



Наукові перспективи
Видавнича група

№ 4 (32)

2024

НАУКА і ТЕХНІКА

серія: право, серія: економіка, серія: педагогіка,
серія: техніка, серія: фізико-математичні науки

СЬОГОДНІ



З Україною

в серці!



Видавнича група «Наукові перспективи»

**Громадська наукова організація «Всеукраїнська Асамблея
докторів наук із державного управління»**

Громадська організація «Асоціація науковців України»

«Наука і техніка сьогодні»

*(Серія «Педагогіка», Серія «Право», Серія «Економіка»,
Серія «Фізико-математичні науки», Серія «Техніка»)*

Випуск № 4(32) 2024

Київ – 2024

Publishing Group «Scientific Perspectives»

**Public Scientific Organization «Ukrainian Assembly of
Doctors of Sciences in Public Administration»**

Public organization «Association of Scientists of Ukraine»

"Science and technology today"
*("Pedagogy" series, "Law" series, "Economics" series,
"Physical and mathematical sciences" series, "Technics" series)*

Issue № 4(32) 2024

Kiev – 2024



**«Наука і техніка сьогодні» (Серія «Педагогіка», Серія «Право»,
Серія «Економіка», Серія «Фізико-математичні науки», Серія «Техніка»):
журнал. 2024. № 4(32) 2024. С. 1275**



Згідно наказу Міністерства освіти і науки України від 07.04.2022 № 320 журналу присвоєно категорію "Б" із економіки та педагогіки (спеціальності – 015 - Педагогічні науки; 076 - Економічні науки)

Згідно наказу Міністерства освіти і науки України від 06.06.2022 № 530 журналу присвоєно категорію "Б" із права (спеціальність – 081 Юридичні науки)

Згідно наказу Міністерства освіти і науки України від 10.10.2022 № 894 журналу присвоєно категорію "Б" із техніки (спеціальність - 122 Комп'ютерні науки)

Журнал видається за підтримки Міждержавної гільдії інженерів консультантів, Інституту філософії та соціології Національної Академії Наук Азербайджану (Баку, Азербайджан), Християнської академії педагогічних наук України та Всеукраїнської асоціації педагогів і психологів з духовно-морального виховання

Рекомендовано до видавництва Президією Всеукраїнської Асамблеї докторів наук з державного управління (Рішення від 24.04.2024, № 8/4-24)



Журнал включено до міжнародної наукометричної бази Index Copernicus (IC), міжнародної пошукової системи Google Scholar та до міжнародної наукометричної бази даних Research Bible

Головний редактор: Сопілко Ірина Миколаївна - доктор юридичних наук, професор, Відмінник освіти України, Лауреат Премії Президента України для молодих вчених, Лауреат Премії Верховної Ради України найталановитішим молодим ученим в галузі фундаментальних і прикладних досліджень та науково-технічних розробок, академік Академії наук вищої школи України, Заслужений юрист України (Київ, Україна)

Редакційна колегія:

- Артемчук Володимир Олександрович - доктор технічних наук, старший науковий співробітник, старший науковий співробітник Інституту проблем моделювання в енергетиці ім. Г.Є. Пухова НАН України (Київ, Україна)
- Бахов Іван Степанович – доктор педагогічних наук, професор, завідувач кафедри іноземної філології та перекладу Міжрегіональної академії управління персоналом (Київ, Україна)
- Будник Вікторія Анатоліївна - кандидат економічних наук, професор, професор кафедри бізнес-логістики та транспортних технологій Державного університету інфраструктури та технологій (Київ, Україна)
- Волк Павло Павлович – доцент кафедри водної інженерії та водних технологій Національного університету водного господарства та природокористування (Рівне, Україна)
- Гирка Ольга Ігорівна - кандидат технічних наук, доцент, доцент кафедри товарознавства, митної справи та управління якістю Львівського торговельно-економічного університету (Львів, Україна)
- Гнатюк Сергій Олександрович - кандидат технічних наук, доцент, заступник декана факультету аеронавігації, електроніки та телекомунікацій Національного авіаційного університету (Київ, Україна)
- Дацій Олександр Іванович - доктор економічних наук, професор, Заслужений працівник освіти України, завідувач кафедри фінансів, банківської та страхової справи Міжрегіональної академії управління персоналом (Київ, Україна)
- Двізінюк Михайло Михайлович - доктор фізико-математичних наук, професор, Завідувач відділу Відділу цивільного захисту та інноваційної діяльності Державної установи Інститут геохімії навколишнього середовища Національної академії наук України" (Київ, Україна)
- Дяденчук Альона Федорівна - кандидат технічних наук, старший викладач кафедри вищої математики і фізики Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного (Мелітополь, Україна)
- Забулонов Юрій Леонідович - доктор технічних наук, професор, Член-кореспондент НАН України, директор Державної установи «Інститут геохімії навколишнього середовища Національної академії наук України» (Київ, Україна)
- Ільїн Валерій Юрійович - доктор економічних наук, професор (Київ, Україна)
- Ільїна Анастасія Олександрівна - кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри публічного управління і адміністрування Національного торговельно-економічного університету (Київ, Україна)
- Кардаш Оксана Любомирівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри комп'ютерних технологій та економічної кібернетики Навчально-наукового інституту автоматизації, кібернетики та обчислювальної техніки Національного університету водного господарства та природокористування (м. Рівне, Україна)
- Квасніков Володимир Павлович – доктор технічних наук, професор, завідувач кафедри комп'ютеризованих електротехнічних систем та технологій Національного авіаційного університету (Київ, Україна)

