

ALESKEROVA Yuliia – Doctor of Economics Sciences, Professor of the Department of Finance, Banking and Insurance, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: aleskerovaaleskerova@gmail.com).

TODOSIICHUK Volodymyr – Candidate of Pedagogical Sciences, Associate Professor of the Department of Administrative Management and Alternative Energy Sources, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: tvltvl2@ukr.net).

УДК 631.162:638.1

DOI: 10.37128/2411-4413-2022-1-9

**НАПРЯМИ
ВДОСКОНАЛЕННЯ
УПРАВЛІНСЬКОГО
ОБЛІКУ В
БДЖІЛЬНИЦТВІ**

КОВАЛЬ О.В.,
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку*

БУРКО К.В.,
*старший викладач
кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний аграрний університет
(м. Вінниця)*

Нові форми господарювання та зростаючі інформаційні потреби менеджерів підприємств підвищують роль інструментарію управлінського обліку для забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Ефективність впровадження управлінського обліку на підприємствах України значно залежить від галузевих і технологічних особливостей виробничої діяльності.

У статті проведено аналіз сучасного стану розвитку бджільництва. Встановлено, що Україна позиціонує себе в міжнародному співтоваристві як потужний виробник й експортер меду. Виробництво продукції здійснюють суб'єкти господарювання різних організаційно-правових форм. Біологічні властивості бджіл обумовлюють технологію виробництва різноманітної продукції та значну кількість об'єктів обліку. Основна продукція виробляється за короткий проміжок часу й придатна до споживання або до подальшої переробки. Для забезпечення якості продукції бджільництва на ринку й підвищення її конкурентоспроможності важливо визначити пріоритетні напрямки вдосконалення управлінського обліку в системі методичного й інформаційного забезпечення управління галуззю. За результатами проведеного дослідження визначено відмінні ознаки управлінського обліку й завдання, які він вирішує у бджільництві. Встановлено фактори впливу на організацію управлінського обліку. Сформовано авторське бачення напрямів удосконалення управлінського обліку для задоволення потреб управління на різних рівнях.

Доведено необхідність розширення об'єктів управлінського обліку й зміни підходів до обліку витрат і калькулювання собівартості продукції бджільництва. Обґрунтовано необхідність здійснення обліку витрат за основними процесами й визначено рахунки для їхнього обліку. Запропоновано розширений перелік виробничих статей витрат у бджільництві на стадії первинного виробництва продукції. Визначено склад витрат на забезпечення якості продукції бджільництва.

Ключові слова: управління, управлінський облік, бджільництво, виробництво, об'єкти управлінського обліку, управлінські рішення.

Табл.: 1. Рис.: 6. Літ.: 13.

DIRECTIONS OF IMPROVEMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN BEEKEEPING

KOVAL Olena,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of the Department of Accounting

BURKO Kateryna,
Senior Lecturer of the Department of Accounting,
Vinnitsia National Agrarian University
(Vinnitsia)

New forms of management and growing information needs of the enterprise managers increase the role of management accounting tools to ensure the management decision-making process. The effectiveness of the introduction of management accounting in Ukrainian enterprises largely depends on the sectoral and technological features of the production activities.

The article analyzes the current state of beekeeping. It is established that Ukraine positions itself in the international community as a powerful producer and exporter of honey. Production is carried out by economic entities of various organizational and legal forms. The biological properties of bees determine the technology of production of various products and a significant number of objects of accounting. The main products are produced in a short period of time and are fit for consumption or for the further processing. To ensure the quality of beekeeping products on the market and increase its competitiveness, it is important to identify priority areas for improving management accounting in the system of methodological and information support of industry management. According to the results of the study, the distinctive features of management accounting and the tasks it solves in beekeeping are identified. Factors influencing the organization of management accounting are established. The author's vision of directions of improvement of the administrative account for satisfaction of needs of management at various levels is formed.

The necessity of expanding the objects of management accounting and changing the approaches to cost accounting and calculating the cost of beekeeping products has been proved. The necessity of cost accounting for the main processes is substantiated and the accounts for their accounting are determined. An extended list of production cost items in beekeeping at the stage of primary production is proposed. The composition of costs for ensuring the quality of beekeeping products is determined.

Key words: management, management accounting, beekeeping, production, objects of management accounting, management decisions.

Tabl.: 1. Fig.: 6. Ref.: 13.

Постановка проблеми. Розширення нормативної бази регулювання виробництва продукції бджільництва, значне збільшення обсягів інформації для прийняття управлінських рішень і посилення вимог щодо її достовірності й своєчасності, породжують необхідність власників і керівників підприємств приймати різного рівня управлінські рішення, спрямовані на досягнення поставлених цілей.

Особливо важливого значення набувають інструменти управлінського

обліку в кризових умовах для облікового забезпечення управління з метою раціонального використання обмежених ресурсів і підвищення рентабельності діяльності.

Сьогодні на підприємствах проводиться робота із залучення облікових працівників до ведення управлінського обліку. Однак, ця робота потребує удосконалення та підвищення ефективності виконання з врахування галузевих особливостей. Застосування прийомів управлінського обліку у бджільництві має надати реальні можливості обрання раціонального варіанту управлінського рішення поточного й перспективного характеру на основі порівняння альтернативних варіантів розвитку виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам управління вітчизняними підприємствами приділяється достатньо уваги в дослідженнях науковців. Значні наукові напрацювання здійснені й у контексті взаємозв'язку удосконалення системи управління та розширення сфери облікової діяльності. Сьогодні актуальною залишається тема подальшого розвитку й упровадження управлінського обліку на підприємствах України. Забезпечення керівного складу підприємства оперативною і якісною обліковою інформацією є надзвичайно важливим завданням для прийняття ефективних управлінських рішень.

