

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-334-92>

УДК 33.021:657:638.14.07:338.4:658.8

СУЛІМЕНКО Лариса

Поліський національний університет

<https://orcid.org/0000-0003-0255-1642>

e-mail: sylymenkolarisa@gmail.com

МИХАЛЬЧИШИНА Лариса

Відокремлений структурний підрозділ «Ладизинський фаховий коледж Вінницького національного аграрного університету»

<https://orcid.org/0000-0002-2579-3313>

e-mail: larysa.mykhalchyshyna@gmail.com

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ БДЖІЛЬНИЦТВА

У статті проаналізовано підходи до поняття та змісту окремих складових облікової політики сільськогосподарських підприємств. Визначено доцільність формування облікової політики щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва. Встановлено, що для визначення шляхів і методів ефективного функціонування галузі бджільництва, стабілізації, подальшого розвитку та підвищення ефективності виробництва важливе значення має формування достовірної інформації щодо обсягу виробництва, витрат, доходу від реалізації продукції підприємств галузі, що досягається належно організованим обліком. Обґрунтовано цілі та завдання облікової політики щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва в частині застосування принципів, методів та процедур. Проаналізовані фактори, що впливають на формування облікової політики щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва. Досліджено проблемні аспекти облікової політики щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва та можливі шляхи їх усунення.

Ключові слова: облікова політика; бухгалтерський облік; біологічні активи; продукція бджільництва; принципи; методи; процедури; виробництво; реалізація; фінансова звітність.

SULIMENKO Larisa

Polissia National University

MYKHALCHYSHYNA Larysa

Separate structural unit «Ladyzhynsk Vocational College of Vinnytsia National Agrarian University»

ACCOUNTING POLICY REGARDING THE PRODUCTION AND SALE OF BEEKEEPING PRODUCTS

The article analyzes approaches to the concept and content of individual components of the accounting policy of agricultural enterprises. It is determined that in order to determine the ways and methods of effective functioning of the beekeeping industry, stabilization, further development and increase of production efficiency, it is important to form reliable information on the volume of production, costs, income from the sale of products of enterprises in the industry, which is achieved by properly organized accounting. The expediency of forming an accounting policy for the production and sale of beekeeping products is determined. The goals and objectives of the accounting policy for the production and sale of beekeeping products in terms of applying principles, methods and procedures are substantiated. The factors that influence the formation of accounting policy for the production and sale of beekeeping products and are determined by the specifics of the industry are analyzed. These factors are grouped into three groups: administrative, organizational and technological. The first group includes government regulation of the industry and the taxation system. Organizational factors include the organizational and legal form of business, type of activity and size of the enterprise, management structure and form of accounting. Technological factors are determined by the seasonality of production, the duration of the production cycle, the receipt of main, related and by-products, and the internal use of manufactured products. It is stated that for beekeeping products, the elements of accounting policy for biological assets do not include the useful life and depreciation methods of long-term biological assets, the fair value of which cannot be reliably determined at the balance sheet date, since even in IAS 38 "Biological Assets" these accounting elements are not provided. The author investigates the problematic aspects of the accounting policy for the production and sale of beekeeping products and possible ways to eliminate them. The role of accounting policy for enterprises engaged in beekeeping should be considered in terms of organization of accounting, taxation and regulatory documents of the agricultural sector.

Keywords: accounting policy; accounting; biological assets; beekeeping products; principles; methods; procedures; production; realization; financial reporting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

На сучасному етапі розвитку суспільства важливим завданням є забезпечення населення екологічно чистими і корисними продуктами харчування в такій кількості, асортименті та якості, що гарантує підвищення рівня якості життя та підтримання здоров'я. Вирішення цього завдання можливе за умови ефективного функціонування агропродовольчого ринку, динамічному розвитку агропромислового виробництва країни, зокрема з виробництва продукції бджільництва. Значення продуктів бджільництва у харчуванні людини полягає в їхніх лікувальних і дієтичних властивостях, які сприяють збереженню здоров'я, що зумовлює стабільний попит населення не тільки на мед, а й на інші продукти бджільництва.

Крім того, бджільництво надає сировину для багатьох галузей промисловості та послуги із запилення ентомофільних сільськогосподарських культур, за рахунок чого значно збільшується їхня врожайність.

