

УДК 657.474.5:657.471.76:638.17

DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/4-102-4>

Шульган М. Я.

Вінницький національний аграрний університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4565-5812>

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ БДЖІЛЬНИЦТВА

У статті висвітлено принципи організації обліку витрат на підприємстві, проаналізовано виробничі напрями діяльності пасічних господарств, досліджено нормативне регулювання обліку витрат у бджільництві та систематизовано об'єкти обліку виробничих витрат і калькуляційні одиниці бджільництва відповідно до Методичних рекомендацій № 132. Враховуючи специфіку і складність технологічних процесів отримання продукції бджільництва у роботі, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку за результатами попередніх досліджень є рахунок 27 Продукція сільськогосподарського виробництва з відповідним субрахунком 272 Продукція тваринництва та відкриття рахунків третього порядку (2721 «Основна продукція бджільництва», 2722 «Супутня продукція бджільництва», 2723 «Побічна продукція бджільництва») із зазначеною аналітикою. Звідси, «бухгалтерським ланцюжком» запропоновані авторські рекомендації: щодо розподілу витрат по розмежованих видах продукції (основна, супутня, побічна (з урахуванням аналітики)), тобто здійснено групування витрат за об'єктами (видами продукції бджільництва) і розширеним складом статей; приділено увагу статті витрат, яка пов'язана з апітерапією та запропоновано додаткові види статей витрат з огляду на перспективний напрям послуг бджільництва. Проведено анкетування пасічних господарств стосовно частки видів продукції бджільництва до вартості валової продукції у господарствах. З огляду на практичні дані анкетування у статті автором отримано задовільні результати у вигляді розрахунку калькулювання собівартості продукції бджільництва на основі медового та медово-запилювального напрямку діяльності господарства пасіки та зроблено відповідні висновки.

Ключові слова: облік витрати, об'єкти обліку витрат, пасіка, продукція бджільництва, собівартість продукції, калькуляція, методи калькулювання, тваринництво, план рахунків, витрати на апітерапію, норми запилення, сільське господарство.

Постановка проблеми. Медова галузь з року в рік, потерпає від зниження вартості своєї продукції, що на нашу думку відображається на стримуванні розвитку галузі в цілому. Але разом з тим, не дивлячись на велику втрату «солодких господарств» під час військових дій в Україні, галузь зберігає економічний ринок медової продукції.

Правильний розподіл витрат та чіткий розрахунок калькулювання собівартості продукції бджільництва – це одні із основних складових бухгалтерського обліку господарської діяльності пасік. Питання зменшення собівартості продукції бджільництва напряму залежить від багатьох чинників. Разом з тим, це є однією із багатьох проблем у бджільництві. Адже, як відомо, облік у галузі не є досконалим та потребує не тільки систематизації, а й удосконалення. Деталізація розподілу витрат дасть можливість оптимізувати їх по виробництву, а рекомендовані методи калькулювання собівартості продукції бджільництва, дозволять приймати рішення щодо розширення або скорочення виробництва окремих видів продукції

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Бджільництво, як сфера наукових інтересів, досліджується на постійній основі та висвітлює щороку нові наукові досягнення діяльності. Наукові розробки щодо розвитку галузі бджільництва відображені у роботах таких авторів, як О.П. Разанова, В.П. Поліщук [1; 16], В.А. Гайдар [16], С.Ф. Разанов, О.І. Скромна, Л.О. Адамчук [2] та ін. Слід відмітити й наукову спільноту з обліково-економічного напрямку, зокрема, уваги заслуговують праці обліково-економічної спільноти Вінницького національного аграрного університету, а саме: Н.Г. Здирко і Я.П. Іщенко [3], О.В. Коваль і К.В. Бурко [4], О.А. Подолянчук [5], О.Л. Польова, М.Я. Шульган [6; 19] й ін.

Дослідження обліку витрат у будь якій галузі є затребуваним, оскільки це зумовлює успішний процес планування господарської діяльності. Раціональні пропозиції щодо методик, організації,

обліку і управління витратами висвітлювались у наукових публікаціях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених і практиків. Так, Н.Г. Здирко та Я.П. Іщенко [3] у своїй роботі відобразили систему обліку витрат виробництва фермерських господарств, що є доцільним для застосування у бджільництві, адже саме пасічні господарства зазвичай є невеликими фермерськими господарствами, які потребують чіткості у визначенні витрат. О.А. Подолянчук [5] дослідила облікове забезпечення системи управління витратами галузі тваринництва та виокремила і акцентувала увагу на об'єктах обліку витрат. О.В. Коваль та К.В. Бурко у своїй роботі [4] згрупували та змоделювали розподіл витрат по рахунку 23 Виробництво галузі бджільництва.

Однак, незважаючи на значні наукові здобутки, низка питань потребує подальшого вивчення, зокрема, в частині облікового забезпечення галузі бджільництва, вибору методів калькулювання собівартості продукції, удосконалення нормативно-законодавчої бази України.