Дослідженням питань теорії та практики організації системи управлінського обліку в Україні присвячена значна кількість публікацій. Значний вклад у розвиток управлінського обліку внесли С.Ф. Голов, О.В. Карпенко, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар та інші.

Дієвість, стан, проблеми й перспективи розвитку управлінського обліку в сільському господарстві розкривали у своїх працях О.О. Довжик [9], С.А. Гаркуша [9], В.М. Жук, Я.П. Іщенко [13], І.М. Лепетан, Т.О. Мулик, В.Б. Моссаковський [10], О.П. Панадій, О.Д. Панченко, Н.Л. Правдюк і ряд інших економістів.

Утім, не дивлячись на надзвичайно вагоме представництво дослідників, потрібно зазначити, що окремі питання організації управлінського обліку не мають вирішення або є дискусійними. Потребують більшої уваги дослідження щодо взаємозв'язку сучасних концепцій управління, форм і методів управлінського обліку з галузевими й технологічними особливостями виробництва сільськогосподарської продукції.

Детального вивчення потребують питання визначення пріоритетних напрямів удосконалення управлінського обліку в системі методичного й інформаційного забезпечення управління галузевого спрямування, оскільки діючі положення не відповідають вимогам сучасної ринкової економіки та не підвищують конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств України.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження та науково-методичне обґрунтування напрямів удосконалення управлінського обліку для покращення інформаційного забезпечення управління виробництвом високоякісної та конкурентоспроможної продукції бджільництва.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах глобалізації агропродовольчих ринків передові позиції займають країни, які спроможні

запропонувати якісний, конкурентоспроможний товар. Продукція бджільництва є вагомим статтею в експортному потенціалі України, адже країна входить до провідних світових виробників меду за обсягом валового виробництва й рівнем споживання цього продукту.

Сучасне бджільництво – одна з галузей сільського господарства, яка дає різноманітні неповторні харчові (мед, обніжжя бджолине, маточне молочко, перга, трутневий гомогенат) і нехарчові (бджолиний віск, прополіс, мерва, бджолина отрута) продукти.

Окрім меду, ряд промислових виробництв використовують інші продукти бджільництва, а живі бджоли застосовують під час лікування хвороб.

Особливо важливе народногосподарське значення бджільництва – це використання бджіл для запилення ентомофільних рослин. Близько 100 видів рослин, які мають значення у дикій природі, а саме 65 % важливих у харчовому відношенні рослин і 86 % цінних деревовидних порід запилюються бджолами. Запилювальна активність бджіл має велике значення у створенні нових сортів та видів рослин [1, с. 7].

Протягом багатьох століть бджільництво в Україні було популярним промислом. Наразі, галузь бджільництва є джерелом заробітку для малого й середнього бізнесу в селах, певною мірою сприяє забезпеченню продовольчої безпеки країни й розвитку суміжних галузей сільського господарства. За рахунок сплати відповідних податків і легалізації ринкових операцій суб'єктів господарювання, галузь забезпечує надходження до державного й місцевих бюджетів.

За твердженням фахівців, сучасна галузь бджільництва в країні, через брак джерел фінансування для інноваційного розвитку й технологічного оновлення, ще не досягла задовільного рівня розвитку, що зумовлює потребу вивчення досвіду провідних країн [2, с. 173].

Останні роки у світі набуває популярності бджільництво, яке орієнтоване на надання послуг із запилення ягідників і садів. Такі послуги визнаються повноцінним товаром.

В Україні ринок послуг із запилення наразі фактично відсутній. Трапляються одиничні випадки використання бджіл для запилення приватних чи невеликих фермерських садів. Під час надання таких послуг головним ризиком для пасічника є можливість отруєння бджіл, тому має бути добре налагоджена співпраця між пасічником і фермером або агрономом господарства, де надаються послуги.

Організація роботи запилювальних пасік в Україні заслуговує на увагу як додаткове джерело заробітку пасічників і нових можливостей для садівників у підвищенні врожайності фруктів та ягід.

Незважаючи на складнощі виробництва, Україна позиціонує себе в міжнародному співтоваристві як потужний агровиробник й експортер меду. Обсяги виробництва меду в країні нерівномірні. Так, за останнє десятиліття найбільшу кількість меду в Україні було отримано в 2013 році – 73713 т. І лише у 2020 році показник виробництва меду наблизився до рівня 2013 року – 72381 т (рис. 1).

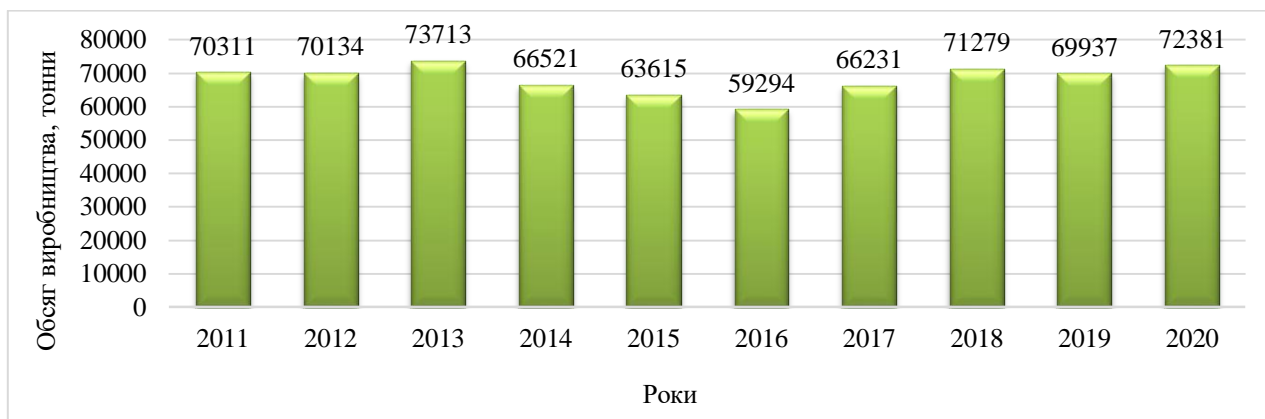


Рис. 1. Виробництво меду в господарствах усіх категорій в Україні, 2011-2020 рр.

