

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657

### РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПОРЯДКУ ЗАПОЛНЕНИЯ ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ В ПЧЕЛОВОДСТВЕ

*канд. экон. наук, доц. Е.Ю. АФАНАСЬЕВА  
(Полоцкий государственный университет)*

*Исследуется вопрос содержания действующей учетной документации в пчеловодстве. Выявлены проблемы её недостаточной информативности для целей бухгалтерского учета. Показаны направления совершенствования содержания первичных учетных документов в пчеловодстве.*

**Ключевые слова:** пчеловодство, учетная документация, затраты.

Современный этап развития АПК характеризуется стремительным увеличением внешних и внутренних информационных потоков на всех уровнях управления хозяйствующих субъектов, что требует осуществления значительных методологических изменений отечественной системы документооборота сельскохозяйственных организаций, нацеленных на постепенную переориентацию на запросы потенциальных инвесторов, кредиторов и системы внутреннего менеджмента. Вместе с тем практика показывает, что действующие в настоящее время формы учетной документации имеют фискальную направленность, не соответствуют принципам международных стандартов к их составлению, не обеспечивают надежности, полноты и прозрачности данных для оперативного анализа и контроля затрат в системе управленческого учета, что существенно ограничивает возможности эффективного использования экономической информации с целью развития производственного процесса, осложняет интеграционные и инвестиционные процессы. В этой связи возрастает актуальность усовершенствования содержания действующих первичных учетных документов и учетных регистров разработки и новых специализированных форм управленческой отчетности, учитывающих специфические особенности процесса производства в пчеловодстве, содержащих учетную информацию, эффективно используемую внутренними пользователями, построенную на принципах целостности, сопоставимости, достоверности и полезности.

Вопросы организации документооборота в аграрной сфере экономики рассматривались в исследованиях отечественных ученых, таких как: Р.А. Маннапова, А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, Ю.Н. Селюков, А.Н. Соболевская, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, Ю.В. Чернова и других). Вместе с тем в отечественной теории и практике отсутствуют системные исследования состава и содержания учетной документации, используемой субъектами хозяйствования в пчеловодстве. Некоторые упоминания об обязательных формах документации пчеловодческих организаций встречаются разрозненно в нормативно-правовых актах и стандартах без приведения форм и указания необходимых реквизитов.

Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 августа 2007 г. № 363 «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции» (в ред. от 04.11.2015 № 372) установлено, что приплод пчел и других животных принимается к учету на основании акта на оприходование приплода животных (форма 304-АПК). Данные актов записывают в книгу учета движения животных и птицы (форма 301-АПК) и в отчет о движении скота и птицы на ферме (форма 311-АПК) [1].

Постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 16.08.2012 № 55 «Об утверждении Ветеринарно-санитарных правил содержания пчел» [2] регламентирует, что «собственники (владельцы, пользователи) пасек должны иметь на каждую пасеку ветеринарно-санитарный паспорт, выданный районной (городской) ветеринарной станцией по месту размещения пасеки, содержащий ежегодные записи о ветеринарно-санитарном состоянии пасеки и проведенных ветеринарных мероприятий», а «реализация семей пчел, пакетов, маток из пасек производится после их осмотра специалистом ветеринарной службы и при наличии ветеринарного сертификата (ветеринарной справки)».

В Рекомендациях по организации опыления сельскохозяйственных культур и кочевке пчелопасек приведена информация о составлении актов весенней ревизии пасек, в которых указываются данные о силе семей, участвующих в опылении, и ведении пасечного журнала. Документами на право начисления оплаты за качественное опыление сельскохозяйственных культур является договор и акт об опылении пчелами той или иной культуры [3, с. 32]. В систематизированном виде информация о показателях процесса производства в пчеловодстве, раскрываемая в учетной и статистической документации, представлена в таблице 1.

Таблица 1. – Анализ учетной и статистической документации, отражающей данные о показателях процесса производства в пчеловодстве