Мета статті – дослідження особливостей облікового забезпечення витрат і калькулювання собівартості продукції бджільництва та розробка пропозицій щодо групування витрат за об'єктами калькулювання (видами продукції бджільництва) та їх статтями.

Виклад основного матеріалу. Вивчення і систематизація обліку у будь якій галузі завжди залишається трудомісткою роботою. У бджільництві бухгалтерський облік вже декілька років носить дискусійний характер і потребує удосконалення практично на усіх його рівнях: починаючи від самої пасіки і закінчуючи впорядкованістю у формах звітності. Але разом із систематизацією обліку, обов'язковою умовою ефективної діяльності господарства є впорядкування витрат. Адже вони є тим ключовим компонентом у бухгалтерському обліку від якого у подальшому залежить не тільки робота всього процесу виробництва, а але й вдале господарювання.

У країнах із розвинутою економікою існує безліч варіантів класифікації витрат. Вони залежать від цілей та напрямів обліку, запитів користувачів звітності. Британський професор економіки Колін Друрі запропонував свою класифікації витрат. Він розділив інформацію щодо витрат на три категорії: матеріали, робоча сила, накладні витрати. Далі розділив їх за напрямками: 1) калькулювання собівартості, 2) планування управлінських рішень, 3) контроль та регулювання [7].

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) [8] та П(С)БО 16 «Витрати» [9]. Саме у цих нормативних документах витрати звітного періоду визнаються або як зменшення активів, або як 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 ресурсів (матеріальних, фінансових, трудових), необхідних для здійснення підприємством господарської діяльності, направленої на отримання прибутку та максимізацію добробуту власників у грошовому вираженні. Простіше кажучи, витрати – це ресурси, які підприємство використовує для виробництва товарів або послуг. Ці ресурси можуть бути у формі: грошей, товарів, послуг, часу, тощо.

Водночас, науковці: Н. Зdirko та Я. Іщенко [3] організацію облікового забезпечення управління витратами розглядають, як складову частину облікового процесу, який охоплює усі бізнес-процеси господарства (постачання, виробництво, логістика, реалізація, тощо).

Отже, під витратами розуміють процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг у процесі одержання доходу. Здійснення витрат прямо або опосередковано пов'язується з процесами виробництва та реалізацією продукції. Витрати визначаються при зменшенні активів або при зростанні зобов'язань, внаслідок яких відбувається зменшення власного капіталу (за винятком випадків вилучення капіталу власниками) за умови їх достовірної оцінки [10, 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 рисунку 1.

Бджільництво, як одна із галузей сільського господарства, має свої особливості за усіма напрямками господарювання та технологічних процесів, які впливають на облік та контроль витрат, а саме:

- незалежність зміни витрат від змін обсягів і структури виробництва у часі, оскільки немає регулярного виходу продукції, а це призводить до розриву часу між витратами праці та одержанням 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 [12, с. 79].

Як відомо, «солодка» галузь – це наступні напрями виробничої діяльності: медовий, запилювальний, медово-запилювальний (комбінований), матковивідний та бджоло-розплідницький (пакетний). Кожен із них має свою специфіку, виробничого господарська діяльність пасіки налаштована під відповідний напрям. З усіх зазначених виробничих

