

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

МЕЛЬНИК ОЛЬГА СЕРГІЙВНА

УДК 657.471:631.16:639.3(043.3/.5)

ДИСЕРТАЦІЯ

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА
БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ В РИБНИЦТВІ**

071 – облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

07 – управління та адміністрування

(галузь знань)

Подається на здобуття наукового ступеня доктор філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

Мельник О.С.

Науковий керівник (консультант)

Іщенко Яна Петрівна,

кандидат економічних наук, доцент

Вінниця – 2020

АНОТАЦІЯ

Мельник О. С. Облікове забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в рибництві. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – облік і оподаткування (07 – управління та адміністрування). – Вінницький національний аграрний університет, Вінниця, 2020.

Дисертаційна робота присвячена вирішенню наукових і практичних проблем ефективного облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в рибництві та виробництва продукції вказаної галузі сільського господарства України.

Актуальність роботи обумовлена необхідністю наукових і практичних рекомендацій щодо обґрунтування та розробки методики обліку процесу вирощування біологічних активів та впровадження її в практичну діяльність рибницьких підприємств. У дослідженні здійснено аналіз стану та тенденцій розвитку рибництва в Україні, рівень експорту та імпорту, обсягів споживання продукції рибництва.

У першому розділі “Теоретичні засади обліку витрат на біологічні перетворення у рибництві” розглянуто основні ознаки категорії “біологічний актив”. Запропоновано та обґрунтовано нове визначення “біологічний актив” для усіх галузей сільського господарства, з урахуванням біологічної класифікації живого світу. Визначено місце та склад витрат на біологічні перетворення в складі витрат виробництва. Для здійснення управління витратами на біологічні перетворення визначено контрольовані (релевантні) сегменти, з одночасним їх поділом на окремі виробничі процеси (переділи). Такими сегментами є етапи біологічних перетворень у рибництві. Удосконалено організаційно-методичні підходи до виокремлення об’єктів обліку витрат (рибопосадковий матеріал, товарна риба, маточне поголів’я та ремонтний молодняк), що дають можливість поглиблено відображати та контролювати господарські операції в бухгалтерському обліку та в управлінні. Досліджено характеристики облікової

інформації в системі управління витратами. Обґрунтовано необхідність створення системи обліку, об'єктом якої будуть елементи ідентичні об'єктам управління. Сформовано систему об'єктів управління та об'єктів обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві.

У другому розділі “Оцінка фактичного стану облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у рибництві” досліджено практику документування процесів вирощування продукції аквакультури. Проведено анкетування в рибницьких господарствах щодо порядку застосування первинних документів, в результаті якого виявлено проблеми та недоліки первинного обліку витрат і виходу продукції рибництва. Досліджено чинну методику і практику бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення, біологічних активів та продукції рибництва. Запропоновано методику синтетичного та аналітичного обліку витрат рибогосподарських підприємств.

Удосконалено теоретико-організаційні засади диференційованого підходу до побудови бухгалтерського обліку у рибницьких підприємствах відповідно до організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень у рибництві, що обумовлює концентрацію облікової політики різних типів підприємств (повносистемні та неповносистемні) на специфічних і важливих для них елементах, методах та інструментах (об'єкти обліку, робочий план рахунків, документування, внутрішня звітність). Це дає змогу підвищити аналітичність, інформаційну та контрольну функціональність бухгалтерського обліку, оперативність забезпечення управлінського персоналу достовірною інформацією.

У третьому розділі “Напрями розвитку обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві” досліджено елементи облікового забезпечення та запропоновано їх структуру, що характерна для рибницьких підприємств. Обґрунтовано методику бухгалтерського обліку відображення фінансових результатів від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю (за мінусом витрат, понесених на місці продажу), а також методику коригування фінансових результатів від переоцінки біологічних активів і

сільськогосподарської продукції на дату балансу. Запропоновано розподіл загальновиробничих витрат та калькулювання собівартості продукції рибництва здійснювати після завершення кожного виробничого переділу. Після завершення календарного року витрати кожного переділу, цикл якого не завершений, пропонуємо вважати незавершеним виробництвом галузі рибництва. Обґрунтовано доцільність прийняття за базу розподілу непрямих витрат рибництва загальний обсяг виготовленої продукції в натуральних вимірниках. Запропоновано організаційні підходи виробництва продукції рибництва на умовах дольової участі між підприємством та фізичними особами, що сприятимуть нарощенню обсягів вирощування біологічних активів та виробництва продукції рибогосподарських підприємств. Запропоновано методику обліку витрат, які були понесені в результаті виробництва на умовах дольової участі.