Наименование и форма первичного учетного документа, учетного регистра, бухгалтерской и статистической отчетности	Номер строки	Наименование показателей, характеризующий производственный процесс в пчеловодстве, отражаемых в учетных и статистических документах
1	2	3
Форма 304-АПК «Акт на оприходование приплода животных»	–	Данные о количестве пчелиных семей в натуральном и стоимостном выражении
Форма 203-АПК «Требование-накладная»	–	Данные о количестве и стоимости продукции пчеловодства, принятой из производства
Форма 302-АПК «Акт на выбытие животных и птицы»	–	Данные о причинах и обстоятельствах выбытия пчел, о количестве и учетной стоимости семей
Журнал пасечного учета	–	Данные о состоянии пчелиной семьи, номере улья, возрасте матки, зимостойкость, ройливость, миролюбивость, болезни, которыми болела семья, её продуктивность – медовая и восковая. Указывается, какой по силе ушли пчелы на зимовку, с каким запасом меда и перги и как перезимовали
Дневник пасеки	–	Данные о климатических условиях на пасеке, показаниях контрольного улья, времени цветения медоносов
Акт об опылении пчелами сельскохозяйственной культуры	–	Данные о количестве пчелосемей, участвующих в опылении той или иной культуры с разбивкой по силе, полученная урожайность сельскохозяйственных культур
Ведомость осмотра пчелиных семей	–	Данные о количестве рамок в улье, рамок с расплодом, количество улочек и корма в разрезе ульев
Акт осенней поверки пасеки	–	Данные о движении пчелиных семей за год, количество произведенного меда, воска и другой продукции пчеловодства, количество сотов, ульев на пасеке, дает характеристику помещений для зимовки пчел, отмечает, есть ли больные семьи
Акт весенней поверки пасеки	–	Данные о количестве поступивших на зимовку ульев, о количестве погибших и перезимовавших в разрезе сильных, средних и слабых семей
Форма 301-АПК «Книга учета движения животных и птицы»	–	Данные о количестве пчелиных семьях на начало периода, количество поступивших пчелосемей, количество выбывших и погибших пчелосемей, данные о количестве пчелосемей на конец периода.
Форма 6-АПК «Валовая продукция и затраты на производство»	–	Данные о стоимости валовой продукции пчеловодства и затратах на основное производство
Форма 7-АПК «Реализация продукции»	Строка 0410	Стоимость количества реализованного меда, полная себестоимость меда, выручка за реализованный мед, финансовый результат от реализации меда
Форма 8-АПК «Затраты на основное производство»	–	Данные о затратах на основное производство в разрезе номенклатуры статей
Форма 9-АПК «Производство и себестоимость»	Строка 160	Количество пчелиных семей в период медосбора, затраты за период всего и в разрезе номенклатуры затрат
	Строка 550	Данные о количестве произведенного меда, себестоимости продукции, себестоимости единицы продукции, прямых затратах на производство
	Строка 560	Данные о количестве полученных роев, себестоимости роев, себестоимости одного роя, прямых затратах на производство
	Строка 570	Данные о количестве произведенного воска, себестоимости продукции, себестоимости единицы продукции, прямых затратах на производство
	Строка 571	Данные о количестве прочих продуктов пчеловодства, себестоимости продукции, себестоимости единицы продукции, прямых затратах на производство
	Строка 718	Данные о выходе меда от одной пчелосемьи
	Строка 727	Данные о количестве пчелиных семей, стоимость пчелиных семей
Форма 15-АПК «Баланс продукции»	Строка 280	Данные о количестве меда на начало периода, произведенного и купленного меда, реализованного и списанного меда, остаток меда на конец периода
Форма № 804-АПК «Калькуляционный лист (расчет фактической себестоимости работ, услуг)»	–	Расчет фактической себестоимости продукции пчеловодства

Окончание таблицы 1

1	2	3
Форма 1 «Бухгалтерский баланс»	Строка 212	Стоимость животных на выращивании и откорме (в том числе пчел в единой сумме с другими животными), учитываемая на счете 11 «Животные на выращивании и откорме»
Отчет о прибылях и убытках	Строка 020	Себестоимость реализованной продукции, работ, услуг (в том числе пчеловодства в единой сумме с другими видами деятельности)
Форма 12-сх (животноводство) «Отчет о состоянии животноводства»	Строка 310	Масса собранного меда как изъятая из ульев, так и использованного на корм пчелам
	Строка 311	Масса произведенного пчелиного воска
	Строка 170	Данные о полученном пчелином воске
	Строка 280	Данные о численности пчелиных семей
Форма 1-сх (животноводство) «Отчет о наличии и движении скота и птицы, ресурсах животного сырья»	Строка 420	Данные о численности пчелиных семей
Форма 12-цены (сх) «Отчет о ценах производителей сельскохозяйственной продукции»	Строка 23	Данные об объеме реализации на внутреннем рынке республики за отчетный период меда натурального, о средней цене в предыдущем и отчетном месяце, о причинах изменения цены
Форма 1-сх (реализация) «Отчет о реализации сельскохозяйственной продукции»	Строка 210	Данные о количестве и стоимости реализованного меда натурального
	Строка 220	Данные о количестве и стоимости реализованного воска, прополиса и др.
Форма 4-ф (затраты) «Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг)»	Строка 020	Стоимость продукции пчеловодства (товарная часть продукции оценивается по ценам реализации, нетоварная – по фактической себестоимости)
	Строка 021	Сумма затрат на производство продукции за период в целом по организации и по элементам и статьям затрат

Источник: собственная разработка на основе изучения специальной литературы [1–3]; [4, с. 201–208]; [5].