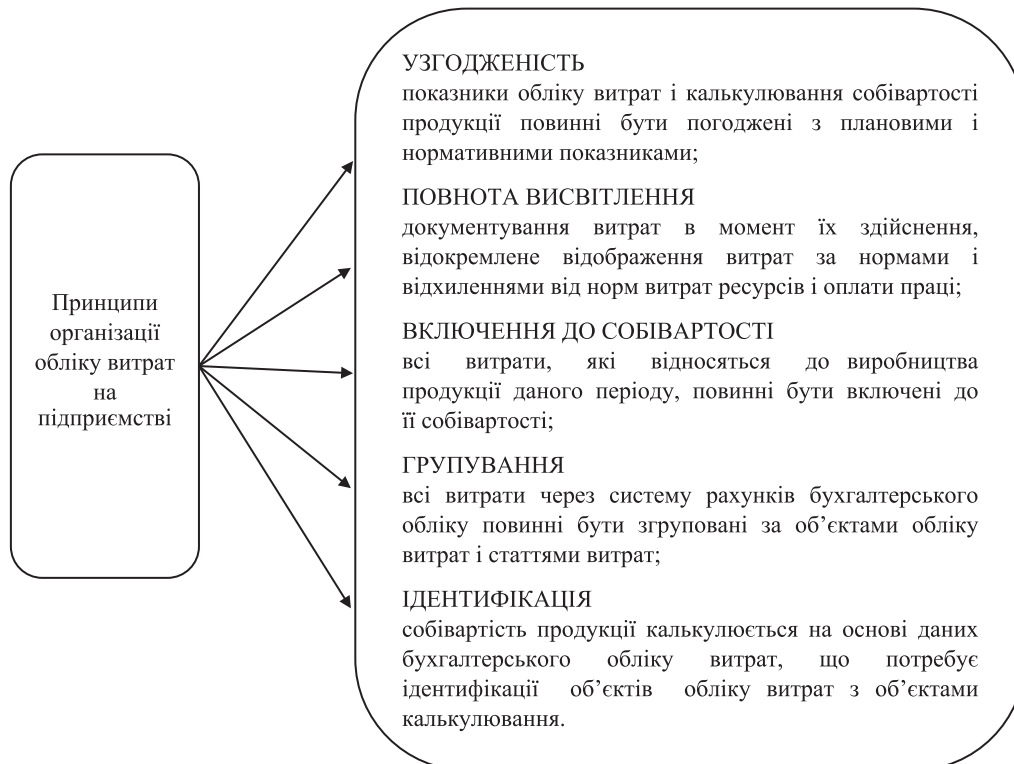


Рис. 1. Принципи організації обліку витрат на підприємстві

Джерело: побудовано автором на основі [11, с. 237]

напрямів найбільшого розповсюдження набув медово-запилювальний, головною метою якого є виробництво товарного меду. Зазвичай у фермерських господарствах такого напрямку кількість бджолосімей становить більше тисячі, а вихід товарного меду орієнтовно становить від 30 до 80 кг і більше з однієї бджолосіми [4]. Варто відмітити, що бджоли у ньому використовуються для запилення задля підвищення врожайності та поліпшення якості плодово-ягідних культур. Водночас, саме товарний мед отримують в основному за рахунок вирощуваних сільськогосподарських культур.

Відповідно до Рекомендацій № 132 додатку 1, об'єкти обліку витрат і калькуляційні одиниці визначаються за виробничим напрямом, який обирає підприємство. Водночас у цих же Рекомендаціях 132 у додатку 2, відображена і оцінка побічної продукції сільськогосподарських підприємств (див. таблиці 1).

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [14], базовою оцінкою при оприбуткуванні собівартості продукції є справедлива вартість. Проте, як показало дослідження більшість господарств, що займаються бджільництвом традиційно оцінюють продукцію бджільництва за собівартістю. Продукцію бджільництва при її отриманні з виробництва відображується на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» з відповідною аналітикою субрахунків.

За результатами попередніх досліджень запропоновано введення рахунки 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) [6, с. 177].

Дотримуючись Рекомендацій 132 та враховуючи специфіку і складність технологічних процесів отримання продукції бджільництва, вважаємо за доцільне розподіл витрат здійснювати за вище визначеними видами продукції (основна, супутня, побічна (з урахуванням їх аналітики)), які відображуються

у зазначених рахунках третього порядку. Але варто пам'ятати, що ринкова вартість продукції бджільництва на сьогодні коливається і є змінною. Таким чином, розрахунок собівартості продукції бджільництва коліватиметься з урахуванням ринкової ціни на продукцію бджільництва поточного року.

Типова номенклатура статей витрат наведена в Рекомендаціях 132 не враховує специфіки галузі бджільництва. Загалом, відповідно до П(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.

Отож із вищезазначеного, запропонуємо групування витрат за об'єктами калькулювання (видами продукції бджільництва) і статтями (див. рис. 2).

В науковій літературі, апітерапію трактують по різному. У Законі України «Про бджільництво», апітерапія – це лікування та профілактика захворювань за допомогою продуктів бджільництва [15]. Значний інтерес наукової медицини до продуктів бджільництва пов'язаний з їхньою високою біологічною доступністю, широким спектром фармакологічної дії і нешкідливості для організму. Бджолина отрута, мед, маточне молоко, прополіс, бджолине обніжжя, перга і віск належать до геронтологічних засобів, які сприяють продовженню життя людини. Завдання апітерапії – вивчення лікувальних властивостей продуктів бджільництва, виготовлення на їхній основі та застосування нових лікарських препаратів [16, с. 237]. У бджільництві розвиток апітерапії є новою господарською діяльністю і це метод лікування, який вимагає не лише знання про бджіл та їхні продукти, а й медичних знань.

Зважаючи, що у сучасному бджільництві апітерапія розглядається, як альтернативний метод медицини в якому використовують продукцію бджільництва, вважаємо за необхідним детально зупинитись на статті «Витрати пов'язані з апітерапією». Оскільки на нашу думку, це перспективний напрям послуг бджільництва, який має свої витрати та потребує деталізованого дослідження, запропонований склад статей витрат на апітерапію (див. таблицю 2) дасть можливість їх ширшого аналізу та планування.