- Коваленко Валентин Васильович - доктор юридичних наук, професор, провідний науковий співробітник сектору авторського права та суміжних прав лабораторії авторського права та інформаційних технологій Науково-дослідного центру судової експертизи з питань інтелектуальної власності Міністерства юстиції України (Київ, Україна)
- Коваленко Олена Михайлівна - кандидат педагогічних наук, провідний науковий співробітник відділу профільного навчання Інституту педагогіки НАПН України (Київ, Україна)
- Комнатний Сергій Олександрович - докторант кафедри філософії права та юридичної логіки Національної академії внутрішніх справ (Київ, Україна)
- Кравчук Володимир Миколайович — доктор юридичних наук, доцент, доцент кафедри конституційного, адміністративного та міжнародного права Волинського національного університету імені Лесі Українки (Луцьк, Україна)
- Кузьмич Людмила Володимирівна - доктор технічних наук, головний науковий співробітник Інституту водних проблем і меліорації Національної академії аграрних наук України (Київ, Україна)
- Куницький Сергій Олександрович - кандидат технічних наук, старший дослідник, провідний науковий співробітник науково-дослідної частини Національного університету водного господарства та природокористування (Рівне, Україна)
- Лук'янчук Олександр Петрович — кандидат технічних наук, доцент, доцент кафедри будівельних, дорожніх, меліоративних, сільськогосподарських машин та обладнання Національного університету водного господарства та природокористування (Рівне, Україна)
- Маджд Світлана Михайлівна - доктор технічних наук, професор, професор кафедри зеленої економіки та економіки природокористування Державної екологічної академії післядипломної освіти та управління (Київ, Україна)
- Мануель Давид Массено - доцент відділу права та захисту даних, старший науковий співробітник і член координаційного комітету лабораторії UbiNET, запрошений член PDPC, член-консультант комісії цифрового права муніципальних адвокатських колегій Кампінаса та Прая-Гранде (Сан-Паулу), а також Комісії з інновацій, управління та технологій муніципальної адвокатської колегії Гуарульуса, коментатор ЮДА, почесний член IDEIA Institute, член Наукового комітету MICHN, член EDEN, член-кореспондент RedNAC, член UMAU, член-кореспондент UBAU (Португалія)
- Микитин Тарас Миронович - кандидат технічних наук, завідувач кафедри менеджменту Рівненського державного гуманітарного університету (Рівне, Україна)
- Миргород-Карпова Валерія Валеріївна - кандидат юридичних наук, заступник директора з наукової роботи, старший викладач кафедри адміністративного, господарського права та фінансово-економічної безпеки Сумського державного університету (Суми, Україна)
- Мізюк Вікторія Анатоліївна - кандидат педагогічних наук, доцент, декан факультету управління, адміністрування та інформаційної діяльності Ізмаїльського державного гуманітарного університету (Ізмаїл, Україна)
- Мірошніченко Валентина Іванівна - доктор педагогічних наук, професор, завідувач кафедри психології, педагогіки та соціально-економічних дисциплін Національної академії Державної прикордонної служби України імені Богдана Хмельницького (Хмельницький, Україна)
- Міхальський Томаш — доктор наук, доцент кафедри географії регіонального розвитку Гданського університету (Польща)
- Огієнко Микола Миколайович - кандидат технічних наук, професор кафедри організації авіаційних робіт та послуг Національного авіаційного університету (Київ, Україна)
- Одарченко Роман Сергійович - завідувач кафедри телекомунікаційних та радіоелектронних систем Національного авіаційного університету (Київ, Україна)
- Оніщенко Наталія Миколаївна - доктор юридичних наук, професор, Заслужений юрист України, академік НАПН України, завідувач відділу теорії держави і права Інституту держави і права ім. В.М.Корецького НАН України (Київ, Україна)
- Опанасенко Володимир Миколайович — доцент кафедри комп'ютеризованих електротехнічних систем та технологій Національного авіаційного університету (Київ, Україна)
- Охрімченко (Жмурко) Тетяна Олександрівна - старший науковий співробітник кафедри комп'ютеризованих систем управління Національного авіаційного університету (Київ, Україна)
- Павлов Костянтин Володимирович — доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри підприємництва і маркетингу Волинського національного університету імені Лесі Українки (Луцьк, Україна)
- Поліщук Віталій Васильович — кандидат сільськогосподарських наук, завідувач відділу зрошення, відділення меліорації Інституту водних проблем і меліорації Національної академії аграрних наук України (Київ, Україна)
- Приходькіна Наталія Олександрівна - доктор педагогічних наук, професор кафедри педагогіки, адміністрування і спеціальної освіти Навчально-наукового інституту менеджменту та психології ДЗВО «Університет менеджменту освіти» НАПН України (Київ, Україна)
- Стахова Анжеліка Петрівна — старший викладач кафедри комп'ютеризованих електротехнічних систем та технологій Національного авіаційного університету (Київ, Україна)
- Турчинова Ганна Володимирівна — кандидат педагогічних наук, доцент, декан факультету природничо-географічної освіти та екології Національного педагогічного університету імені М.П. Драгоманова (Київ, Україна)
- Фесенко Андрій Олексійович - кандидат технічних наук, асистент кафедри кібербезпеки та захисту інформації Київського національного університету імені Тараса Шевченка. (Київ, Україна)
- Черненко Варвара Петрівна - кандидат фізико-математичних наук, доцент кафедри інформатики і вищої математики Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського (Кременчук, Україна)
- Чернуха Надія Миколаївна — доктор педагогічних наук, професор, професор кафедри соціальної реабілітації та соціальної педагогіки Київського національного університету імені Тараса Шевченка (Київ, Україна)
- Чумак Оксана Володимирівна - доктор економічних наук, доцент, науковий співробітник відділу статистики і аналітики вищої освіти Державної наукової установи «Інститут освітньої аналітики», (Київ, Україна)
- Шандра Наталія Андріївна - кандидат педагогічних наук, доцент кафедри іноземних мов для природничих факультетів Львівського національного університету імені Івана Франка (Львів, Україна)
- Шеремет Інеса Володимирівна - кандидат педагогічних наук, доцент, доцент кафедри медикобіологічних та валеологічних основ охорони життя і здоров'я Національного педагогічного університету ім. М. П. Драгоманова (Київ, Україна)
- Якимчук Аліна Юріївна - доктор економічних наук, професор, Академік економічних наук України, професор кафедри державного управління, документознавства та інформаційної діяльності Національного університету водного господарства та природокористування (Рівне, Україна)
- Якимчук Олег Феодосійович - керівник групи білінгу Відділу бізнес-систем Департаменту інформаційних технологій ПРАТ «Рівнеобленерго» (Рівне, Україна)
- Яцишин Андрій Васильович - доктор технічних наук, старший науковий співробітник, провідний науковий співробітник Відділу цивільного захисту та інноваційної діяльності Державної установи Інститут геохімії навколишнього середовища Національної академії наук України (Київ, Україна)

Статті розміщені в авторській редакції. Відповідальність за зміст та орфографію поданих матеріалів несуть автори.

ЗМІСТ

СЕРІЯ «Право»

- Брисковська О.М., Бурак М.В., Дякін Я.О.** 19
ПРОБЛЕМИ ЗАПОБІГАННЯ ТА ПРОТИДІЇ ЗЛОЧИНАМ В СУЧАСНИХ УМОВАХ
- Головін Р.Г.** 31
ОРЕНДНА ПЛАТА ЗА ЗЕМЛЮ: РОЗМІР ПЛАТЕЖУ ТА ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ
- Дацюк Т.К., Сєребряк С.В., Божко Д.В.** 45
ПРАВОВИЙ СТАТУС ОКУПОВАНИХ ТЕРИТОРІЙ ТА ЗАХИСТ ПРАВ ЇХНЬОГО НАСЕЛЕННЯ (УКРАЇНСЬКІ РЕАЛІЇ)
- Коваленко І.А., Коваль О.М.** 60
ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ЗАХИСТУ ПЕРСОНАЛЬНИХ ДАНИХ У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я
- Концевич В.А.** 69
МЕТАМОРФОЗИ ПРАВОВОЇ РЕАЛЬНОСТІ: НОВІТНІ ПРАВА ЛЮДИНИ
- Кравчук В.О.** 78
ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ КРАЇН ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ТА УКРАЇНИ У СФЕРІ ЗАХИСТУ ПЕРСОНАЛЬНИХ ДАНИХ У СОЦІАЛЬНИХ МЕРЕЖАХ
- Красицька Л.В.** 91
ПРАВО БАТЬКІВ НА ВИЗНАЧЕННЯ МІСЦЯ ПРОЖИВАННЯ МАЛОЛІТНЬОЇ ДИТИНИ ТА СУМІЖНІ ПРАВОВІ ПОНЯТТЯ
- Сафронова Г.В., Дацюк Т.К.** 104
ОСНОВНІ ЗАКОНОМІРНОСТІ І ЗАГАЛЬНІ ПОНЯТТЯ ПРО ДЕРЖАВУ І ПРАВО ЯК ВИРІШАЛЬНИЙ ЧИННИК У ПІДГОТОВЦІ КВАЛІФІКОВАНОГО ПРАВООХОРОНЦЯ У КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРАВозАСТОСОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
- Сергієнко Н.А.** 115
ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛКИ У ВИКОНАВЧОМУ ДОКУМЕНТІ ТА ВИЗНАННЯ ВИКОНАВЧОГО ДОКУМЕНТА ТАКИМ, ЩО НЕ ПІДЛЯГАЄ ВИКОНАННЮ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Стешенко Т.В., Мацнєва О.В., Шмига В.О. 126
*КОМУНІКАЦІЇ ТА ВЗАЄМОДІЯ МІЖ ОРГАНАМИ МІСЦЕВОГО
САМОВРЯДУВАННЯ ТА ГРОМАДСЬКІСТЮ*

Стешенко Т.В., Лещенко О.Ю., Жилка М.П. 141
*СТАРОСТА ЯК ІНСТИТУЦІЯ У МІСЦЕВОМУ САМОВРЯДУВАННІ, ЙОГО
РОЛЬ У КОМУНІКАЦІЇ МІЖ ВЛАДОЮ ТА ГРОМАДОЮ. ПОРІВНЯЛЬНИЙ
ДОСВІД ПОЛЬЩІ*

Холодов В.В. 156
*СИСТЕМА ПРИНЦИПІВ ПРОТИДІЇ ТЕРОРИСТИЧНІЙ ЗАГРОЗІ В
УМОВАХ МІСЬКОГО СЕРЕДОВИЩА: КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ПРАВ
ЛЮДИНИ*