Галузь бджільництва в Україні – експортозалежна в частині основної продукції – меду, і на сучасному етапі фахівці прогнозують ймовірність зниження обсягу первинного виробництва, адже подальший тиск на зниження ціни, особливо за умови девальвації національної валюти, несе ризик недостатньої рентабельності галузі. Також особливим фактором, який може вплинути на український мед, є запровадження нового законодавства ЄС щодо маркування країни походження. Від 30 листопада 2024 року мед та інші продукти бджільництва, призначені для споживання людиною, можуть ввозитися до ЄС, лише якщо вони відправляються, отримані та/або виготовлені в тих установах, які зазначені в списку від компетентного органу країни-експортера [1].

Для визначення шляхів і методів ефективного функціонування галузі бджільництва, стабілізації, подальшого розвитку та підвищення ефективності виробництва важливе значення має формування достовірної інформації щодо обсягу виробництва, витрат, доходу від реалізації продукції підприємств галузі, що досягається належно організованим обліком. А раціональна організація обліку передбачає належне формування облікової політики.

Підтримуємо думку, що від облікової політики багато в чому залежить ефективність управління господарською діяльністю підприємства й стратегія його розвитку. Облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства, сприяє посиленню аналітичних функцій в управлінні підприємством, дозволяє своєчасно реагувати на зміни, що відбуваються на виробництві, ефективно пристосувати виробничу систему до зміни зовнішнього середовища [2, с. 78].

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання облікової політики є об'єктом дослідження багатьох науковців та практиків. Теоретичні, методологічні положення та проблеми формування облікової політики відображено в працях таких вітчизняних учених як Давидов Г.М., Савченко В.М., Пальчук О.В., Коваль Л.В., Коваль О.В., Крючковська Т.О., Міклуха О.Л., Оляднічук Н.В., Правдюк Н.Л. та багатьох інших. Значна кількість публікацій міститься у професійних журналах з бухгалтерського обліку.

ВИДІЛЕННЯ НЕВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ СТАТТЯ

Незважаючи на значну кількість теоретичних та практичних напрацювань у сфері облікової політики, питання щодо її формування з урахуванням специфіки галузі та вузької спеціалізації підприємств залишаються дискусійними і невизначеними, а тому ця проблематика актуальна і потребує дослідження.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є визначення елементів облікової політики щодо виробництва і реалізації продукції бджільництва.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Термін «облікова політика» законодавчо закріплений в Україні Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [3], національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [5, с. 8]. Також окремі процедурні питання облікової політики регламентовані Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [6] та Методичними рекомендаціями щодо складання розпорядчого документа про облікову політику державного підприємства та акціонерного товариства [7].

Стаття 4 закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає наступні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

повне висвітлення - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

автономність - кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

послідовність - постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

безперервність - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

нарахування - доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

єдиний грошовий вимірник - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

інші принципи, визначені міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством [3].

При формуванні облікової політики підприємство застосовує їх для наступних цілей (рис. 1).

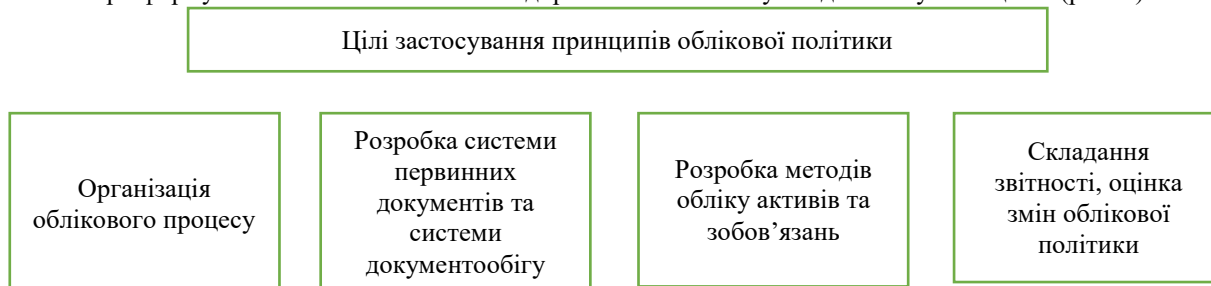


Рис. 1. Цілі застосування принципів облікової політики

Джерело: власна розробка авторів

Стосовно методів обліку, існує загальноприйнятий підхід, визначений у його теорії [8, 9]:

- хронологічного і систематичного спостереження;
- вимірювання господарських засобів і процесів;
- реєстрації та класифікації даних з метою їх систематизації;
- узагальнення інформації з метою звітності.