Таблиця 1

Додатки Методичних рекомендацій № 132

Додаток 1. (Об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції)		
Об'єкт планування та обліку виробничих витрат бджільництва	Об'єкти калькулювання продукції бджільництва	Одиниця калькулювання
Розплідне, Медове, Запилювально-медове, Запилювальне	Неплідна матка,	1 штука
	Матка плідна,	
	Пакет із бджолами (рої),	
	Бджолині соти,	
	Мед,	1 центнер
	Бджолиний віск,	1 кілограм
	Прополіс	1 штука
	Рій	1 штука
	Яд бджолиний (сирець),	1 грам
	Пилок квітковий,	
Маточне молочко		
Соторамка	1 штука	
Запилення культур	1 гектар	
Додаток 2. (Оцінка побічної продукції сільськогосподарських підприємств)		
Вибір побічної продукції	Методика оцінки побічної продукції	Одиниця калькулювання
Мед від бджолосімей, які використовувались для запилення культур в теплицях	За реалізаційними цінами на момент обчислення собівартості	центнер

Джерело: систематизовано автором на основі [9]



Рис. 2. Групування витрат за об'єктами (видами продукції бджільництва) і статтями

* 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.

Джерело: запропоновано автором

Таблиця 2

Витрати на апітерапію

Види витрат на апітерапію, аналітика	
1	
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.	

1
<p>3. Продукція бджільництва Аналітика: Мед: різні сорти меду для внутрішнього та зовнішнього застосування. Прополіс: для приготування мазей, настоянок, бальзамів. Бджолиний віск: для приготування свічок, мазей, настоянок. Маточне молочко: висококонцентрований продукт з високою вартістю. Бджолина отрута: для приготування препаратів для ін'єкцій.</p>
<p>4. Оплата праці Аналітика: Заробітна плата: бджолярам, медичним працівникам та обслуговуючому персоналу.</p>
<p>5. Маркетинг та реклама Аналітика: Створення веб-сайту або сторінки в соціальних мережах. Розробка рекламних матеріалів. Оплата контекстної реклами.</p>
<p>6. Освіта та підвищення кваліфікації Аналітика: Курси з апітерапії. Література та навчальні матеріали.</p>
<p>7. Інші витрати Аналітика: Ремонт обладнання. Заміна інвентарю. Несподівані витрати на комунальні послуги.</p>

Джерело: розроблено автором

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

- здійснити пошук постачальників сировини за оптовими цінами;
- самостійно виготовляти косметичні засоби;
- використовувати безкоштовні маркетингові інструменти (наприклад, соціальні мережі);
- мінімізувати орендну плату (наприклад, оренда частини приміщення);
- постійно навчатися та підвищувати кваліфікацію для надання більш широкого спектру послуг.

Отже, перелік витрат, пов'язаний з апітерапією, є багатоелементним і він може варіювати в залежності від потреб, які можуть виникати у процесі господарювання.

Досліджуючи тему обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, варто зазначити, що це складові, які тісно пов'язані між собою. Саме тема правильності вибору виробничих витрат та методу калькулювання серед наукової спільноти досі є дискусійними. Так, В. Деревій стверджує, що вибір певних методів обліку для конкретного підприємства залежить від багатьох чинників, серед яких тип виробництва та його обсяги, система управління, рівень автоматизації обліку, освіченість та досвід головного бухгалтера [17, с. 123].

На нашу думку у бджільництві, вибір методу калькулювання залежить від:

- розміру пасіки: для невеликих пасік достатньо прямого методу, для великих – доцільно використовувати розподільний або абсорбційний;
- 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 якого обраховується собівартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Також у поняття калькуляції входить сукупність способів, які використовуються для числення собівартості всього випуску і одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг) по встановленій номенклатурі витрат, місцю їх виникнення [18].

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.

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.

У бджільництві незавершене виробництво – це вартість меду, який залишений у вуликах як кормовий запас, для підгодівлі бджіл на осінньо-зимово-весняний період. Визначається незавершене виробництво, виходячи з планових витрат на кінець року згідно проведеної інвентаризації на осінню ревізію – шляхом множення планової собівартості одиниці незавершеного виробництва на його обсяг, прийнятий у плані на кінець року. Результат буде дорівнювати сумі планових витрат по всіх видах

робіт планового року, які підлягають включенню в собівартість витрат майбутніх періодів і витрат минулих років, які не покриваються в плановому році [19, с. 175].

Кожне пасічне господарство зацікавлене у найбільшому доході із найменшими витратами. 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 (див. таблицю 3).

Таблиця 3

Анкетування пасічних господарств, щодо розподілу продукції бджільництва

Пасічні господарства	Наявність та % продукції бджільництва на досліджуваному підприємстві	Частка продукції бджільництва до вартості валової продукції, %
1	2	3
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 «Apistar»	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
	перга;	3
	маточне молочко;	0,4
бджолина отрута (сирець);	0,1	
трутневий гомогенат).	0,1	
ФГ «АПС 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	

Продовження табл. 3

1	2	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	

Примітка: Зважаючи на те, що побічна продукція бджільництва є фактично переробною продукцією, яка надходить від основної та супутньої, вона не буде братись до уваги щодо розрахунку собівартості, тобто не калькулюється, а буде розраховуватись в загальному за цінами реалізації.

Джерело: узагальнено автором

Аналізуючи практичні дані анкетування пасічних господарств бачимо, що відсоткове відношення видів продукції бджільництва, розділились. З впевненістю можна стверджувати, що основний відсоток усі господарства надали основній продукції – меду та стільниковому меду (у розрізі: мед – 73 %; стільниковий мед – 7 %).