Чурпіта Г.В., Білянська Н.В. 163
*ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВИЗНАННЯ НЕОБҐРУНТОВАНИМИ АКТИВІВ
ТА ЇХ СТЯГНЕННЯ В ДОХІД ДЕРЖАВИ*

Шепета О.В. 172
*ПОРІВНЯЛЬНА ОЦІНКА ПІДХОДІВ ДЕРЖАВНОГО ТА ПРИВАТНОГО
СЕКТОРІВ ДО КАДРОВОЇ ПОЛІТИКИ ПРОВІДНИХ ДЕРЖАВ СВІТУ У
СФЕРІ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ*

Яновицька А.В., Вовк М.З. 185
*ПРАВОВА ОХОРОНА ОБ'ЄКТІВ, ЗГЕНЕРОВАНИХ ШТУЧНИМ
ІНТЕЛЕКТОМ ТА ЗАХИСТ МАЙНОВИХ ПРАВ НА НИХ*

СЕРІЯ «Економіка»

Dzhereleiko S.D., Nagachevska O.O. 193
*MANAGEMENT OF THE COMMERCIAL BANK'S FINANCIAL STABILITY AS A
COMPONENT OF DEVELOPMENT AND COMPETITIVENESS STRATEGY*

Strelchenko O.H., Bukhtiiarova I.H., Bukhtiiarov O.A., Strelchenko A.M. 208
*FEATURES OF THE IMPLEMENTATION OF DIGITAL CURRENCY VALUES:
FUNDAMENTAL PROBLEMS AND PROSPECTS FOR IMPROVEMENT*

Березовська Н.І. 217
*СТАЛИЙ РОЗВИТОК У ПІДВИЩЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ РОЗВИТКУ
УКРАЇНИ*

Бержанір І.А. 231
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

- Винничук Р.О., Нога А.Ю.** 242
ВИКОРИСТАННЯ ЧАТ-БОТІВ В HR-МЕНЕДЖМЕНТІ: АНАЛІЗ ВІТЧИЗНЯНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ
- Гринь Д.В., Олійник Д.В., Горстка О.В.** 254
УМОВИ ТА ОХОРОНА ПРАЦІ ЯК ОБ'ЄКТ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО УПРАВЛІННЯ
- Гук О.В.** 267
ІННОВАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ МАЛИХ ТА СЕРЕДНІХ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ
- Дзвоник Р.Я.** 277
ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ І РОЗВИТКУ АНАЛІТИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ МЕНТИРИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ
- Дробязко Л.В., Крамарева О.С.** 288
КОРПОРАТИВНЕ НАВЧАННЯ В СИСТЕМІ МЕТОДІВ РОЗВИТКУ ПРОФЕСІЙНИХ КОМПЕТЕНЦІЙ ПРАЦІВНИКІВ
- Дяченко М.В.** 299
ФОРМУВАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ МОДЛІ РОЗВИТКУ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ
- Ільницький В.В.** 313
СИСТЕМА МІЖНАРОДНИХ ТРАНСПОРТНИХ ПЕРЕВЕЗЕНЬ В ЕКСТРЕМАЛЬНИХ УМОВАХ: СУТЬ ТА ЗМІСТ
- Кондрат І.Ю., Озарків І.С.** 321
ІННОВАЦІЙНІ ІНСТРУМЕНТИ СТАЛОГО ФІНАНСУВАННЯ
- Лезіна А.В.** 331
ВПЛИВ РИЗИКІВ ТА ЗАГРОЗ НА ПРОЦЕСИ ФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА ЕЛЕКТРОЕНЕРГЕТИЧНОЇ ГАЛУЗІ УКРАЇНИ
- Мушеник І.М., Чернобай Л.М.** 344
АНАЛІЗ ВПЛИВУ ВІЙНИ НА МІЖНАРОДНІ ТРАНСПОРТНІ ПЕРЕВЕЗЕННЯ В УКРАЇНІ
- Писаренко Н.В., Калінін А.М., Гуляєва Л.П., Ткаченко Я.С., Буткевич О.В., Медвідь Г.С.** 355
ВИКОРИСТАННЯ ТЕХНОЛОГІЙ ЕКОЛОГІЧНОГО МАРКЕТИНГУ В КОНЦЕПЦІЇ ФОРМУВАННЯ ПОЛІТИКИ КОМПАНІЙ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ КОМПАНІЙ ТА ГРІНВОШИНГ

- Помаза-Пономаренко А.Л., Тарадуда Д.В.** **371**
ЗАКОРДОННИЙ ДОСВІД ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ ШЛЯХОМ СТІЙКОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ ОБ'ЄКТІВ КРИТИЧНОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ ТА ПІДВИЩЕНОЇ НЕБЕЗПЕКИ
- Селюченко Н.Є., Селюченко М.О.** **385**
КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ У ТЕЛЕКОМУНІКАЦІЇ УКРАЇНИ: ДИНАМІКА ТА ВПЛИВ НА РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ
- Семененко Ю.С.** **396**
ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ КОМАНД РОЗРОБКИ В ІТ КОМПАНІЯХ
- Тоценко О.В., Богінська Л.О.** **411**
РОЗВИТОК СИСТЕМИ ТРАНСПОРТНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ АГРАРНОЇ СФЕРИ
- Шульган М.Я.** **421**
ОСОБЛИВОСТІ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ СИНТЕТИЧНОГО І АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В БДЖІЛЬНИЦТВІ
- Яновська В.П., Валявська Н.О., Парфентьєва О.Г., Медина А.П.** **441**
МОВІЛІТУТЕСН У ПАСАЖИРСЬКИХ ПЕРЕВЕЗЕННЯХ: СТАВЛЕННЯ КОРИСТУВАЧІВ І НОВА ЯКІСТЬ ДЛЯ СТАЛОЇ МОБІЛЬНОСТІ

СЕРІЯ «Педагогіка»

- Kmit O.V.** **459**
CREATING THE FREE-BULLYING EDUCATIONAL ENVIRONMENT OF PRIMARY SCHOOL
- Matviienko L.H.** **473**
PRINCIPLES OF INNOVATIVE PEDAGOGICAL ACTIVITY IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS
- Біда О.А., Кучай Т.П., Чичук А.П.** **486**
ФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ КУЛЬТУРИ МАЙБУТНІХ ФАХІВЦІВ ЕКОНОМІЧНИХ СПЕЦІАЛЬНОСТЕЙ ЗАСОБАМИ АКМЕОЛОГІЧНОГО ПІДХОДУ
- Білецька Л.С., Стасів Н.І.** **496**
РОЗВИТОК ПАМ'ЯТІ ЯК ОДНОГО З КОМПОНЕНТІВ ЗАГАЛЬНОЇ КУЛЬТУРИ МИСЛЕННЯ УЧНІВ ПОЧАТКОВИХ КЛАСІВ

УДК: 657.1:631.162:638.1

[https://doi.org/10.52058/2786-6025-2024-4\(32\)-421-440](https://doi.org/10.52058/2786-6025-2024-4(32)-421-440)

Шульган Марія Ярославівна аспірантка третього року навчання, Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, 21002, тел.: (067) 718-93-72, <https://orcid.org/0000-0003-4565-5812>

ОСОБЛИВОСТІ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ СИНТЕТИЧНОГО І АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В БДЖІЛЬНИЦТВІ

Анотація. Для будь якого підприємства отримання різних за ступенем деталізації даних про об'єкти обліку використовуються дві групи рахунків: синтетичні і аналітичні. Робота синтетичного і аналітичного обліку на підприємстві забезпечує достовірне відображення всіх господарських операцій в самому бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності. Відтак, за способом групування та узагальнення облікових даних активні і пасивні рахунки бухгалтерського обліку поділяються на синтетичні та аналітичні.