Проведенное исследование системы документооборота в пчеловодческих хозяйствах, показывает, что действующая учетная документация предоставляет только ограниченные данные о движении пчелиных семей в натуральном (поштучно) и стоимостном выражении, информацию о произведенном и реализованном меде и воске, данные о производственных затратах в разрезе номенклатуры, которые к тому же дублируются в нескольких формах документации. Вместе с тем процесс производства в пчеловодстве обладает рядом специфических признаков (наличие технологических процессов, комплексный характер затрат на содержание пчелосемей, многообразие видов получаемой продукции пчеловодства и др.), которые не находят отражения в применяемой пчеловодческими организациями учетной документации.

Таким образом, как показывают исследования нормативно-правовой литературы, в настоящее время система документации в пчеловодческих организациях Республики Беларусь неинформативна, не адаптирована к специфике процесса производства, не отвечает запросам внутренних пользователей в детализированной качественной информации.

Изучение теоретических и методологических аспектов документооборота в пчеловодческих организациях позволяет сформулировать ряд недостатков в содержании учетной документации в пчеловодстве:

- отсутствуют первичные учетные документы, формирующие информационную базу о специфических объектах в пчеловодстве – пчелиных семьях и продукции пчеловодства, отвечающих внутривидовым особенностям пчеловодства. Так, при постановке пчелиных семей на учет не регистрируются следующие признаки: порода пчел, сила семьи, которые являются определяющими в определении состояния животных, возможности их использования или необходимости улучшения качественных характеристик. Сведения, которые представлены в учетных документах о продукции пчеловодства, ограничены информацией об объемах производимого меда и воска, тогда как на рынке представлено более 10 наименований пчелопродукции;

- отсутствует учетная документация, составленная по принципам МСФО в условиях сближения национального законодательства с практикой зарубежного учета.

По результатам проведенного исследования, рекомендовано ввести в учетную практику пчеловодческих хозяйств понятие «текущий биологический актив (пчелиная семья)», которое используется в большинстве экономически развитых стран, что требует введения новой дефиниции в учетную документацию. Например, в Украине действуют такие формы учетной документации как ПБАСГ-6 «Акт на вы-

бытие текущих биологических активов животноводства», ПБАСГ-9 «Акт на перевод из группы в группу в рамках текущих биологических активов» и др. [4, с. 156]);

- не находит отражения информация, требуемая для управления и контроля, а также для принятия управленческих решений о целесообразности производственных затрат.

Так, отсутствуют сведения о формировании затрат в разрезе структурных подразделений, тогда как информация об общей сумме затрат на производство находит отражение сразу в нескольких учетных регистрах и формах бухгалтерской отчетности (форма № 804-АПК «Калькуляционный лист (расчет фактической себестоимости работ, услуг)»; форма 6-АПК «Валовая продукция и затраты на производство»; форма 8-АПК «Затраты на основное производство»; форма 9-АПК «Производство и себестоимость»; форма 4-ф (затраты) «Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг)») [4, с. 158].

Совершенствование объема и структуры отчетности пчеловодческих организаций предполагает разработку специализированных форм учетной документации, отражающих выявленные особенности процесса производства в пчеловодстве, сокращение отдельных печатных форм и уменьшение их периодичности путем создания интегрированных документов, обеспечивающих получение в достаточном объеме детализированной информации, необходимой для экономического анализа и управления.

На основании выделенных проблем рекомендовано улучшить информативность первичной документации путем введения дополнительных реквизитов [5; 6], способствующих прозрачному ведению оперативного учета и отражающих специфику процесса производства (видовое многообразие продукции пчеловодства, наличие технологических процессов производства, взаимодействие с растениеводством и др.) в условиях сближения национального учета и МСФО.

Таким образом, реализация разработанных предложений в области совершенствования документооборота в пчеловодческих организациях позволит упорядочить количество и объем используемых первичных документов, учетных регистров и форм отчетности при одновременном повышении информативности бухгалтерского учета. Практическое применение предложенных рекомендаций по усовершенствованию учетной документации в пчеловодстве позволит отразить в учете специфические особенности процесса производства, предоставить пользователю объективную информацию о затраченных ресурсах, необходимую для контролирования рационального расходования средств и анализа непроизводительных расходов.

Предлагаемые рекомендации по уточнению информационного содержания учетных документов в пчеловодстве представлены в таблице 2.