Щодо супутньої продукції, то 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 (0,4 %), бджолина отрута (0,15 %) та трутневий гомогенат (0,15 %) має невеликий відсоток доходу (рис. 3).

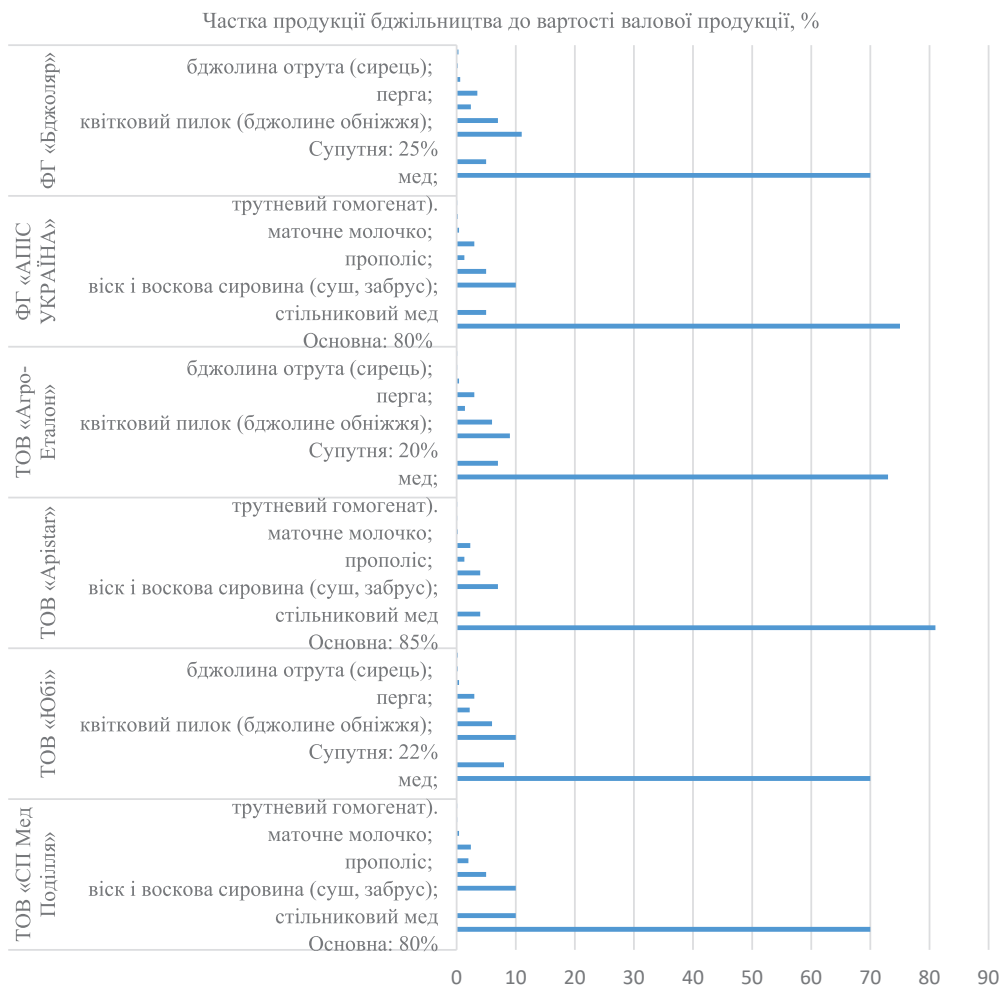


Рис. 3. Частка продукції бджільництва пасічних господарств

Джерело: побудовано автором на основі анкетних даними пасічних господарств

Таким чином, узагальнюючи практичні дані анкетування пасічних господарств показників продукції бджільництва, середній показник становить: основна продукція – 80 %, супутня продукція – 20 %. Отже, рекомендуємо розраховувати калькулювання собівартості продукції бджільництва з урахуванням частки продукції бджільництва до вартості валової продукції.

Відповідно Рекомендаціям 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 затверджених нормативів. У разі використання на опилення більшої кількості бджолиних сімей, ніж передбачено нормами, витрати бджільництва, віднесені на запилювальні культури, не збільшуються.

Витрати бджільництва на запилення сільгоспкультур 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 [20].

Велику увагу процесу запилення приділила Л. Адамчук [3], розробивши методичні рекомендації щодо ефективного використання бджіл для запилення садів та ягідників. Початкові дані по нормах запилення, які відображені у Довіднику зоотехніка датовані ще 1977 роком, але згодом норми запилення сільськогосподарських культур досліджувались науковцями-бджолярами. У таблиці 4 систематизовано норми запилення с.г. культур.