У статті систематизовано основні рахунки бухгалтерського обліку, які знаходять своє відображення у господарських операціях галузі бджільництва. Наведено приклад визначення нормативу оборотних активів по незавершеному виробництву в бджільництві. Автором по періодах впорядковано сезонні етапи робіт на пасіці. Запропоновано авторську класифікацію «продукції бджільництва» та здійснено розмежування продукції бджільництва по її видах. Звідси досліджено, що чіткого віднесення об'єктів до продукції бджільництва немає ні в Методичних рекомендаціях 132, ні в Рекомендаціях 1315, ні в ПСБО 30 «Біологічні активи». Згідно розмежування продукції бджільництва, автором запропоновано введення рахунків третього порядку до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» бухгалтерського обліку. Таке впорядкування аналітичних рахунків дає змогу підвищити повноту і аналітичність, інформаційну та контрольну функціональність бухгалтерського обліку, оперативність забезпечення управлінського персоналу достовірною інформацією.

У статті досліджено Податковий кодекс України, стосовно основних засобів у бджільництві. Адже дискусійним питанням залишається відображення в обліку пустих вуликів з урахуванням вартості активу.

Витрати завжди виступають одним із головних чинників роботи бухгалтерського обліку будь якого господарства. У бджільництві, собівартість

окремих видів продукції бджільництва визначається шляхом розподілу витрат між видами продукції пропорційно її справедливій вартості.

Ключові слова: бухгалтерський облік, бджільництво, синтетичний і аналітичний облік, виробництво, продукція бджільництва, незавершене виробництво, господарські операції, собівартість продукції, план рахунків.

Shulhan Mariia Yaroslavivna PhD student, 3rd year of study, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, 21002, tel.: (067) 718-93-72, <https://orcid.org/0000-0003-4565-5812>

FEATURES AND IMPROVEMENTS OF SYNTHETIC AND ANALYTICAL ACCOUNTING FINISHED PRODUCTS IN BEEKEEPING

Abstract. Two groups of accounts are used for any enterprise to obtain data on accounting objects with different levels of detail: synthetic and analytical. The work of synthetic and analytical accounting at the enterprise ensures a reliable reflection of all economic transactions in the accounting itself and in financial reporting. All data on business transactions are reflected in primary documents, after which they must be grouped and summarized exactly by accounting objects. Thus, according to the method of grouping and generalization of account data, active and passive accounts are distinguished accounting accounts are divided into synthetic and analytical.

The article systematizes the main accounting accounts that are reflected in the economic operations of the beekeeping industry. An example of determining the standard of current assets for unfinished production in beekeeping is given. The author arranged the seasonal stages of work at the apiary by periods. The author's classification of "beekeeping products" was proposed and the division of beekeeping products by their types was carried out. And from this it was investigated that there is no clear classification of objects as beekeeping products either in Methodical Recommendations 132, or in Recommendations 1315, or in PSBO 30 "Biological Assets". According to the demarcation of beekeeping products, the author proposed the introduction of third-order accounts to account 27 "Products of agricultural production" of accounting, Such an organization of analytical accounts allows to increase the completeness and analyticalness, information and control functionality of accounting, efficiency of providing management personnel with reliable information. The article examines the Tax Code of Ukraine, in relation to basic means in beekeeping. After all, the accounting of empty hives, taking into account the value of the asset, remains a debatable issue.

Costs are always one of the main accounting factors of any economy. In beekeeping, the cost price of individual types of beekeeping products is determined by dividing costs between types of products in proportion to their fair value.

Keywords: accounting, beekeeping, synthetic and analytical accounting, production, beekeeping products, unfinished production, business operations, cost of production, chart of accounts.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік, аналіз та контроль є одними з функцій управління на всіх рівнях, починаючи від суб'єкта господарювання й до загальнодержавного рівня в цілому. Дотримання внутрішньої облікової політики підприємства є невід'ємною складовою сталого господарювання, яка передбачає сукупність принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності (ст. 1 Закону № 996) [1]. Сучасне та стабільно розвиваюче бджільництво не є винятком та здійснює свою господарську діяльність, дотримуючись всіх необхідних нормативно-правових актів, передбачених Законом України «Про бджільництво» [2].

З обліково-економічного напрямку методам дослідження галузі бджільництва приділено немало наукових праць, але водночас на законодавчому рівні практично у всіх напрямках виробничо-господарської діяльності галузі є аспекти, які потребують не тільки удосконалення, але і вирішення питань на державному рівні. Звідси, передусім постає потреба у деталізації синтетичного та аналітичного обліку виробництва та реалізації продукції бджільництва. Огляд та систематизація обліку господарських операцій і процесів, розмежування видів продукції бджільництва, витрат виробництва, розрахунку собівартості продукції бджільництва - всі «контрольні точки» бухгалтерського обліку, які потребують чіткого обґрунтування для достовірного відображення їх у фінансовій звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На постійній основі дослідженню розвитку галузі бджільництва у своїх працях приділили велику увагу науковці, дослідники та викладачі з галузі бджільництва такі, як Г. Приймак, Л.О. Адамчук, О.П. Разанова, В.П. Поліщук, І.Ф. Безпалій, О.І. Скоромна, С.В. Скрипник, В.І. Бала, В.А. Горячий, Т.С. Жуковська.

Обліково-економічне відображення виробництва галузі бджільництва є у працях таких науковців як, Н.О. Козицька, Н.Г. Здирко, О.М. Яценко, О.В. Коваль, К.В. Бурко, Т.Г. Дудар, Л.В. Гуцаленко, Д.Б. Жученко, М.В. Кравченко та інших науковців. Так, зокрема Н.О. Козицька [3] у своїх працях відобразила особливості бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості продукції в бджільництві, що є актуальним та слугує питанню

економічної ефективності розвитку галузі; Н.Г. Здирко [4] провела аналітичні дослідження з приводу експортно-імпортової діяльності продукції бджільництва та відобразила порівняльний аналіз обліково-статистичних показників по експорту бджіл і меду за останні роки до країн Євросоюзу та країн співдружності України; О.В. Коваль [5] у монографії провела оцінку стану бухгалтерського обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах України, а в науковій праці [6] - деталізувала облік витрат продукції бджільництва, що свідчить про значний інтерес до вивчення особливостей та проблем облікового забезпечення управління галуззю бджільництва.

Мета – вивчення існуючих особливостей облікового відображення продукції бджільництва та внесення пропозицій щодо удосконалення синтетичного та аналітичного обліку продукції бджільництва.

Виклад основного матеріалу. Стрімкий розвиток бджільництва за останні роки передувє виходу на новий рівень розвитку підпорядкованої галузі сільського господарства. Сталий процес виробництва солодкої продукції навіть незважаючи на негативні фактори впливу на її розвиток, дають можливість галузі ще більш впевнено рухатись у напрямку виходу на рівень промисловості. Продукція бджільництва є багатогранною з огляду на її використання у різних сферах діяльності. Саме це і забезпечує економічну ефективність галузі, а медова продукція, яка експортується, з року в рік показує високі показники споживання на зовнішньоекономічному ринку.

Досліджуючи дану тему, варто відзначити виробничу діяльність галузі з огляду на її відображення у виробничих фондах. Як відомо, виробничі фонди (основні засоби) - це засоби праці, які неодноразово беруть участь у виробничому процесі, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, а вартість їх переноситься частинами на продукцію чи роботу, яка виробляється по мірі їх зносу. Відтак у бджільництві, В.П. Поліщук виробничі фонди виокремлює як засоби виробництва та поділяє на дві групи: 1. основні засоби виробництва; 2. оборотні засоби бджільництва (див. рисунок 1).

