлює значні коливання собівартості продукції з року в рік.

Як уже згадувалося, отримана готова продукція відображається на відповідному субрахунку рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», що викликає деякі суперечності. Кінцевим результатом діяльності господарств медової спеціалізації являється виробництво продукції життєдіяльності бджіл

(мед, віск, прополіс, маточне молочко та ін); господарств запилювальної спеціалізації — запилення сільськогосподарських культур; у господарствах медово-запилювального напрямку основною продукцією є запилення сільськогосподарських культур; підсумком роботи бджолорозплідницьких господарств є виведення бджоломаток і пакетів бджіл; при комплексному використанні бджолосімей — отримання продуктів життєдіяльності бджіл, розведення бджолосімей і бджоломаток поєднується з запиленням сільськогосподарських культур. Продукція, що не є метою діяльності бджоляного господарства, але отримана в процесі виробництва, відноситься до супутньої. Але при застосуванні медового, медово-запилювального і запилювального напрямків виробництва, крім сільськогосподарської продукції, в результаті природного розмноження материнської бджолиної сім'ї реально отримати нову бджолину сім'ю, що не є основною метою спеціалізації бджоляного господарства. Водночас нова бджолина сім'я є живим організмом, що відповідає критеріям визнання її в якості біологічного активу, а відповідно потребує відмінної від сільськогосподарської продукції оцінки та відображення в бухгалтерському обліку. Відповідно, такі бджолосім'ї слід визнавати біологічними активами і відображати на рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

З метою контролю бджолосімей пасічні господарства повинні два рази в рік (навесні та восени) проводити їх інвентаризацію. Весняна інвентаризація проводиться при встановленні позитивних температур (щоб не застудити розплід бджіл). Її мета — з'ясувати, як перезимувала пасіка, наявність загиблих бджолосімей, а також потреба бджіл у підгодівлі. Осіння інвентаризація проводиться не пізніше 1 жовтня для того, щоб визначити медову і воскову продуктивність і кількість прополісу за сезон.

Висновки. Таким чином на побудову бухгалтерського обліку в бджільництві впливають такі фактори:

- сезонність, що потребує підвищення оперативності обліку в весняно-літній період і зумовлює необхідність визначення собівартості продукції лише в кінці року;

- об'єкти обліку витрат і калькуляційні одиниці визначаються за виробничим напрямом, який обирає підприємство. У процесі виробництва одразу одержують кілька видів готової продукції, що призводить до специфічних методів розподілу витрат і розрахунку собівартості продукції;

— частина готової продукції набуває товарної форми, а частина залишається у господарстві і слугує вихідним матеріалом для відновлення процесу виробництва.

Література

1. Електронний ресурс. — Режим доступу: <http://www.souz-inform.com.ua>.

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, із змінами та доповненнями.

3. *Авер'ненко Л.П.* Калькулювання собівартості продукції бджільництва [Електронний ресурс] / Л.П. Авер'ненко // Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/>

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року №132.

5. *Афанасьєва Е.Ю.* Унификация экономической сущности понятия «производственный процесс в пчеловодстве» в соответствии с требованиями международных стандартов бухгалтерского учета / Е.Ю. Афанасьєва // Вестник Полоцкого государственного университета. — №14. — 2013. — С. 99–104.

Reference

1. <http://www.souz-inform.com.ua>.

2. Instruktziia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhgalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriumstv i orhanizatsii, zatverdzhena nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291, iz zminamy ta dopovnenniamy.

3. *Avernenko L.P.* Kalkuliuвання sobivartosti produktsii bdzhilnytstva: <http://magazine.faaf.org.ua>

4. Metodichni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuвання sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriumstv: zatverdzheni Nakazom Ministerstva aharnoi polityky Ukrainy vid 18 travnia 2001 roku №132.

5. *Afanaseva E.Iu.* (2013). Unyfykatsiia ekonomycheskoi sushchnosti poniatyia «proyzvodstvennyi protsess v pchelovodstve» v sootvetstvyi s trebovanyiamy mezhdunarodnykh standartov bukhgalterskoho ucheta / E.Iu. Afanaseva // Vestnyk Polotskoho hosudarstvennoho unyversyteta. — №14. — P. 99–104.

Статтю подано до редакції 18.02.15 р.