Якщо на підприємстві для потреб бджільництва спеціально посіяні медоносні культури, то витрати по них обліковують в складі витрат на біологічні перетворення біологічних активів рослинництва. Одержану продукцію від цих культур (сіно, солома, насіння) оприбутковують по розрахункових цінах (або за справедливою вартістю). На цю суму зменшують розмір витрат, що відносяться на бджільництво: дебет рахунку у кореспонденції з дебетом аналітичного рахунку по обліку витрат бджільництва

в тваринництві і кредитом аналітичного рахунку обліку витрат по медоносній культурі в рослинництві [21, ст. 49].

Щодо нових бджолиних сімей, то вони оцінюються за цінами продажу. Собівартість кілограма бджіл привірюється 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.

Розглянемо калькулювання на прикладах.

Приклад 1. У господарстві медового напрямку загальна сума річного доходу становила 1000000 грн. Необхідно розподілити витрати між основною (мед, стільниковий мед) і супутньою (віск і воскова сировина (суш, забрус), квітковий пилко, прополіс, перга, маточне молочко, бджолина отрута, грутневий гомогенат) продукцією пропорційно до їхньої частки у загальному доході. Розподіл собівартості продукції бджільництва пасічного господарства необхідно здійснюватись 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 частки кожної групи продукції у загальному доході (результат розрахунку наведено у таблиці 5).

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:

a. Собівартість основної продукції: 400 000 грн (500 000 грн * 80 %)

b. Собівартість супутньої продукції: 100 000 грн (500 000 грн * 20 %).

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

Таблиця 4

Норми запилення сільськогосподарських культур

Культура	Кількість бджолосімей на 1 га			
	оптимальна	максимальна	оптимальна	максимальна
Плодові дерева	2	3	3	4
Ягідники	1	3	2	6
Гречка	2	3	2	2,5
Соняшник	0,5	1	0,5	1
Баштанні	0,3	0,5	0,3	0,5
Огірки	0,5	1	0,5	1
Інші овочеві	0,2	0,5	0,2	0,5
Огірки в теплицях площею:				
– 500–1 000 м ²	1	2	1	2
– 2 000–3 000 м ²	2	3	2	3
Конюшина червона (насічник)	3	5	2	4
Гірчиця	0,5	1	0,5	1
Люцерна	2	4	4	9
Еспарцет	3	4	3	4
Буркун	3	4	2	3

Джерело: [15, ст. 172, 174]

Таблиця 5

Результат:

Продукція бджільництва	Частка у доході (%)	Витрати (грн.) (1000000*гр.2)
Основна продукція:		
Мед (зазвичай мед становить 70–80 %, а іноді більше % від загального доходу пасіки)	73	730000
Стільниковий мед (частка стільникового меду може варіюватися і зазвичай становить 5–10 %)	7	70000
Супутня продукція:		
Віск і воскова сировина (суш, забрус)	9,5	95000
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.

в залежності від його частки у загальному доході. У цьому випадку ми застосували процесний метод. Звичайно, цей розрахунок є спрощеним і не враховує багатьох нюансів, таких як прями і непрямі витрати, сезонність виробництва, ціни на ресурси, попит і пропозиція на різні види продукції, сезонність виробництва тощо.

Приклад 2. Якщо господарство є медово-запилювальним напрямком, то розрахунок буде мати іншу методику.

Етап I. При розрахунку собівартості продукції передусім необхідно виключити суму витрат, яка припадає на запилення. Тобто, розподілити витрати між запиленими культурами, при цьому необхідно врахувати площу посівів, кількість бджолосімей (на 1 га – враховуючи норми запилення і на всю площу в цілому), які задіяні 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.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, можна узагальнити, що собівартість продукції на господарствах пасік залежить від багатьох факторів, а саме від продуктивності праці, ефективності виробництва, якості і асортименту продукції, обсягу виробництва та ефективного розміщення продуктивних сил.

Калькулювання собівартості продукції бджільництва – це складний і багатогранний процес, який вимагає знань бухгалтерського обліку, економіки та особливостей бджільництва. Правильно розрахована собівартість дозволяє приймати обґрунтовані рішення і забезпечує успішне ведення пасіки. Розрахунок собівартості продукції бджільництва також дозволяє оцінити ефективність роботи пасіки, визначити рентабельність виробництва та прийняти обґрунтовані управлінські рішення. Адже рентабельність – це ключовий показник ефективності бджільництва. Для її підвищення необхідно постійно працювати над покращенням всіх аспектів виробництва: від якості продукції до організації збуту. Слід також звернути увагу і на розвиток супутніх видів продукції, оскільки вони можуть стати додатковим джерелом доходу і підвищити загальну рентабельність господарства. До того ж дані про розподіл витрат допомагають: визначити найбільш прибуткові види продукції; оптимізувати витрати виробництва; приймати рішення щодо розширення або скорочення виробництва окремих видів продукції; розробляти маркетингову стратегію.

Результати дослідження можуть бути використані для розробки рекомендацій щодо підвищення ефективності бджільництва, оптимізації витрат виробництва та збільшення прибутковості бджільницьких господарств.