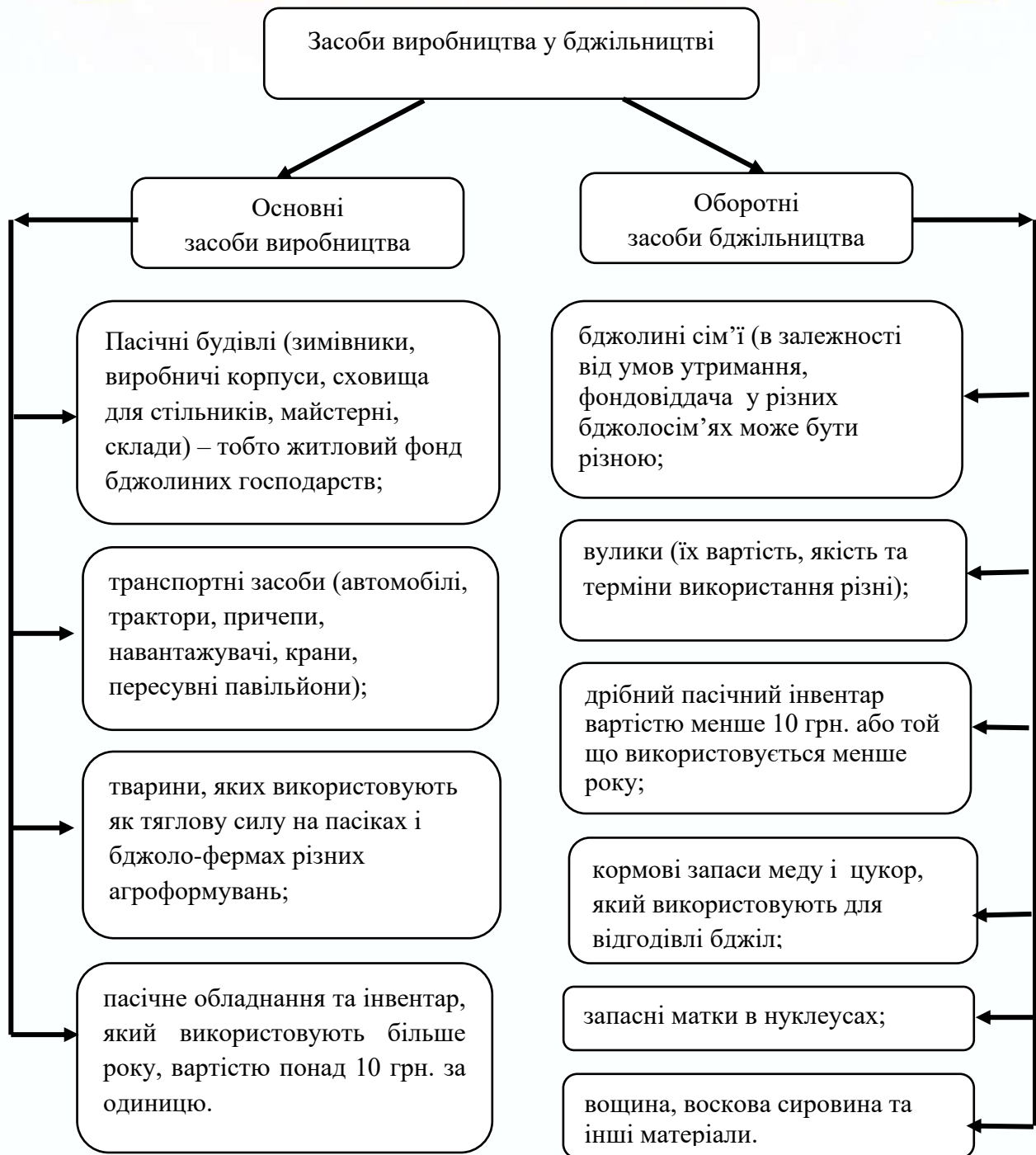


Рис. 1. Згруповані засоби виробництва у бджільництві

Джерело: згруповано автором на основі [7, с. 270, 271]

Аналізуючи вищевказані систематизовані дані, варто зазначити, що це об'єднана складова, яка доповнює одна одну, адже як основні засоби, так і оборотні засоби у бджільництві, мають спільне призначення та вплив на виробничий процес саме у бджільництві. Черговий фактор впливу на об'єднану складову виробничих фондів у бджільництві - це витрати, які мають

своє відображення в обліку галузі. В обліковій роботі, виробничо-господарська діяльність галузі опирається як на ПС(БО) 30 «Біологічні активи», так і на ПС(БО) 16 «Витрати».

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1].

Синтетичний і аналітичний облік є чітким відображенням злагодженої роботи всього бухгалтерського обліку, який здійснюється на підприємстві. Водночас, синтетичний облік – це узагальнене відображення в грошовому вимірі економічно однорідних господарських засобів, їх джерел і господарських процесів. Матеріали синтетичного обліку, як зведеного обліку, використовуються для складання і перевірки звітності. На підприємстві за допомогою синтетичного обліку визначають загальну наявність основних засобів, сировини і матеріалів, витрати на виробництво, стан розрахунків з постачальниками. В той же час, аналітичний облік варто розглядати, як систему бухгалтерських записів, що дає деталізацію відомостей про рух господарських засобів; призначається для оперативного керівництва господарством і складання звітності; будується по кожному синтетичному рахунку окремо. Найбільш укрупнені і загальні для всіх підприємств галузеві позиції аналітичного обліку передбачаються в плані рахунків і називаються субрахунками. У відмінність від синтетичного обліку, аналітичний облік ведеться не лише у вартісних, а й у натуральних показниках, а також містить довідкові дані. Достовірність показників аналітичного обліку періодично перевіряють за допомогою інвентаризації [8, с. 109-110].

Облікове відображення виробництва та реалізації продукції бджільництва потребує систематизації Плану рахунків бухгалтерського обліку. Для всієї виробничо-господарської діяльності «солодкої» галузі у бухгалтерському обліку передбачені основні рахунки: 23 «Виробництво», 27 «Продукція с/г виробництва», 21 «Поточні біологічні активи», 90 «Собівартість реалізованої продукції». Робочий План рахунків бухгалтерського обліку чітко зазначений у Наказі про облікову політику підприємства. Кожен із зазначених синтетичних рахунків має свою аналітику (субрахунок), який розкриває деталізацію обліку.

Виробнича діяльність галузі бджільництва обліковується на рахунку 23 «Виробництво» із відповідною аналітикою субрахунку 232 «Тваринництво». Рахунок призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). Відповідно, за дебетом відображаються понесені витрати на виробництво продукції, а також розподілені загальновиробничі витрати, а за кредитом - фактична собівартість виготовленої продукції. Сальдо за дебетом рахунку 23 «Виробництво» означає залишки незавершеного виробництвом продукції.

Незавершене виробництво – це продукція, що не пройшла всіх стадій обробки/переробки, передбачених технологічним процесом виробництва. У сільському господарстві, незавершене виробництво – це витрати, які відносяться на продукцію наступного року. Визначаються вони на кінець року. Але, оскільки на цей період дані затрати не є мінімальними, то за норматив приймається їх планова величина на кінець року, скоригована на коефіцієнт сезонності затрат за формулою:

$$K_c = 3 \text{ мін.} / 3 \text{ к.р.},$$

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

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

Чи може бути готова продукція незавершеним виробництвом? Так, може. 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 (сезонність робіт по пасіці відображено в таблиці 2)) - шляхом множення планової собівартості одиниці незавершеного виробництва на його обсяг (графа 2 x графа 3 табл. 1), 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. Оскільки сезонність зміни витрат незавершеного виробництва протягом року незначна то коефіцієнт сезонності приймається рівним одиниці. Норматив визначається шляхом множення запланованих на кінець року витрат (у нашому випадку, сума складає - 5000 грн. – табл. 1) на коефіцієнт їх сезонності (1) - (приклад розрахунку у табл. 1). У вартісному вираженні незавершене виробництво, відображаються як витрати, що необхідні для продовження процесу виробництва.

Таблиця 1

Визначення нормативу оборотних активів по незавершеному виробництву в бджільництві

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

Джерело: сформовано автором

Як відомо, основний виробничий процес у бджільництві здійснюється у весняно-літньо-осінній період, відповідно продуктивність праці у цей період найвища, що потребує і підвищення оперативності обліку. Але разом з тим, зайнятість бджоляра на пасіці є круглорічною, тобто і в зимовий період роботи також проводяться на пасіках. Для організованого відображення синтетичних і аналітичних рахунків бухгалтерського обліку у бджільництві, спочатку розглянемо види робіт за сезонністю робіт на пасіці (див. таблицю 2). Це дасть можливість впорядкованості обліку по господарських операціях галузі.