Джерело: сформовано авторами за даними Державної служби статистики України [3]

Основними виробниками меду в Україні є: Житомирська, Хмельницька, Миколаївська, Дніпропетровська, Запорізька, Донецька, Сумська, Кіровоградська, Вінницька, Харківська області (рис. 2).

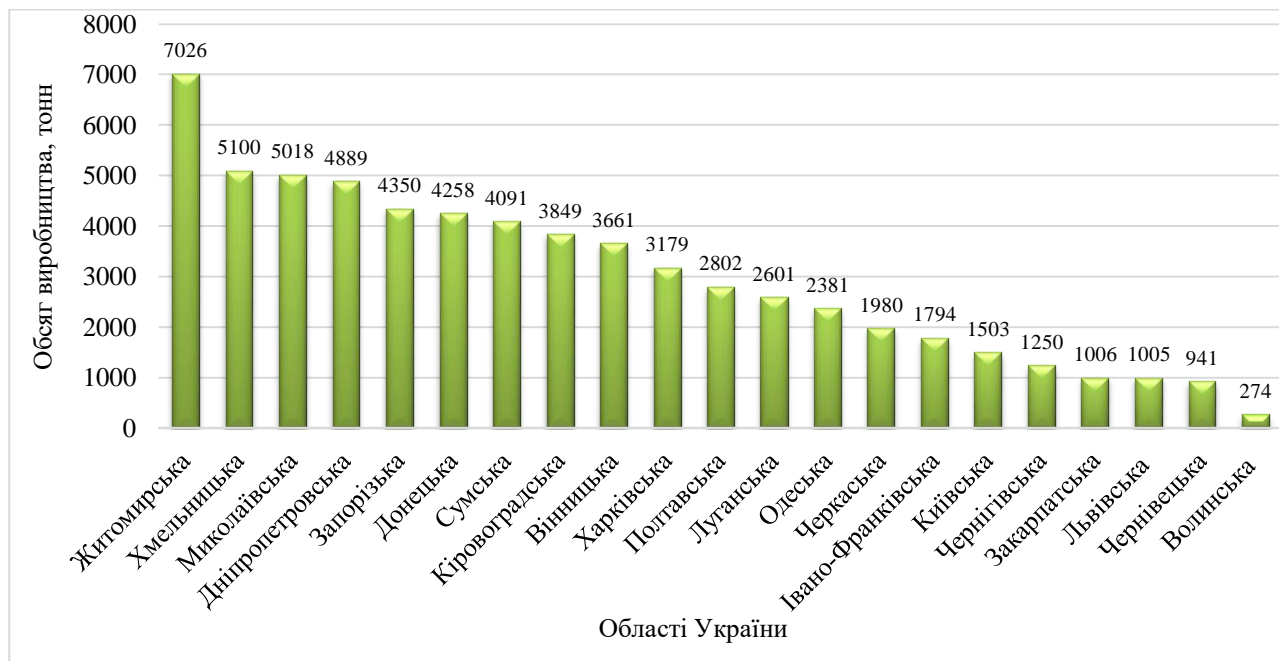


Рис. 2. Виробництво меду в господарствах усіх категорій за областями України, 2020 р.

Джерело: сформовано авторами за даними Державної служби статистики України [3]

У зв'язку з пандемією коронавірусу у деяких країнах світу значно зріс інтерес до природних органічних і необроблених продуктів для підвищення імунітету. Одним із таких продуктів є мед. Він також використовується і як заміник цукру.

Український мед, як натуральний продукт, користується попитом у нашій країні й за її межами. Загалом, в Україні 74 підприємства експортують свій мед більше, ніж у 40 країн світу. Найбільше споживають цей продукт у країнах Європейського Союзу.

У 2020 році експорт меду з України був рекордним. Уперше за роки

незалежності обсяг експорту меду перевищив позначку у 80 тис. т. Український експорт меду у 2020 році, порівнюючи з 2011 роком, зріс у 8,19 разів і становив 81,1 тис. т (табл. 1).

Таблиця 1

Показники експорту меду з України, 2011-2020 рр.

Показники	Роки										2020 р. до 2011р. (+/-)
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
Експорт, тис. тонн	9,9	13,3	21,7	36,3	36,6	56,9	68,3	49,6	55,7	81,1	71,2
Грошове значення, млн дол.	27,8	31,1	21,7	36,3	84,3	97,3	134,8	98,5	101,8	139,4	111,6

Джерело: сформовано авторами на основі [4]

Потрібно зазначити, що за останні десять років географія експорту українського меду змінилась. Якщо раніше ринками збуту меду для України були: Німеччина – 38,94%, Російська Федерація – 34,67%, Польща – 9,42%, США – 2,42% (рис. 3), то у 2020 році експорт до Російської Федерації впав практично до нуля, а найбільшими трьома ринками збуту українського меду стали Польща – 25,83%, Німеччина – 18,52% і США – 10,24%.