Застосування цих методів та їх прийомів (елементів): документування; інвентаризації; оцінки; калькулювання; рахунків; подвійного запису; бухгалтерського балансу; бухгалтерської звітності, забезпечує формування бухгалтерської інформації як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів.

Процедури для ведення бухгалтерського обліку детально дослідив В.С. Лень. Він справедливо зазначив, що в Україні немає нормативного визначення процедур, здійснюваних у системі бухгалтерського обліку. Відсутня одностайна думка щодо визначення цього поняття та класифікації процедур і у фаховій спільноті. Не визначено науковцями також переліку процедур, які необхідно розкривати у фінансовій звітності підприємства.

На основі опрацювання значного обсягу джерел, ним пропонуються окремі визначення для понять «облікові процедури», «процедури бухгалтерського обліку» та «бухгалтерські процедури», які різняться за обсягом.

Облікові процедури – сукупність робіт і способів їх виконання з відображення у фінансовому обліку господарських операцій та їх комунікації з метою складання фінансової звітності.

Процедури бухгалтерського обліку – сукупність робіт і способів їх виконання, які забезпечують реалізацію функцій, задач і завдань бухгалтерського обліку.

Бухгалтерські процедури – сукупність робіт і способів їх виконання, які забезпечують реалізацію функцій, задач і завдань бухгалтерського обліку та інші процедури, які входять до обов'язків працівників бухгалтерії [6, с. 168].

«Облікові процедури» є поняттям, обсяг якого є частиною обсягу поняття «процедури бухгалтерського обліку». Це твердження обґрунтовується тим, що бухгалтерський облік є сукупністю фінансового та управлінського обліку, а в управлінському обліку здійснюються як облікові, так і необлікові процедури (складання бюджетів, обґрунтування управлінських рішень тощо). Порівняння змісту понять «процедури бухгалтерського обліку» та «бухгалтерські процедури» дозволяє зробити висновок, що друге поняття за змістом є ширшим, ніж перше, адже поняття «бухгалтерські процедури» охоплює усі процедури бухгалтерського обліку та інші, які виконує бухгалтерська служба. До інших процедур, які не належать до фінансового та управлінського обліку, але здійснюються в системі бухгалтерського обліку, зокрема належать процедури зі складання звітності з корпоративної соціальної відповідальності, надання довідок іншим особам, договірні процедури тощо [10, с. 164].

Логічно констатувати, що конкретні процедури формуються у підприємствах під впливом різноманітних факторів та умов їх діяльності, також залежать від організаційно-методичних та технічних засад бухгалтерського обліку.

В процесі формування облікової політики потрібно відслідковувати усі фактори, які так чи інакше мають вплив на облікову політику. Найдоцільніше це здійснити застосувавши системний підхід до зовнішніх і внутрішніх факторів.

За системного підходу до вирішення проблеми формування облікової політики методичною основою має бути визначення класифікаційних ознак чинників:

- за місцем виникнення – зовнішні та внутрішні;
- за часом дії – перспективні та поточні;
- за змістом – виробничо-організаційні та фінансово-економічні.

Окрім того, всі фактори, що впливають на формування облікової політики, не можуть бути ні сталими, ні незалежними. Вони всі одночасно діють в одній системі, змінюючись та впливаючи одне на одного. Природно, що з плином часу одні фактори зникають, а інші народжуються. Положення облікової політики слід розглядати як такі, що змінюються під впливом зовнішнього середовища, розвитку науки, техніки і практики, а визначення й формулювання їх безперервно удосконалюються [11, с. 56].

На формування облікової політики підприємств галузі бджільництва, впливають чинники, зумовлені специфікою галузі. Дані фактори можна класифікувати на наступні групи (рис. 2).