Таблиця 2

Сезонні етапи робіт на пасіці

Періоди, місяці року	Види робіт
Весняний період: березень квітень травень	Огляд сім'ї, виставлення бджіл, весняна ревізія, розширення сімей, боротьба з роїнням, виведення маток, зміна маток (заміна маток зрілими маточниками, заміна старих маток неплідними та плідними матками).
Літній період: червень липень серпень	Природне роїння, штучне роїння, запобігання роїнню, відкачування меду на основній пасіці (головний узяток), відбір стільникового меду, догляд за сім'ями, збільшення сили сім'ї, кочівля.
Осінній період: вересень жовтень листопад	Осіння ревізія, огляд сім'ї, вирівнювання сили бджолиних сімей, підготовка пасіки до зимівлі, поповнення кормового запасу, складання гнізд, утеплення гнізд.
Зимовий період: грудень січень лютий	Спостереження за зимівлею бджолиних сімей, зимове утримання запасних маток підгодівля бджіл, підготовка до нового пасічного сезону (збивання рамок, перетопка воску, оснащення рамок дротом, ремонт вуликів, навощування), надранній облїт.

Джерело: згруповано автором на основі [9].

Аналітичний облік по рахунку 23 «Виробництво» ведеться за конкретними видами виробництва (у бджільництві, декілька напрямів (видів) виробничої діяльності), за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

Відповідно Плану рахунків бухгалтерського обліку, облік всієї продукції бджільництва (мед, віск, квітковий пилок, перга, прополіс, маточне молочко, бджолина отрута, трутневий гомогенат і т.д.) відображується на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва субрахунком» 272 «Продукція тваринництва» [10]. Цей рахунок призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції. Саме вона оприбутковується за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж.

За дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом - вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі, тощо.

На даному рахунку обліковують продукцію, одержану від власних тваринницьких підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах, як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій [10].

Як вже зазначалось, аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції. Саме, це і зумовлює систематизувати продукцію бджільництва по її видах та здійснити їх чітке розмежування.

Всю продукцію бджільництва можна і варто вважати безвідходною. Вона поділяється на основну, супутню та додаткову (на рисунку 2 схематично систематизовано продукцію бджільництва), оскільки має широке використання у різних сферах діяльності: від «народного застосування» до промислового. Сучасними науковцями різновиди продукції бджільництва і їх цілющі властивості та використання, трактуються по-різному [11, с. 3-4]. Ще кілька років тому, пасічники не приділяли велику увагу супутній та побічній продукції бджільництва. Але з часом та з новим напрямом у медицині – апітерапії, вона набула вагомого значення і попит на неї збільшився. Використання даних видів продукції бджільництва дає можливість галузі залучати до своєї діяльності і переробні підприємства, тим самим забезпечуючи не тільки господарства пасіки, а й саму галузь доходом від реалізації усіх зазначених видів продукції бджільництва.

Основною є сільськогосподарська продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству, і отримання якої є метою утримання біологічних активів, здатних давати таку сільськогосподарську продукцію. Згідно Методичних рекомендацій 1315 [12] до основної продукції бджільництва належить мед. Окрім готового (викачаного) меду, до основної продукції вважаємо за необхідне віднести також стільниковий мед, оскільки є окрема категорія покупців (споживачів), які придбавають його саме в такому вигляді. Стільниковий мед – це преміальний продукт, що безсумнівно має свій вплив і на його ціну. З урахуванням сучасних тенденцій вважаємо, що саме стільниковий мед матиме перспективу до окремого виробництва та реалізації.

Супутньою є сільськогосподарська продукція, яка одержана від біологічного активу або їх групи одночасно з основною продукцією,

відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і призначена для подальшої переробки або реалізації. Згідно Рекомендацій 1315 до супутньої продукції бджільництва належить бджолиний віск – це продукт «виробництва», який виробляється медоносними бджолами, точніше їх восковими залозами. Але окрім самого воску, варто відмітити і воскову сировину, до якої належать:

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

- забрус – це продукт, який залишається від зрізування кришечок запечатаних стільників перед викачуванням меду. Залежно від виду меду, його походження, а також інших факторів бджолої активності, забрус може містити в собі сліди прополісу та квіткового пилку (обніжжя).

Окрім воску та воскової сировини, доречно буде до супутньої продукції віднести і іншу продукцію, яка є у бджільництві. А саме - квітковий пилок (бджолине обніжжя) - складний, концентрований рослинно-бджолиний продукт з унікальними споживчими й лікувальними якостями. Це сукупність пилкових зерен, або чоловічих гаметофітів, насінних рослин, зібраних і оброблених нектаром та секретом слинних залоз бджіл.



Рис. 2. Систематизація видів продукції бджільництва

Джерело: запропоновано автором

Прополіс – це надзвичайно цінний продукт, який виробляється тільки бджолами. Прополіс – це смолиста суміш зеленувато-коричневого кольору, яку виробляють бджоли, змішуючи власну слину та віск з соком та бальзамами, зібраними із бруньок, стебел та листків рослин. Цілющі властивості прополісу для людей очевидні, а для бджіл найважливіша з них – бактерицидна, оскільки забезпечує стерильність гнізда бджіл.

Перга – квітковий пилок рослин, який збирають медоносні бджоли, змочуючи нектаром, складають у комірки стільників, утрамбовують і заливають медом.

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

Бджолина отрута (сирець) - секрет отруйних залоз бджіл, який вони виділяють при жалінні. Прозора колоїдна жовтувата рідина з різким своєрідним запахом і пекучим гірким смаком. Густа, містить близько 40% сухих речовин. Є одним із основних продуктів бджільництва.

Трутневий гомогенат (трутнєве молочко) - розплід бджолиних трутневих личинок на стадії розвитку. Цілющі властивості продукту пояснюється тим, що він на 50% складається з тих же компонентів, що і маточне молочко. Але решта 50% природних речовин володіють властивостями, які надають готовому продукту неповторні якості. Як зазначають бджолярі-науковці, біологічна активність і харчова цінність гомогенат трутневих личинок за багатьма показниками вище, ніж у маточного молочка.

Згідно Рекомендацій 1315 побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими. У бджільництві побічну продукцію, яку ми зазначаємо - є переробним продуктом. Відтак, вважаємо, що до побічної продукції, згідно запропонованої схеми 2, варто віднести наступні продукти (за їхньою класифікаційною ознакою), які мають не менш цінні властивості: Бджолина мерва – це відходи від переробки воскової сировини, які отримують шляхом виварювання в киплячій воді і пресування старих бджолиних сот після відкачування меду. Залежно від способу виробництва розрізняють два її види: пасічна та заводська (або промислова).

Бджолиний підмор (тільця бджіл) – тіла померлих медоносних бджіл, використовуються в медицині для лікування різних хвороб.

Екстракт (настоянка) личинки воскової молі - унікальний засіб, який протягом багатьох століть використовується народними цілителями для

лікування найрізноманітніших захворювань людини. Препарат являє собою спиртову витяжку з молоді личинки воскової молі.

Варто зазначити, що чіткого віднесення об'єктів до продукції бджільництва немає ні в Методичних рекомендаціях 132, ні в Рекомендаціях 1315, ні в ПСБО 30 «Біологічні активи». В Законі України «Про бджільництво» [2], продукція бджільництва розглядається, як продукти, одержані завдяки збиральним і фізіологічним властивостям бджіл (мед, віск, бджолине обніжжя, перга, прополіс, маточне молочко, бджолина отрута, трутневий гомогенат), а також самі бджоли. Тобто є тільки загальна термінологія продукції бджільництва й то не за всіма видами. Саме тому, з метою забезпечення чіткого та достовірного бухгалтерського обліку продукції бджільництва пропонуємо виокремити класифікаційну ознаку – «За цільовим призначенням та господарською цінністю» та провести чітке віднесення всієї можливої продукції за кожним її видом (див. рисунок 2).

Отже, **авторське визначення:** продукція бджільництва – продукти, одержані в процесі діяльності бджолосімей (роїв), яка забезпечує основні економічні вигоди (*основна:* мед, стільниковий мед) та може бути реалізована для потреб лікування та оздоровлення населення (*супутня* (віск і воскова сировина (суш, забрус); квітковий пилок (бджолине обніжжя); прополіс; перга; маточне молочко; бджолина отрута (сирець); трутневий гомогенат) та *побічна* (тільця бджіл (бджолиний підмор); екстракт личинок воскової молі; бджолина мерва), а також може бути використана на підприємстві для власних потреб, переробки та в якості незавершеного виробництва.