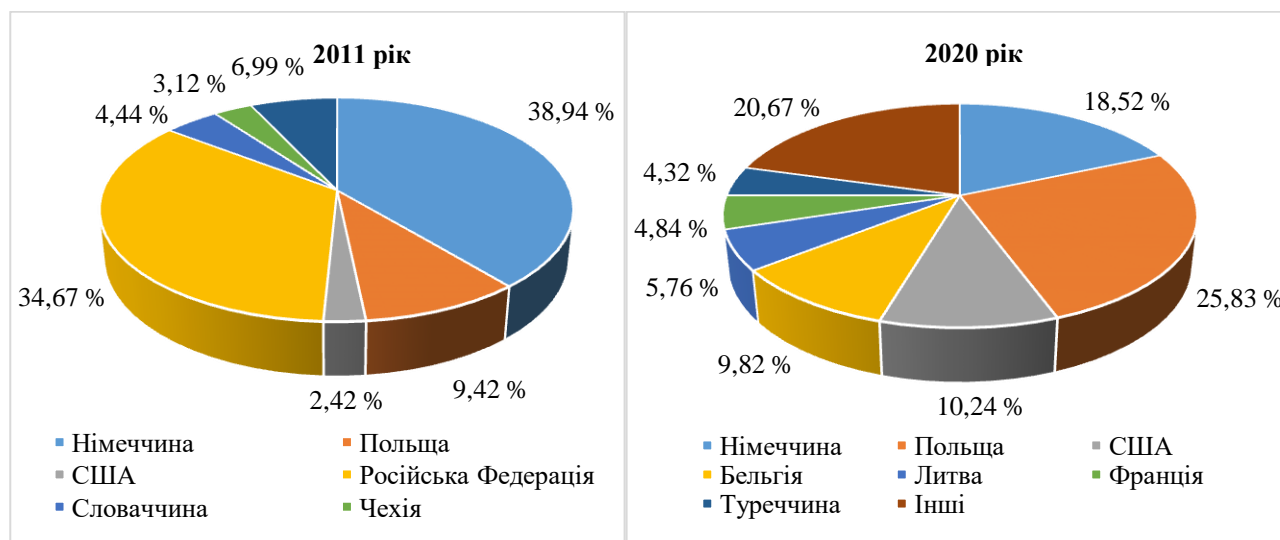


Рис. 3. Експортні ринки меду України у 2011 та 2020 роках, %

Джерело: побудовано авторами на основі [4]

Глобалізація та насичення продовольчих ринків агропродовольчою продукцією на перший план висуває її якість, постійно зростаючі вимоги до неї поступово стають головними рушійними силами виробництва [5, с. 24].

Український мед на європейському ринку користується попитом. За якісними показниками (склад, колір, консистенція, кристалізація, смак, аромат) – це один із найскладніших продуктів для експорту.

Виробничою одиницею у господарствах із виробництва продукції бджільництва є пасіка. Бджільницька ферма, яка складається з сукупності пасік, може включати різні структурні підрозділи (складські приміщення, майстерні, зимівники) і мати відповідне обладнання (медогонки, пилковловлювачі, пасічний димар, переносні ящики, лицеві сітки). З метою здійснення господарської діяльності, розміщення та постановки вуликів виокремлюються земельні ділянки.

Розмір бджільницьких ферм і пасік визначається виходячи з потреби у бджолах для запилення сільськогосподарських культур і наявності кормової бази. В Україні основний товарний мед виробляють великі й середні пасіки. Однак, малі пасіки мають кількісну перевагу.

За виробничим напрямом розрізняють пасіки:

- медотоварні – призначені для одержання продуктів бджільництва (товарного меду, воску бджолиного, прополісу, маточного молочка, бджолиної отрути, бджолиного обніжжя);
- запилювально-медові, де бджоли використовуються для запилення садів, ягідників, ентомофільних сільськогосподарських культур і для виробництва меду;
- запилювальні – призначені для запилення бджолами культур закритого ґрунту (у теплицях, парниках тощо);
- репродукторні (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 витримування бджіл у карантині [1, с. 24].

За місцем розташування пасіки розподіляють на: стаціонарні, що знаходяться весь час на одному місці, і кочові, які перевозяться до масивів квітучих медоносів на медозбір і запилення сільськогосподарських культур.

Бджільництво складається з сільськогосподарського (біологічного) і промислового циклів, де здійснюється цілеспрямоване перетворення біологічного й природного ресурсу в готовий продукт, придатний до споживання або подальшої переробки.

Біологічні властивості бджіл вимагають відповідної роботи з ними й обумовлюють особливості виробництва різних видів продукції бджільництва.

Специфіка функціонування господарств і технології виробництва й переробки продукції, обумовлюють значну кількість об'єктів обліку у бджільництві (рис. 4).

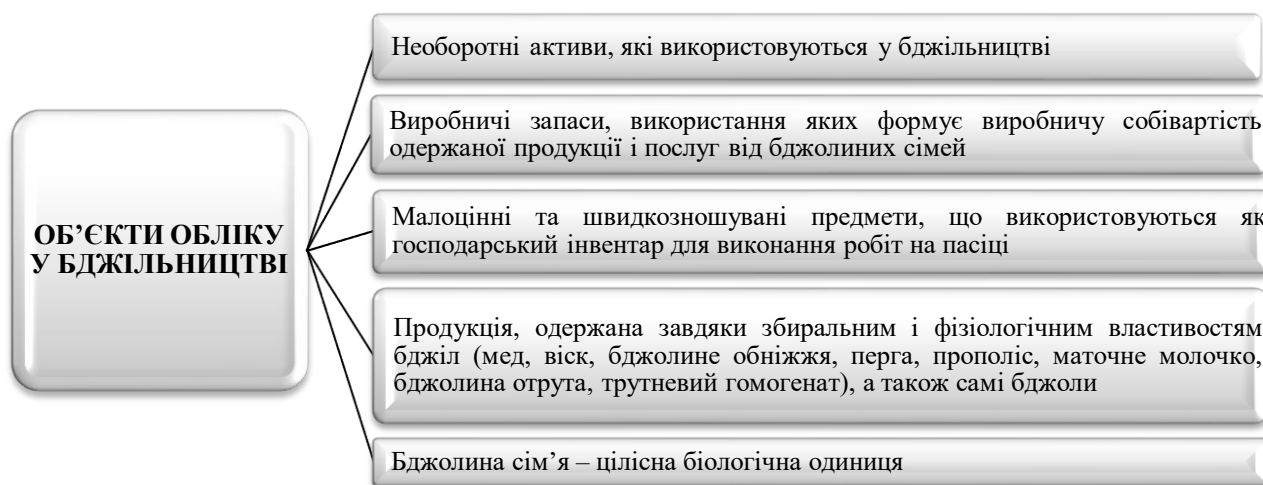


Рис. 4. Об'єкти обліку у бджільництві

Джерело: сформовано авторами на основі [6]

Вирішення облікових проблем бджільництва відображається в результатах досліджень щодо оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції із застосуванням справедливої вартості, документування процесів біологічних перетворень й оцінки їх результатів, а також порядку відображення їх у бухгалтерській звітності [7, с. 114]. Таке узагальнене дослідження не дає повного уявлення про склад і якість облікової інформації для потреб управління галуззю.