Список використаних джерел:

1. Поліщук В.П. Бджільництво. Львів : Український пасічник. 2001. 296 с.
2. Адамчук Л. Ефективне використання бджіл для запилення садів та ягідників: методичні рекомендації. Київ. 2020. 130 с.
3. Здирко Н.Г., Іщенко Я.П.. Організаційні основи побудови системи обліку витрат виробництва фермерських господарств. *Економіка та суспільство*. 2023. № 50. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-50-86>
4. Коваль О.В., Бурко К.В., Напрями удосконалення управлінського обліку в бджільництві. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2022. № 1 (59). С. 121–135.
5. Подолянчук О.А. Облікове забезпечення системи управління витратами галузі тваринництва. *Агроевіт*. 2024. № 13. С. 76–83.
6. Mariia Shulhan. Accounting for Beekeeping Products: Current State and Ways of Improvement. *Economics & Management*. 2024. № 2(104). P. 173–179
7. AKVIT. 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).
8. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 28.10.2024).
9. 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).
10. Стельмачук А.М. Бухгалтерський облік: теорія, практика, тренінг. Навчальний посібник. Львів. 2011. 679 с.
11. Бержанір І.А. Організація обліку витрат підприємства. *Наука і техніка сьогодні*. 2024. № 4(32). С. 231–241.
12. Приймак Г.М. Бджільництво: запитання та відповіді. Київ : УААН, 2003. 600 с.
13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 30.10.2024).

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №30 «Біологічні активи» затверджене наказом Міністерства фінансів України №790 від 18.11.2005 із змінами від 09.12.2011 р. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 31.10.2024).
15. Про бджільництво: Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1492-14#Text> (дата звернення: 31.10.2024).
16. Поліщук В.П., Гайдар В.А. Пасіка. Навчально-публіцистичне видання. Київ. 2008. 284 с.
17. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с.
18. Калькулювання. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/> (дата звернення: 29.10.2024).
19. Шульган М.Я. Особливості та удосконалення синтетичного і аналітичного обліку готової продукції в бджільництві. *Наука і техніка сьогодні*. 2024. № 4(32). С. 421–440.
20. Красношчок Р. Облік витрат та калькулювання продукції бджільництва. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-galuzevyi-buhgalterskyi-oblik-72-uchet-raschodov-i-kalkulirovanie-sebestoimosti-produkcii-pchelovodstva> (дата звернення: 29.10.2024).
21. Жук В.М., Шерстюк О.Л., Панадій О.П. та ін. Управлінський облік і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції: посібник / за ред. Шерстюка О.Л., Панадія О.П. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2021. 144 с.

References:

1. Polishchuk V. P. (2001) *Bdzhil'nytstvo*. [Apiculture]. Lviv: Ukrainian beekeeper (in Ukrainian)
2. Adamchuk L. (2020) *Efektivne vykorystannya bdzhil dlya zapylennya sadiv i yahidnykiv: metodychni rekomendatsiyi*. [Effective use of bees for pollination of gardens and berries: methodical recommendations]. Kyiv. (in Ukrainian)
3. Zdyrko N. G., Ishchenko Y. P. (2023) Orhanizatsiyni osnovy pobudovy systemy obliku vytrat na vyrobnytstvo produktsiyi fermers'koho hospodarstva. [Organizational foundations of the construction of a system of accounting for farm production costs]. *Economy and society*. no. 50. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-50-86> (in Ukrainian)
4. Koval O. V. & Burko K. V. (2022) Napryamky vdoskonalennya upravlins'koho obliku v bdzhil'nytstvi. [Directions for improving management accounting in beekeeping]. *Economics, finance, management: topical issues of science and practice*, no. 1(59), pp. 121–135. (in Ukrainian)
5. Podolyanchuk O. A. (2024) Bukhhalters'ke zabezpechennya systemy upravlinnya vytratamy haluzi tvarynyntstva. [Accounting support of the cost management system of the animal husbandry industry]. *Agroworld*, no. 13, pp. 76–83. (in Ukrainian)
6. Shulhan M. (2024) Oblik produktsiyi bdzhil'nytstva: suchasnyy stan ta shlyakhy vdoskonalennya. [Accounting for Beekeeping Products: Current State and Ways of Improvement]. *Economics & Management*, no. 2(104), pp. 173–179. (in Ukrainian)
7. AKVIT (2024) Financial academia. Classification of costs in management accounting: terms and their grouping. Available at: <https://finacademy.net/ua/materials/article/klassifikaciya-raschodov-v-upravlencheskom-uchete> (accessed October 28, 2024).
8. Ministry of Agrarian Policy (2002) Order “Methodical recommendations for planning, accounting and costing of products (works and services) of agricultural enterprises”. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (accessed October 28, 2024).
9. Ministry of Finance of Ukraine (1999) Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku № 16 «Vytraty» [Accounting regulation (standard) No. 16 “Expenses” order of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 31 1999 No. 318. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (accessed October 28, 2024). (in Ukrainian)
10. Stelmaschuk A. M. (2011) Bukhhalters'kyi oblik: teoriya, praktyka, navchannya [Accounting: theory, practice, training]. Lviv. (in Ukrainian)
11. Berjanir I. A. (2024) Orhanizatsiya obliku vytrat pidpryyemstva. [Organization of enterprise cost accounting]. *Science and technology today*, no. 4 (32), pp. 231–241. (in Ukrainian)
12. Priymak H. M. (2003). Bdzhil'nytstvo: zapytannya ta vidpovidi. [Beekeeping: questions and answers]. Kyiv. (in Ukrainian)
13. Ministry of Finance of Ukraine (1999) Instruktsiya pro zastosuvannya Planu rakhunkiv bukhhalters'koho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'yazan' i hospodars'kykh operatsiy pidpryyemstv i orhanizatsiy. [Instructions on the application of the Plan of accounts for the accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (accessed October 30, 2024). (in Ukrainian)
14. Ministry of Finance of Ukraine (2005) Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku №30 «Biologichni aktyvy» [Accounting regulation (standard) No. 30 “Biological assets”] was approved by order of the Ministry of Finance No. 790 of 11/18/2005. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (accessed October 31, 2024). (in Ukrainian)
15. Zakon Ukrainy Pro Pro bdzhil'nytstvo [Law of Ukraine on Beekeeping]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1492-14#Text> (accessed October 31, 2024). (in Ukrainian)
16. Polishchuk V. P., Gaidar V. A. (2008) *Pasika*. [Apiary]. Kyiv (in Ukrainian)
17. Deriy V. A. (2009) *Vytraty i dokhody pidpryyemstv u systemi obliku ta kontrolyu* [Expenses and income of enterprises in the system of accounting and control: monograph]. Ternopil. Economic Thought. (in Ukrainian)
18. Calculation. Available at: <https://uk.wikipedia.org/wiki/> (accessed October 29, 2024).
19. Shulhan M. Ya. (2024) Osoblyvosti ta vdoskonalennya syntetychnoho ta analitychnoho obliku hotovoyi produktsiyi v bdzhil'nytstvi. *Nauka i tekhnika s'ohodni*. [Features and improvements of synthetic and analytical accounting of finished products in beekeeping]. *Science and technology today*, no. 4(32), pp. 421–440. (in Ukrainian)
20. Krasnoschok R. *Oblik sobivartosti ta kal'kulyvannya produktsiyi bdzhil'nytstva*. [Cost accounting and calculation of beekeeping products]. Available at: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-galuzevyi-buhgalterskyi-oblik-72-uchet-raschodov-i-kalkulirovanie-sebestoimosti-produkcii-pchelovodstva> (accessed October 29, 2024).
21. Zhuk V. M., Sherstyuk O. L., Panadiy O. P. et al. (2021) *Upravlins'kyi oblik i kal'kulyvannya sobivartosti sil's'kohospodars'koyi produktsiyi* [Administrative accounting and calculation of the cost of agricultural products]. (in Ukrainian)

Shulhan Mariia

Vinnitsia National Agrarian University

ACCOUNTING OF COSTS AND CALCULATION OF THE COST OF BEEKEEPING PRODUCTS

Summary

The article schematically highlights the principles of organization of cost accounting at the enterprise, the topic of the interpretation of costs from a review of scientific research in various branches of agriculture is detailed the production directions of apiary farms were analyzed in order to further determine the choice of methods for calculating the cost of beekeeping products. The regulatory regulation of cost accounting in beekeeping has been studied and systematized objects of accounting production cost and calculation units of beekeeping in accordance with Methodological recommendations No. 132. Taking into account the specificity and complexity of the technological processes of obtaining beekeeping products at work, in accordance with the Plan of accounting accounts, according to the results of previous studies, there is an account of 27 Products of agricultural production with the corresponding sub-account 272 Products of animal husbandry and opening third-order accounts (2721 “Main products of beekeeping”, 2722 “Accompanied products of beekeeping”, 2723 “Byproducts of beekeeping”) with the specified analytics. Hence, the “accounting chain” offers the author’s recommendations: on the distribution of costs by delimited types of products: regarding the distribution of costs by delimited types of products (main, accompanying, secondary (taking into account analytics)), that is, the grouping of costs by objects (types of beekeeping products) and an expanded composition of articles was carried out; attention was paid to the cost item related to apitherapy and additional types of cost items were proposed in view of the perspective direction of beekeeping services. The grouping of expenses and the proposed expanded composition of articles by types of products will make it possible to increase the analytical, control functionality and efficiency of accounting on the farm. The author conducted a survey of apiary farms regarding the share of beekeeping products to the value of gross production in the farms. In view of the practical data of the questionnaire, conclusions were made with demarcated average indicators for beekeeping products. In the article, the author systematized the recommended methods of calculating the cost of production, obtained satisfactory results in the form of calculating the cost of beekeeping products based on the honey and honey-pollination direction of activity of the apiary, and made appropriate conclusions.

Keywords: cost accounting, cost accounting objects, apiary, beekeeping products, cost of production, calculation, calculation methods, animal husbandry, chart of accounts, apitherapy costs, pollination standards, agriculture.