З огляду на необхідність чіткого відображення всіх вищезазначених розмежованих видів продукції бджільництва в Плані рахунків бухгалтерського обліку, нами запропоновано ввести аналітичні рахунки третього порядку до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» субрахунку 272 «Продукція тваринництва» з відповідною аналітикою (рис. 3). Тобто, такі субрахунки можуть бути відкриті за наявними видами продукції бджільництва, якщо це необхідно для цілей обліку та відповідає вимогам облікової політики господарства.



Рис. 3. Структура рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» за відповідною аналітикою

Джерело: запропоновано автором

Відповідно на пропонуваніх субрахунках 2721 «Основна продукція бджільництва», 2722 «Супутня продукція бджільництва», відображується надходження видів продукції з пасіки господарства, а на 2723 «Побічна продукція бджільництва», відображується надходження продукції, яка є переробною продукцією від основної та супутньої продукції бджільництва. Реалізація готової продукції передбачена по усіх її різновидах. Водночас, основна і супутня продукція бджільництва, має більшу цінність та вартість, а відповідно і собівартість її вища, ніж побічна продукція, яка має свою

специфіку, тобто, як вже зазначалось вважається переробною продукцію отриманою від двох попередніх, а отже і її собівартість нижча.

Разом з тим, таке впорядкування аналітичних рахунків дає змогу підвищити повноту і аналітичність, інформаційну та контрольну функціональність бухгалтерського обліку, оперативність забезпечення управлінського персоналу достовірною інформацією.

Щодо відображення обліку витрат продукції бджільництва, то варто зазначити, що згідно ПСБО 16 «Витрати», витрати відображаються у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням 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 [13].

Водночас, собівартість окремих видів продукції бджільництва визначається шляхом розподілу витрат, включаючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно її справедливій вартості. Так, собівартість приросту кількості сот розраховується за собівартістю топленого кондиційного воску. Щодо нових бджолиних сімей, то вони оцінюються за справедливою вартістю. Собівартість 1 кілограма бджіл прирівнюється до собівартості 10 кілограмів меду. У бджільництві калькулюється валовий вихід меду, до складу якого входить товарний мед і мед, залишений у вуликах, що розглядається як вартість незавершеного виробництва на кінець календарного року. [14, с.1023].

Розглядаючи всю продукцію бджільництва, як готову продукцію, то необхідно згадати, що фактична собівартість готової продукції визначається за формулою:

$$\Phi_c = НВ_n + ПВ - НВ_k$$

де: НВ_n - незавершене виробництво на початок місяця;

ПВ - прямі витрати на виробництво продукції за місяць;

НВ_k - незавершене виробництво на кінець місяця.

Як відомо, готова продукція у Плані рахунків бухгалтерського обліку відображена на рахунку 26 «Готова продукція». До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам. Саме мед є готовою продукцією у бджільництві.

Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

Облік господарських операцій процесу виробництва та реалізації продукції бджільництва систематизовано у таблиці 3.

Таблиця 3

Облік господарських операцій галузі бджільництва

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Відображення обліку господарських операцій процесу виробництва в галузі бджільництва			
1.	Нарахована заробітна плата працівникам пасіки		661
2.	Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування		65
3.	Списано готову продукцію для потреб тваринництва (мед на годівлю бджіл)		272
4.	Списано медикаменти та дезинфікуючі засоби		208
5.	Надано послуги допоміжних виробництв по обслуговуванні в галузі бджільництва	232	234
6.	Нараховано знос на основні засоби у бджільництві		13
7.	Списано розподілені загальновиробничі витрати		91
9.	Списано бджолиний інвентар		22
10.	Надані послуги сторонніми організаціями		63,68
11.	Відображено дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів		710
Відображення обліку господарських операцій продукції бджільництва			
12.	Оприбутковано з пасіки (мед, віск) на склад готову продукцію за плановою собівартістю	272	232
13.	Віднесено частину витрат бджільництва на запилення сільськогосподарських культур	231	232
14.	Відображено витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	940	232
15.	Відображено в кінці місяця різницю між фактичною та плановою собівартістю випущеної з виробництва готової продукції (мед, віск).	272	232
16.	Списано витрати по незавершеному виробництву: бджоли що загинули під час зимівлі (бджолиний підмор)	947	232
17.	Оприбуткування зворотних відходів (бджолина мерва), отриманих у процесі виробництва, які визнаються активом та віднесені до складу інших матеріалів.	209	232
18.	Оприбутковано сім'ї бджіл	212, 213	232
19.	Передано продукцію бджільництва від однією МВО іншій		272
20.	Оприбутковано надлишки при інвентаризації продукції бджільництва	272	719
21.	Безкоштовне одержання продукції бджільництва		718
22.	Списано вартість реалізованого меду, воску, які оцінюються за справедливою вартістю	901	272
23.	Нараховано дохід від реалізації продукції бджільництва	361, 362	701
24.	Нараховано податкове зобов'язання	701	643
25.	Безкоштовна передача продукції бджільництва	949	272
26.	Виявлена нестача продукції бджільництва при інвентаризації	947	272

Джерело: систематизовано автором

У Плані рахунків бухгалтерського обліку, для відображення господарських операцій у бджільництві застосовують і інші рахунки. Так облік бджолиних сімей разом із вуликами, рамками та іншим бджолиним інвентарем, ведеться на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» з відповідною аналітикою/субрахунків 212 «Поточні біологічні активи тваринництва», за справедливою вартістю та 213 «Поточні біологічні активи тваринництва», які оцінені за первісною вартістю.

Відповідно П(С)БО 30 «Біологічний актив» [15] - це жива тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи.

У своїй монографії, Коваль О.В. наголошує, що біологічні активи «носять» дискусійний характер, оскільки на сьогодні низка питань стосовно організації обліку біологічних активів потребує детального розгляду, узагальнення та удосконалення. Дослідження бухгалтерського обліку вирощування ж біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах Вінницької області показало, що даний процес має ряд особливостей, які необхідно враховувати при його організації та методиці [5, с. 75].

Водночас, Жук В.М. біологічні активи розглядає, як живі організми (тварини та рослини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигід. Відповідно, біологічним активом може бути визнана будь-яка тварина або рослина, на утримання або вирощування якої спрямована діяльність підприємства, до того ж не обов'язково сільськогосподарська [16, с. 14].

Згідно Інструкції Плану рахунків бухгалтерського обліку, рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракунуваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації. За дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» відображається надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракунуваних з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом - вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

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

вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо) [10].

На субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва», які оцінені за первісною вартістю, ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». [10]. Облік бджолосім'ї разом з вуликами, рамками та іншим інвентарем ведеться на аналітичному рахунку «Сім'ї бджіл» даного субрахунку. З метою визначення та детального обліку стану кожної сім'ї після закінчення медозбору комісія, призначена керівником господарства, перевіряє підготовку до зимівлі. В кожній сім'ї встановлюють наявність і якість матки, кількість розплоду в рамках і стільників у вулику, кількість та якість меду, силу сімей. Результати заносять у відомість огляду. На їх основі комісія складає Акт перевірки пасіки. В ньому зазначають рух бджолиних сімей протягом року, виробництво меду, воску та іншої продукції, кількість стільників, вуликів на пасіці, дають характеристику приміщень для зимівлі бджіл, вказують кількість хворих різними хворобами та оздоровлених сімей, пропонують заходи поліпшення роботи пасіки [17, с.308-309].

Синтетичний облік поточних біологічних активів по каналах надходження та вибуття за кореспондуючими рахунками ведуть в Журналі-ордері № 8 с.-г. по рахунку 21 «Поточні біологічні активи» та Відомостях № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва [17, с.321].