Визначення об'єктів обліку витрат, конкретизація статей витрат і калькулювання собівартості продукції бджільництва є складовими управлінського обліку. Саме цей вид обліку надає інформацію управлінцям для досягнення точно визначених результатів діяльності структурних підрозділів підприємства.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки й підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [8].

Важливою відмінністю управлінського обліку від бухгалтерського є відсутність одного єдиного стандарту. Управлінський облік індивідуальний на кожному підприємстві, особливо сільськогосподарському. Кожне підприємство має свої цілі, пріоритети, інтереси, стратегії, цінності, традиції, культуру, які відрізняються від того ж набору атрибутів в інших підприємствах [9].

На організацію управлінського обліку на підприємстві впливає цілий ряд факторів: галузева приналежність, розмір підприємства, організаційна структура підприємства, технологія виробництва, стратегія підприємства, рівень невизначеності зовнішнього середовища й рівень конкуренції.

Економісти зауважують, що у сільськогосподарських підприємствах спостерігаються особливості діяльності, які призводять до значних відмінностей у методиці формування та аналізу даних управлінського обліку, тому доцільно розробити його систему, яка б найбільш повно відповідала вимогам сільськогосподарського підприємства щодо групування витрат, використання у виробничому процесі біологічних активів [10].

Одним із основних критеріїв організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах є його результативність, що передбачає ефективне використання фінансових і виробничих ресурсів, зниження собівартості продукції (робіт, послуг), покращення якості й конкурентоспроможності продукції, а також можливість здійснення контролю за діяльністю підприємства загалом і його окремих підрозділів [11, с. 161].

Розвиток підприємств, які займаються виробництвом продукції бджільництва, здійснюється у відповідності до обраної ними стратегії та тактики. Належно сформована й організована система управлінського обліку на таких підприємствах має забезпечити необхідну, своєчасну, точну й деталізовану інформацію для прийняття оперативних й ефективних управлінських рішень на різних рівнях управління.

До факторів впливу на організацію управлінського обліку безпосередньо в галузі бджільництва можна віднести:

- модель господарювання та виробництва продукції;
- сезонність виробництва, що потребує підвищення оперативності обліку у весняно-літній період і зумовлює необхідність визначення собівартості продукції лише в кінці року;
- одержання різних видів продукції (основна, суміжна й побічна);
- об'єкти обліку витрат і калькуляційні одиниці визначаються за виробничим напрямом, який обирає підприємство;
- специфіка методів розподілу витрат і розрахунку собівартості продукції, яка обумовлена одержанням кількох видів продукції в процесі виробництва;
- поділ продукції на товарну та ту, яка залишається у господарстві й використовується для відновлення процесу виробництва.

Галузеві особливості бджільництва зумовлюють значну кількість об'єктів управлінського обліку, які доречно об'єднати у групи:

- структурні одиниці, що беруть участь у процесах;
- сукупність процесів у бджільництві;
- ресурси, що використовуються;
- виробничі й невиробничі витрати;
- оприбуткована продукція;
- показники, що відображають кількісні та якісні характеристики галузі.

Впровадження управлінського обліку в бджільництві має забезпечити виконання ряду облікових завдань:

- збір, передача, обробка, узагальнення та зберігання необхідної інформації для оперативного управління пасікою;
- повне й своєчасне відображення витрат на виробництво й оприбуткування продукції за її видами і якістю;
- перевірка законності й доцільності господарських операцій;
- ефективне використання майна й забезпечення збереження господарських засобів і коштів;
- складання внутрішніх звітів пасіки й інших структурних підрозділів, інформація яких призначена для власників підприємств, керівників структурних підрозділів й інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації;
- аналіз роботи пасіки з точки зору собівартості, рентабельності та якості продукції;
- оцінка ефективності діяльності пасіки й інших структурних підрозділів.

Наразі, вузькоспеціалізоване виробництво й виділення у Методичних рекомендаціях з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [12] об'єктів обліку витрат за окремими виробничими напрямками (розплідне, медове, запилювальне-медове, запилювальне), призводить до організації обліку витрат загалом по пасіках, що знижує якість обліково-аналітичної інформації для цілей управління.

Розвиток бджолиних ферм, які використовують переваги

високотехнологічного виробництва, дає можливість поєднати у єдине ціле утримання біологічних активів, виробництво продукції, первинну переробку виробленої продукції та сировини й маркетингову діяльність. Це викликає невідповідність технології виробництва й об'єктів обліку витрат на виробництво продукції бджільництва й потребує зміни підходів до обліку витрат і калькулювання собівартості продукції цієї галузі.

Інноваційні процеси у бджільництві урізноманітнили види продукції бджільництва. Так, бджолиний підмор (осип), трутневий гомогенат, забрус – це продукти, які раніше пасіками не вироблялись. Попит на них підвищився з розвитком нового напрямку у медицині – апітерапія. Таке видове різноманіття одержуваної продукції вимагає відповідного їхнього відображення в чинному законодавстві як об'єктів калькулювання.