Рис. 2. Фактори, що впливають на формування облікової політики щодо виробництва та реалізації продукції бджільництва
Джерело: власна розробка авторів

До елементів облікової політики біологічних активів належать:

- 1) об'єкт бухгалтерського обліку біологічних активів (окремий вид, група, опис кожної групи біологічних активів, характер діяльності, пов'язаний з кожною з груп біологічних активів);
- 2) одиниця виміру біологічних активів;
- 3) строк корисного використання;
- 4) оцінка біологічних активів на дату балансу;
- 5) порядок переоцінки біологічних активів;
- 6) методи амортизації довгострокових біологічних активів, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо;
- 7) перелік та склад статей калькуляції витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів;
- 8) база розподілу загальногвиробничих витрат на кожний об'єкт витрат біологічних активів;
- 9) умови та строки проведення інвентаризації біологічних активів [12, с. 149].

Щодо продукції бджільництва усі перераховані елементи актуальні, крім строку корисного використання та методів амортизації довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо. Оскільки навіть у П(С)БО 30 «Біологічні активи» не передбачені дані елементи обліку.

Оптимізація облікової політики передбачає здійснення періодичного аналізу та контролю усіх її складових та елементів, що забезпечить своєчасне розкриття проблемних питань та безпечно й ефективно їх вирішення. Сучасні умови господарювання вимагають поглиблення змісту та розширення зони дії облікової політики [13, с. 246].

Погоджуємось щодо проблемних питань облікової політики, визначених Л. Коваль [14]. Насамперед, на сьогодні не існує єдиного нормативного документа, що регулює усебічні питання формування, змісту та зміни облікової політики підприємств. Наступним проблемним моментом у формуванні та дотриманні облікової політики є її формальний характер. Так, сьогодні, на жаль, існують підприємства, які або не мають взагалі розробленого наказу про облікову політику, або він носить формальний характер і не забезпечує процес організації та ведення обліку на належному рівні. Така ситуація спричинена відсутністю поглибленої відповідальності. Так, на сьогодні за відсутності наказу про облікову політику передбачена лише адміністративна відповідальність, і то лише для підприємств, що є бюджетними, або з ними співпрацюють. Окрім цього відсутня чітко прописана структура наказу про облікову політику та його наповненість, що призводить до неупорядкованості інформації під час його формування. Поряд з цим слід звернути увагу на питання формування елементів облікової політики щодо оподаткування підприємства (організація та ведення податкового обліку, порядок розрахунку та сплати податків та зборів та ін.). Ще одним із недоліків є невідповідність фактичних методів ведення обліку обраній обліковій політиці. Це відбувається тоді, коли в наказі не відображаються зміни облікової політики. Усунення даних недоліків забезпечить повне та своєчасне забезпечення організації та ведення обліку на підприємстві.

Також підтримуємо тезу, що загальноприйнятну структуру облікової політики підприємства доцільно доповнити категорією управлінського обліку (формування внутрішніх звітів, необхідних для управління підрозділами та підприємством в цілому), що забезпечить щільний взаємозв'язок елементів зовнішнього і внутрішнього обліку. Завдяки цьому, облікова політика підприємства забезпечуватиме: повноту відображення фактів здійснення господарських операцій, виходячи не лише з правової форми, а й з економічного змісту; синхронність обліково-аналітичної інформації в реєстрах первинного, аналітичного та синтетичного обліку; раціональне та ефективне ведення бухгалтерського обліку [13, с. 246].

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Сформована підприємством облікова політика має суттєвий вплив на показники виробництва та собівартості продукції бджільництва, обсягу доходу від її реалізації та прибутку, і як наслідок на показники його фінансового стану. На нашу думку, роль облікової політики для підприємств, що займаються бджільництвом доцільно розглядати з точки зору організації обліку, оподаткування та нормативних документів галузі сільського господарства. Подальшого деталізованого дослідження потребують питання окремих елементів облікової політики підприємств, що займаються бджільництвом, особливо тих, що експортують продукцію.

Література

1. З 30 листопада змінюються правила експорту меду до країн ЄС. URL : <https://www.kmu.gov.ua/news/z-30-lystopada-zminiuiutsia-pravyla-eksportu-medu-do-krain-ies>
2. Крючковська Т.О. Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2015. №20. С. 78-80.
3. 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>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
5. Давидов Г.М., Савченко В.М., Пальчук О.В. та ін. Облікова політика: навч. посіб. / за заг. ред. Г. М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 362 с.
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27.06.2013 р. № 635. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>
7. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику державного підприємства та акціонерного товариства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 22.06.2016 № 217. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0217730-16#Text>
8. Плиса В. Й., Плиса З. П. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Львів : Видавництво ННБК «АТБ», 2023. 302 с.