В обліково-науковій літературі, порожні вулики, обліковуються також на рахунку 10 «Основні засоби» з урахуванням їх первісної вартості та за умови, якщо вартість вулику становить до 20 тис. грн. і термін корисного використання (експлуатації) активу становить понад 1 рік. Інформація стосовно основних засобів та їх вартості висвітлено і в Податковому кодексі відповідно підпункт 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 [18]. У випадку бджолиних вуликів, варто зазначити, що їх вартість може бути різною, це залежить від вподобань пасічника, від величини/сили пасіки та від потреби пасічного господарства.

Висновок. Отже, синтетичний та аналітичний облік у бджільництві є необхідним компонентом для відображення його у різних формах фінансової звітності. Так зокрема у Звіті про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (форма № 50 - с.г.) та інших форм звітності. Адже він є результатом річного узагальнення та деталізації інформації про наявність та рух на пасіках різновидів продукції бджільництва.

Як вже зазначалось, облік продукції бджільництва ведеться на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» із запропонованим відкриттям субрахунків третього порядку. Саме в межах зазначеного рахунку

для деталізації групування та чіткого розмежування видів продукції бджільництва по рахунках бухгалтерського обліку у статті було запропоновано відкриття рахунків третього порядку, а саме: 2721 «Основна продукція бджільництва», 2722 «Супутня продукція бджільництва», 2723 «Побічна продукція бджільництва». Це дасть можливість пасічним господарствам впорядкованості обліку та кращій реалізації більш високоякісної і конкурентоспроможної продукції бджільництва.

На сьогодні, вся продукція бджільництва користується великим попитом. Як на внутрішньому так і на зовнішньому ринках, вона має свою цінність. Задля підвищення економічної ефективності галузі, пасічники України об'єднують свої господарства у кооперативи. Гуртуючись, пасічні об'єднання мають і більші можливості із різновидами своєї продукції вийти на європейський ринок збуту. Таким чином, на думку самих господарів «солодкого виробництва», це також забезпечить сталий розвиток галузі і тим самим пришвидшить відродження бджільництва у повоєнний період.

Література:

1. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999р. № 996-XIV. Київ: Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> - (дата звернення: 02.04.2024 р.)
2. Закон України Про бджільництво.
URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/T001492?an=0&ed=2022_12_13 - (дата звернення: 02.04.2024 р.)
3. Козицька Н.О. Особливості бухгалтерського обліку в бджільництві. Формування ринкової економіки. 2015. №33. С. 569-576.
4. Здирко Н.Г., Шульган М.Я. Розвиток галузі бджільництва в Україні: аналіз стану та тенденцій. *Агросвіт*. 2022. № 11-12. С. 21-28.
5. Коваль О.В. Облік біологічних активів: монографія. Вінниця: Едельвейс і К, 2013. 196 с.
6. 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.
7. Поліщук В.П. Бджільництво. Львів: Український пасічник. 2001 р. 296 с.
8. Даньків Й. Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: Підручник. Київ. 2007. 469 с.
9. Білик Е.В. Великий сучасний довідник бджоляра. Донецьк. 2012. С. 528.
10. 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: 09.04.2024 р.).
11. Шульган М.Я. Класифікація продукції бджільництва для потреб бухгалтерського обліку. *Економіка та суспільство*. 2023. № 50. С.34-39
12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затвержені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 (далі – Рекомендації 1315).
URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/MF06097?an=9&ed=2013_12_30- (дата звернення: 09.04.2024 р.).
13. 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: 09.04.2024 р.).

14. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський за національними стандартами. Підручник. Київ. 2011. С.1042.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №30 «Біологічні активи» затверджене наказом Міністерства фінансів № 790 від 18.11.2005 із змінами від 09.12.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> - (дата звернення: 12.04.2024 р.).
16. Жук В. М. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник. Київ. Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.
17. Іщенко Я.П., Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Фінансовий облік І. Підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2020. – 496 с.
18. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://ips.ligazakon.net/document/T10_2755?an=29948 (дата звернення: 12.04.2024 р.).

References:

1. Supreme Council of Ukraine (1999). Pro bukhholders'kyu oblik ta finansovu zvitnist Ukrainy [On Accounting and Financial Reporting of Ukraine]. Law of Ukraine, adopted on 1999, July 16, 996-XIV. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
2. Zakon Ukrainy Pro Pro bdzhil'nytstvo. [Law of Ukraine on Beekeeping]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1492-14#Text> [in Ukrainian]
3. Kozytyka N.O.(2015). Osoblyvosty bukhholders'kogo obliku v bdzhil'nytstvi. [Peculiarities of accounting in beekeeping]. *Formyvannyi runkovoї ekonomiku - Formation of market economy*. № 33. S.569-576 [in Ukrainian].
4. Zdyrko N.G. & Shulhan M. Y. (2022). Rozvitok galuzi bdzilnutsva v Ukraine: analiz stany ta tendenzsii. [Development of the beekeeping industry in Ukraine: analysis of the state and trends]. *Agroworld*. №11(12). S. 21-28. [in Ukrainian].
5. Koval O.V.(2013). Oblik biolohichnykh aktyviv: monohrafiia. [Accounting of biological assets: monograph]. Vinnytsia: Edelweiss and K. [in Ukrainian].
6. 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*. №1(59). S.121-135. [in Ukrainian].
7. Polishchuk V.P.(2001). Bdzhil'nytstvo. [Apiculture]. Lviv: Ukrainian beekeeper. [in Ukrainian].
8. Dankiv Y. Ya., & Ostapyuk M. Ya. Buhgalterski oblik: pidruchik. [Accounting: Textbook]. Kyiv. 2007. - 469 p. [in Ukrainian].
9. Bilyk E.V. (2012). Velykyy suchasnyy dovidnyk bdzholyara. [A large modern beekeeper's guide]. Donetsk. [in Ukrainian].
10. Instruktziya pro zastosuvannya Planu rakhunkiv bukhholders'koho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'yazan' i hospodars'kykh operatsiy pidpnyemstv 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]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> [in Ukrainian].
11. Shulhan M. (2023). Klasyfikatsiya produktsiyi bdzhil'nytstva dlya potreb bukhholders'koho obliku. [Classification of beekeeping products for accounting needs]. *Ekonomika I suspilstvo - Economy and society*. №50. S. 34-39. [in Ukrainian].
12. Metodichni rekomendatsiyi z bukhholders'koho obliku biolohichnykh aktyviv, zatverdzeni nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 29 hrudnya 2006 p. № 1315 [Methodological recommendations for the accounting of biological assets, approved. by order of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 29, 2006 N 1315]. (n.d.). [ligazakon.net](https://ips.ligazakon.net). Retrieved from https://ips.ligazakon.net/document/view/MF06097?an=9&ed=2013_12_30- [in Ukrainian].

13. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku №16 «Vytraty»: nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 31 hrudnya 1999 p. № 318. [Accounting regulation (standard) No. 16 "Expenses": order of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 31 1999 No. 318.]. (n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> - [in Ukrainian].

14. Ohiychuk M.F., Plaksienko V.Ya., Belenkova M.I. and others. (2011). *Finansovyy ta upravlins'kyy za natsional'nyy standartamy. Pidruchnyk*. [Financial and managerial according to national standards]. Textbook. Kyiv. [in Ukrainian].

15. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku №30 «Biolohichni aktyvy» zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv № 790 vid 18.11.2005 iz zminyamy vid 09.12.2011. [Accounting regulation (standard) No. 30 "Biological assets" was approved by order of the Ministry of Finance No. 790 of 11/18/2005 with amendments of 12/09/2011]. (n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> -[in Ukrainian].

16. Zhuk V. M. (2007). *Oblik sil's'kohospodars'koyi diyal'nosti: Navchal'nyy posibnyk*. [Accounting of agricultural activity]. Study guide. Kyiv. Yur-Agro-Vesta LLC Publishing House. [in Ukrainian].

17. Ishchenko Y.P., Podolyanchuk O.A., & Koval N.I. (2020). *Finansovyy oblik I*. [Financial accounting I. Textbook.]. Vinnytsia. [in Ukrainian].

18. Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI. *Podatkovyy kodeks Ukrayiny vid 02.12.2010 № 2755-VI*. (n.d.). *ligazakon.net*. Retrieved from https://ips.ligazakon.net/document/T10_2755?an=29948. [in Ukrainian].