На основі узагальнення особливостей галузі бджільництва та завдань, які покладаються на впровадження управлінського обліку щодо покращення інформаційного забезпечення управління виробництва високоякісної та конкурентоспроможної продукції бджільництва, нами окреслено основні напрями вдосконалення організації управлінського обліку (рис. 5).

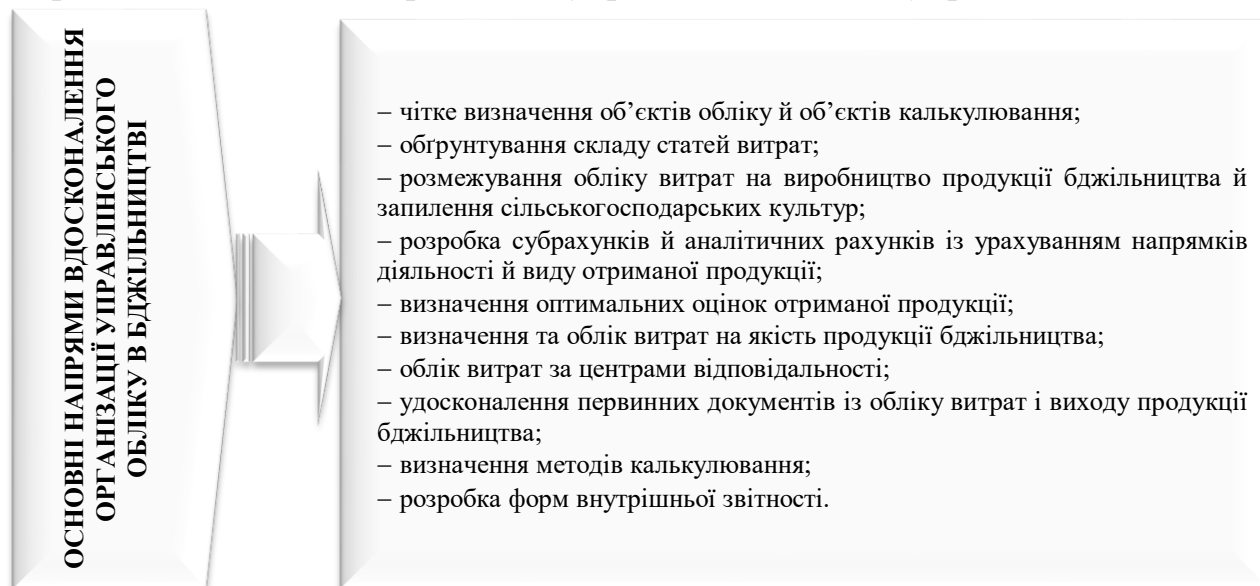


Рис. 5. Основні напрями вдосконалення організації управлінського обліку в бджільництві

Джерело: сформовано авторами

Однією із передумов грамотної організації обліку витрат є визначення їхнього складу й уточнення класифікації.

В економічній літературі виділяється досить широкий перелік класифікаційних ознак витрат для обліку контролю та потреб управління.

Особливості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції бджільництва потребують групувати витрати за:

- внутрішньою виробничою спеціалізацією;
- технологічними процесами;
- стадіями процесу виробництва;
- рівнем організації підприємств.

Враховуючи унікальність і складність технологічних процесів отримання продукції бджільництва, вважаємо доцільним облік витрат здійснювати за основними процесами:

- утримання бджолосімей;
- обробка й переробка продукції, вилученої з вуликів;
- промислова переробка продукції бджільництва.

Таке групування дозволить отримувати багаторівневу обліково-аналітичну інформацію у бджільництві з високим ступенем деталізації для прийняття оперативних управлінських рішень. Також, це дозволить розраховувати собівартість продукції бджільництва не загалом по підприємству, а за окремими стадіями технологічного процесу, такими як: первинне виробництво продукції бджільництва у вуликах і виробництво вторинної продукції бджільництва за допомогою технологічної переробки первинної продукції.

Запропонована схема групування витрат у бджільництві потребує розробки в межах рахунку 23 «Виробництво» додаткових субрахунків другого порядку й аналітичних рахунків. Так, у межах субрахунку 232 «Бджільництво» можливо відкрити субрахунки другого порядку, такі як: 2321 «Утримання бджолосімей», 2322 «Обробка і переробка продукції, вилученої з вуликів», 2323 «Промислова переробка продукції бджільництва».

Також, на рівні управлінського обліку використання системи окремих субрахунків й аналітичних рахунків дасть можливість забезпечити формування інформації щодо відокремлення господарської діяльності з виробництва неорганічної та органічної продукції бджільництва.

Склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються сільськогосподарським підприємством самостійно, опираючись на Методичні рекомендації № 132 [12].

Нами пропонується розширений перелік виробничих статей витрат у бджільництві на стадії первинного виробництва продукції (рис. 6).

Враховуючи високі вимоги споживачів продукції бджільництва до її якості, в обліковій політиці підприємств важливе місце має зайняти облік витрат на забезпечення якості продукції. Особливо актуальним це питання постає в умовах переходу підприємства на виробництво органічної продукції.

Досліджуючи особливості організації обліку витрат органічного сільськогосподарського виробництва, Я.П. Іщенко зазначає, що через специфіку технологічних процесів система об'єктів обліку витрат операторів органічного виробництва стає складнішою. Через відсутність нормативного регулювання та будь-яких методичних рекомендацій з обліку в умовах органічного виробництва, підприємствам-операторам необхідно якомога детальніше розробити внутрішні регламенти, що врегульовують організацію та методику обліку витрат [13, с. 126-127]. В умовах впровадження органічного виробництва, автори вважають необхідним застосовувати розширену номенклатуру статей витрат, які стосуються використання матеріальних цінностей [13, с. 129].



Рис. 6. Статті витрат у бджільництві на стадії первинного виробництва продукції

Джерело: сформовано авторами на основі [12] і власних досліджень

Із метою підвищення аналітичності одержаної інформації та контролю за витратами, які мають забезпечувати якість отриманої продукції та сприяти конкурентоспроможності вітчизняної продукції бджільництва, до розширеного переліку статей витрат у бджільництві нами запропонована стаття «Витрати на забезпечення якості продукції».