9. Кононенко Л.В., Юрченко О.В., Гай О.М. Теорія бухгалтерського обліку в умовах становлення глобальної економіки та інформатизації суспільства. *Економічний простір*. 2021. № 170. С. 83-87.
10. Лен В. С. Бухгалтерські процедури : поняття, зміст та класифікація. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2015. № 1 (1). С. 161-173.
11. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник. Київ : «Центр учбової літератури», 2020. 647 с.
12. Міклуха О.Л. Облікова політика у формуванні інформації щодо біологічних активів. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Сільськогосподарські науки»*. 2013. №1(61). С. 146-152.
13. Оляднічук Н. В. Організація облікової політики у підприємстві. *Сталий розвиток економіки*. 2024. № 1(48). С. 244-248.
14. Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. №5. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2019/44.pdf

References

1. The official site of the Cabinet of Ministers of Ukraine (2024), From November 30, the rules for exporting honey to EU countries are changing, available at: <https://www.kmu.gov.ua/news/z-30-lystopada-zminiuiutsia-pravya-eksportu-medu-do-krain-ies>
2. Kriuchkovska T.O. (2015) Formuvannia oblikovoi polityky silskohospodarskykh pidpriemstv [Formation of the accounting policy of agricultural enterprises]. *Ahrosvit*, vol. 20, pp. 78-80.
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine «About accounting and financial reporting in Ukraine», available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
4. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order of the Ministry of Finance of Ukraine «National regulation (standard) of accounting 1 «General requirements for financial reporting», available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
5. Davydov H.M., Savchenko V.M., Palchuk O.V. etc (2017). *Oblikova polityka: navch. posib.* [Accounting policy: education. manual]. Kropyvnytskyi: PP «Ekskluzyv-System».
6. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order of the Ministry of Finance of Ukraine «Methodological recommendations on the accounting policy of the enterprise», available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>
7. The Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2016), Order of the Ministry of Agrarian Policy of Ukraine «Methodological recommendations for drawing up an administrative document on the accounting policy of a state enterprise and a joint-stock company», available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0217730-16#Text>
8. Plysa V. Y., Plysa Z. P. (2023). *Teoriia bukhhalterskoho obliku : pidruchnyk* [Theory of accounting: a textbook]. Lviv : Vydavnytstvo NNVK «АТВ».
9. Kononenko L.V., Yurchenko O.V., Hai O.M. (2021) *Teoriia bukhhalterskoho obliku v umovakh stanovlennia hlobalnoi ekonomiky ta informatyzatsii suspilstva* [The theory of accounting in the conditions of the formation of the global economy and informatization of society]. *Ekonomichnyi prostir*, vol. 170, pp. 83-87.
10. Len V. S. (2015) *Bukhhalterski protsedury : poniattia, zmist ta klasyfikatsiia* [Accounting procedures: concepts, content and classification]. *Problemy i perspektyvy ekonomiky ta upravlinnia*, vol. 1(1), pp. 161-173.
11. Pravdiuk N.L., Koval L.V., Koval O.V. (2020). *Oblikova polityka pidpriemstv: navchalnyi posibnyk* [Accounting policy of enterprises: study guide]. Kyiv : «Tsentr uchbovoi literatury».
12. Miklukha O.L. (2013) *Oblikova polityka u formuvanni informatsii shchodo biolohichnykh aktyviv* [Accounting policy in the formation of information on biological assets]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu vodnoho hospodarstva ta pryrodokorystuvannia. Seriia «Silskohospodarski nauky»*, vol. 1(61), pp. 146-152.
13. Oliadnichuk N. V. (2024) *Orhanizatsiia oblikovoi polityky u pidpriemstvi* [Organization of accounting policy in the enterprise]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, vol. 1(48), pp. 244-248.
14. Koval L.V. (2019) *Accounting policy in enterprise management. Efficient economy*, vol. 5, available at URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2019/44.pdf