Таблица 2. – Предлагаемые изменения в содержании первичной учетной документации в пчеловодстве

Текущее наименование документа	Предлагаемое наименование документа	Назначение документа	Предлагаемое содержание документа
1	2	3	4
Акт на оприходование приплода животных	Акт оприходования текущих биологических активов (пчелиных семей) [6]	Для отражения поступления пчелосемей в организацию	- способ поступления; - порода пчелиной семьи; - вес пчелиной семьи при поступлении, рассчитанный исходя из количества занятых улочек; - вид тары (пчелиный улей, сотовый или бессотовый пакет); - стоимость тары; - стоимость пчелосемей с тарой; - присвоенный пчелиной семье идентификационный номер
Журнал пасечного учета	Журнал пасечного учета [6]	Для отражения качественных и количественных изменений в состоянии пчелосемей	- изменение живой массы пчелосемей; - наименование заболеваний пчелиных семей; - наличие корма, соторамок, вошины; - объем изъятой первичной продукции (меда в сотах, воскового сырья, перги, прополиса и т.д.)
Дневник пасеки	Дневник пасеки [6]	Для отражения состояния пчелиных семей и их продуктивности от природно-климатических условий, для отметок о взвешивании контрольного улья	- прибыло в весе контрольного улья; - убыло в весе контрольного улья; - общий привес контрольного улья; - количество изъятого меда; - условия медосбора (температура воздуха, осадки, сила ветра, условия лета, цветение медоносных ресурсов в пределах досягаемости пчелами)
Акт на выбытие животных и птицы	Акт на выбытие (списание) текущих биологических активов (пчелиных семей) [6]	Для отражения выбытия пчелосемей из организации	- причина выбытия; - идентификационный номер выбывающей пчелосемьи; - вес пчелосемьи при выбытии; - стоимость выбывающей пчелиной семьи

Окончание таблицы 2

1	2	3	4
Калькуляционный лист (расчет фактической себестоимости продукции, работ, услуг)	Калькуляционный лист (расчет фактической себестоимости продукции, работ в пчеловодстве)	Для распределения общепроизводственных затрат и затрат на содержание пчелосемей, калькулирование фактической себестоимости продукции, работ по опылению культур	- незавершенное производство на начало и конец отчетного периода; - затраты на содержание пчелосемей; - затраты на обработку (переработку) продукции пчеловодства; - плановая себестоимость продукции пчеловодства в разрезе видов, работ по опылению культур; - фактическая себестоимость продукции пчеловодства в разрезе видов, работ по опылению культур; - отклонение фактической себестоимости продукции пчеловодства в разрезе видов, работ по опылению культур от плановой
-	Акт на очистку, обработку, переработку первичной продукции пчеловодства [6]	Для формирования информации о количестве поступившей в обработку и полученной после обработки (переработки) продукции, видах и массе полученных отходов	- вид обрабатываемой (перерабатываемой) продукции пчеловодства; - плановая себестоимость обрабатываемой (перерабатываемой) продукции пчеловодства; - масса продукции до и после обработки (переработки); - процент примеси; - вид полученной побочной продукции; - масса побочной продукции; - вид отходов и их масса

Источник: разработка автора на основании исследования экономической литературы [1–3]; [4, с. 201–208].

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции [Электронный ресурс] : приказ М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь, 14 авг. 2007 г., № 363 : в ред. от 04 нояб. 2015 г., № 372 // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
2. Об утверждении Ветеринарно-санитарных правил содержания пчел [Электронный ресурс] : постановление М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь, 16 авг. 2012 г., № 55 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=11733>. – Дата доступа: 03.09.2017.
3. Шушеначев, А.Г. Рекомендации по организации опыления сельскохозяйственных культур и кочевке пчелопасек / А.Г. Шушеначев // Хозяин : ежемесячный производственно-практический журнал. – 2012. – № 5. – С. 32–33.
4. Методологические основы документооборота и отчетности в сельскохозяйственных организациях Республики Беларусь / Ю.Н. Селюков [и др.]. – Минск : Институт системных исследований в АПК НАН Беларуси, 2011. – 214 с.
5. Афанасьева, Е.Ю. Совершенствование информационного содержания первичной учетной документации и внутренней отчетности в пчеловодстве / Е.Ю. Афанасьева // Облік, економіка, менеджмент: міжнар. зб. наук. праць / Луцький нац. техн. ун-т ; відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк, 2016. – Вип. 4 (12). – С. 9–16.
6. Афанасьева, Е.Ю. Методики учета затрат, калькулирования и анализа себестоимости продукции пчеловодства: состояние и пути их совершенствования / Е.Ю. Афанасьева : дис. ... канд. экон. наук. – Минск, 2016. – 180 с.

Поступила 22.10.2018

#### RECOMMENDATIONS ON THE PROCEDURE OF FILLING PRIMARY ACCOUNTING DOCUMENTS IN BEEKEEPING

**K. AFANASEVA**

*The article is devoted to the investigation of the contents of the existing accounting documentation in beekeeping. Author identifies problems of its insufficient information content for accounting purposes, presents directions for improving the content of primary accounting documents in beekeeping.*

**Keywords:** *beekeeping, accounting documentation, costs.*