У складі цієї статті мають знайти своє відображення:

- витрати на навчання бджолярів;
- витрати на створення системи внутрішнього контролю за якістю продукції;
- вартість природних матеріалів на виготовлення вуликів;
- витрати на підтримання здоров'я бджіл препаратами, виготовленими з натуральних матеріалів;
- вартість спожитого бджолами власного меду у періоди, коли зменшена кількість кормів;
- витрати на очищення інвентаря та контейнерів для зберігання меду без хімічних миючих засобів;
- витрати на проведення тест-аналізу й сертифікацію продукції;
- витрати на перевірку якості сировини;
- витрати на транспортування сировини й готової продукції;
- втрати від виробництва неякісної продукції.

Окрім отримання продукції, важливим завданням бджільництва є підвищення урожайності та якості сільськогосподарських культур. Тому об'єктами управлінського обліку виступають витрати на запилення (додаткова оплата праці пасічника за перебування на кочових (пересувних) пасіках запилювального призначення; витрати на транспортування, розміщення та підгодівлю бджіл на запиленні та інші). Такі витрати виключають із загального підсумку у бджільництві й відносять на окремі об'єкти обліку витрат у рослинництві. В управлінському обліку має бути організований відокремлений аналітичний облік витрат бджільництва на запилення сільськогосподарських культур із метою їх контролю та правильного розподілу під час визначення фактичної собівартості продукції як бджільництва, так і рослинництва.

Висновки. Виробництво продукції бджільництва регламентується значною кількістю нормативно-законодавчих актів. Однак, є необхідність у розробці чітких методичних інструкцій з обліку витрат та виходу продукції в бджільництві, оскільки існуюча нормативно-правова база в більшості випадків регулює лише загальні питання, які не враховують технологічних особливостей цієї галузі та вимоги щодо якості її продукції.

Впровадження управлінського обліку сприяє інформаційному забезпеченню управління виробництвом і реалізацією високоякісної та конкурентоспроможної продукції бджільництва.

Удосконалення організації управлінського обліку в бджільництві пропонується здійснювати в напрямку уточнення та доповнення об'єктів обліку, статей витрат, аналітичних рахунків, первинних документів і форм внутрішньої звітності, що відображають якісні характеристики отриманої продукції.

Організація відокремленого обліку витрат на виробництво первинної продукції бджільництва й виробничих витрат на її обробку, переробку й витрат на запилення сільськогосподарських культур, на відміну від чинної методики загального обліку витрат по підприємству, дозволить відносити на галузь рослинництва частку витрат, пов'язаних тільки з утриманням бджолиних сімей, виключаючи із загальної суми витрати на запилення та подальшу обробку продукції бджільництва.

Необхідними напрямками подальших наукових досліджень у контексті вдосконалення управлінського обліку галузі бджільництва є дослідження проблем групування та розподілу непрямих витрат і калькулювання собівартості продукції.

Список використаних джерел

1. Разанова О.П., Скоромна О.І. Технологія виробництва продукції бджільництва: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. Вінниця: ВНАУ, 2020. 408 с.

2. Повозніков М.Г., Адамчук Л.О., Гондова М. Ситуація галузі бджільництва у країнах європейської співдружності. *Аграрна наука та харчові технології*. 2017. Вип. 3. С. 173-183.

3. Офіційний сайт Державної служби статистики України.

URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 22.06.2021).

4. Рекордний експорт меду: як виглядає «солодкий ринок» в Україні. URL: <https://kurkul.com/spetsproekty/1032-rekordniy-eksport-medu-yakvigliyada yesolodkiy-rinok-v-ukrayini> (дата звернення: 22.06.2021).

5. Яценко О.М. Державне регулювання якості продукції бджільництва: світовий досвід та вітчизняна практика. *Економіка та управління АПК*. 2009. Вип. 1 (66). С. 21-30.

6. Мороз Ю. Особливості обліку у бджільництві. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-shkola-bughaltera-selkokhozyastvenoy-otrasli-69-osobennosti-ucheta-v-pchelovodstve> (дата звернення: 25.06.2021)

7. Коваль О.В. Біологічні активи у звітності: проблемні аспекти. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 1 (41). С. 112-121. DOI: 10.37128/2411-4413-2019-1-9.

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 20.06.2021).

9. Довжик О.О., Гаркуша С.А. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. URL: <http://repo.snau.edu.ua/> (дата звернення: 22.06.2021).

10. Моссаковський В.Б., Бублик С.Я. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/upravlinskiy-oblik-ta-yogo-osoblivosti-u-silskomu-gospodarstvi.html> (дата звернення: 22.06.2021).

11. Смірнова Н.В., Клименко Я.В. Особливості побудови управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Наукові записки*. 2012. № 12. Ч. I. С. 160-166.

12. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18 травня 2001 р. № 132. Київ: Міністерство аграрної політики України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 22.06.2021).

13. Іщенко Я.П. Особливості організації обліку витрат органічного сільськогосподарського виробництва. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 7 (47). С. 122-132. DOI: 10.37128/2411-4413-2019-7-14.

References

1. Razanova, O.P., & Skoromna, O.I. (2020). *Tekhnolohiia vyrobnytstva produktsii bdzhilnytstva [Technology of beekeeping production]*. Vinnytsia: VNAU [in Ukrainian].

2. Povochnikov, M.H., Adamchuk, L.O., & Gondova, M. (2017). Sytuatsiia haluzi bdzhilnytstva u krainakh yevropeiskoi spivdruzhnosti [The situation in the beekeeping industry in the European Union]. *Ahrarna nauka ta kharchovi tekhnolohii – Agricultural science and food technology*, 3, 173-183 [in Ukrainian].

3. Ofitsiyniy sait Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy [Official site of the State Statistics Service of Ukraine]. *ukrstat.gov.ua*. Retrieved from:

<http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].

4. Rekordnyi eksport medu: yak vyhladaie «solodkyi rynok» v Ukraini [Record honey exports: what the «sweet market» in Ukraine looks like]. *kurkul.com*. Retrieved from: <https://kurkul.com/spetsproekty/1032-rekordniy-eksport-medu-yak-viglyadaye-solodkiy-rinok-v-ukrayini> [in Ukrainian].

5. Yatsenko, O.M. (2009). Derzhavne rehuliuвання yakosti produktsii bdzhilnytstva: svitovyi dosvid ta vitchyzniana praktyka [State regulation of beekeeping products quality: world experience and domestic practice]. *Ekonomika ta upravlinnia APK – Economics and management of agro-industrial complex*, 1 (66), 21-30 [in Ukrainian].

6. Moroz, Yu. (2017). Osoblyvosti obliku u bdzhilnytstvi [Features of accounting in beekeeping]. *uteka.ua*. Retrieved from: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-shkola-bughaltera-selkokhozyastvenoy-otrasli-69-osobennosti-ucheta-v-pchelovodstve> [in Ukrainian].

7. Koval, O.V. (2019). Biologichni aktyvy u zvitnosti: problemni aspekty. [Biological assets in accounting: problematic aspects]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy, finances, management: topical issues of science and practical activity*, 1 (41), 112-121. DOI: 10.37128/2411-4413-2019-1-9 [in Ukrainian].

8. Pro bukhholderskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy № 996-XIV [Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting of Ukraine» № 996-XIV]. (1999, July 16). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].

9. Dovzhik, O.O., & Garkusha, S.A. Upravlinsky oblik na silskogospodarskykh pidpyemstvax; osoblyvosti pobudovy [Management accounting in agricultural enterprises: features of construction]. *repo.snau.edu.ua*. Retrieved from: <http://repo.snau.edu.ua/> [in Ukrainian].

10. Mossakovskiy, V.B., & Bublik, S.Y. (2006). Upravlinskyy oblik ta jogho osoblyvosti u sil's'komu ghospodarstvi [Management accounting and its features in agriculture]. Retrieved from: <http://magazine.faaf.org.ua/upravlinskiy-oblik-ta-yogo-osoblivosti-u-sil'skomu-gospodarstvi.html> [in Ukrainian].

11. Smirnova, N.V., & Klimenko, J.V. (2012). Osoblyvosti pobudovy upravlinskoho obliku v silskohospodarskykh pidpryemstvakh [Features of building management accounting in agricultural enterprises]. *Naukovi zapysky – Proceedings*, 12, I, 160-166 [in Ukrainian].

12. Metodychni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpryemstv № 132 [Methodical recommendations for planning, accounting and costing of agricultural products (works, services) № 132]. (2001, May 18). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> [in Ukrainian].

13. Ishchenko, Ya.P. (2019). Osoblivosti organizacii obliku vitrat organichnogo sil's'kogospodars'kogo virobnictva [Features of the organization of the account of expenses of organic agricultural production]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy, finances, management: topical issues of science and practical activity*, 7 (47), 122-132. DOI: 10.37128/2411-4413-2019-7-14 [in Ukrainian].

Відомості про авторів

КОВАЛЬ Олена Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: ostapchukov@meta.ua).

БУРКО Катерина Володимирівна – старший викладач кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: k.burko@i.ua).

KOVAL Olena – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str. (e-mail: ostapchukov@meta.ua).

BURKO Kateryna – Senior Lecturer of the Department of Accounting, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: k.burko@i.ua).

УДК 657.37:657.446(045)

DOI: 10.37128/2411-4413-2022-1-10

**ОСОБЛИВОСТІ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ ТА
ОПОДАТКУВАННЯ
ПРИБУТКУ
ПІДПРИЄМСТВ**

ПОДОЛЯНЧУК О.А.,
*кандидат економічних наук,
завідувачка кафедри обліку та оподаткування
в галузях економіки,
Вінницький національний аграрний університет
(м. Вінниця)*

У статті проведено дослідження нормативного визначення поняття «прибуток» і з'ясовано різнопланові його трактування. Здійснено критичну оцінку сутності характеризуваної дефініції в наукових публікаціях і визначено невідповідність термінологічного апарату. Неоднозначність підходів до трактування прибутку пояснюється тим, що ця категорія визначається з різних позицій: з економічної, фінансової та бухгалтерської. Розкрито функції прибутку та його сучасну роль у фінансовому забезпеченні діяльності суб'єктів господарювання. Враховуючи дослідження науковців і сутність нормативних документів, запропоновано власне трактування прибутку, що дає можливість розглянути його як результат діяльності, що дозволяє збалансувати економічні, суспільні й екологічні інтереси. Представлено структуру податкових надходжень до зведеного державного бюджету України й визначено, що податок на прибуток входить до трійки основних бюджетоутворювальних податків. З'ясовано, що сутність податку на прибуток наразі викривлена, він вже не є «справедливим», а його фіскальна ефективність досить низька. Розглянуто основні елементи податку на прибуток, виокремлено платників із числа резидентів і нерезидентів, охарактеризовано базу й ставки, обґрунтовано механізм розрахунку. Відзначено особливості визначення суми податку на прибуток із урахуванням коригувань фінансового результату, визначеного за даними бухгалтерського обліку, на податкові різниці. Доведено, що бухгалтерський облік, як важливий елемент економічної системи, забезпечує інформаційні потреби управління підприємством, зокрема в частині розрахунків за податками. Представлено облікове відображення тимчасових різниць, які виникають у податкових розрахунках за визначення бази оподаткування податку на прибуток. Відзначено, що облік податку на прибуток здійснюється двома методами, враховуючи необхідність відображення