У висновках наведено найбільш важливі наукові та практичні результати дослідження, що базуються на теоретичному узагальненні та практичному вирішенні поставлених завдань.

Ключові слова: біологічні активи, біологічні перетворення, сільськогосподарська продукція, витрати виробництва, рибництво, рибницьке підприємство, облік витрат, бухгалтерський облік процесу виробництва, методика бухгалтерського обліку біологічних активів.

Список публікацій здобувача:

1. Мельник О. С. Актуальні проблеми облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в рибництві. *Моделювання та кількісні методи в економіці* : зб. матеріалів I Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 27 жовт. 2016 р. Вінниця : ВНАУ, 2016. С. 150–152. (ум. друк. арк. 0,1).

2. Мельник О. С. Біологічні активи та біологічні перетворення рибництва: економічна сутність і класифікація. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 2. С. 114–124. (ум. друк. арк. 0,7).

3. Мельник О. С. Організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибництві та їх вплив на побудову обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 9. С. 171–184. (ум. друк. арк. 0,9).
4. Мельник О. С. Соціально-економічні проблеми вирощування продукції рибництва в Україні. *Перспективи розвитку аграрного сектору економіки в умовах глобалізації : зб. матеріалів VIII Міжнар. наук.-практ. молодіж. інтернет-конф.*, 30 верес. 2017 р. Київ : Ін-т аграр. економіки, 2017. С. 143–146. (ум. друк. арк. 0,1).
5. Мельник О. С. Тенденції розвитку витрат через призму історії. *Наукова думка сучасності і майбутнього : зб. ст. XVIII Всеукраїн. практ.-пізнав. конф.*, 28 лют. – 11 берез. 2018 р. Дніпро : Наукове мислення, 2018. С. 23–26. (ум. друк. арк. 0,3).
6. Мельник О. С. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та переоцінки біологічних активів. *Облік і фінанси*. 2018. № 3 (81). С. 60–68. (ум. друк. арк. 0,7).
7. Іщенко Я. П., Мельник О. С. Спільна діяльність як економічний важіль збільшення обсягів вирощування біологічних активів та виробництва сільськогосподарської продукції в рибництві. *Ефективна економіка*. 2020. № 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7601> (дата звернення: 20.01.2020). (ум. друк. арк. 0,7, особистий внесок – розкриті основні моменти практичного досвіду господарювання на умовах дольової участі – ум. друк. арк. 0,35).
8. Мельник О. С. Обґрунтування вибору методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рибогосподарських підприємств. *Економіка, фінанси, облік та право: аналіз тенденцій та перспектив розвитку : зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф.*, 5 берез. 2020 р. Полтава, 2020. С. 25–27. (ум. друк. арк. 0,15).
9. Мельник О. С. Елементи обліково-аналітичного забезпечення. *Наукова спадщина. The scientific heritage*. 2020. № 45 (4). С. 43–47. (ум. друк.

арк.0,3).

10. Zdyrko, N., Ishchenko, Ya., Melnyk, O. Economic development of fishery and accounting support of cost management for biological conversion in fish farming of Ukraine comparing to the other CEE countries. *Economic Annals-XXI*. 2020. 181(1-2). P. 137-150. doi: <https://doi.org/10.21003/ea.V181-12>. (дата звернення: 26.04.2020). (ум. друк. арк. 1, особистий внесок – визначені основні принципи обліку витрат на біологічні перетворення та калькулювання собівартості біологічних активів– ум. друк. арк. 0,7).

SUMMARY

Melnyk O. S. Accounting support of cost management for biological conversion in fish farming. – Qualifying scientific work on the manuscript.

Dissertation for achieving Doctor of Philosophy Degree by Specialty 071 – Accounting and Taxation (07 – Management and Administration). – Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, 2020.

The dissertation is devoted to the solution of scientific and practical problems of management's effective accounting of expenses for biological transformations in fisheries and products' production of the specified branch of Ukrainian agriculture.

The urgency of the work is due to the need of scientific and practical recommendations for the justification and development of methods of accounting for the process of biological assets' cultivation and the introduction of its practical activity of fishing enterprises. The study analyzes the status and trends of fisheries in Ukraine, the level of exports and imports, consumption of fishery products.

The first section, "Theoretical principles of accounting for the costs of biological transformation in fish farming" discusses the main features of the category "biological asset". A new definition of "biological asset" for all agricultural sectors has been proposed and substantiated, taking into account the biological classification of the living world. The place and composition of the costs of biological transformation in the production's cost are determined. Controlled (relevant) segments, with their simultaneous division into separate production processes (redistributions), have been

identified to manage biological conversion costs. Such segments are the stages of biological transformation in fisheries. Organizational and methodological approaches to the separation of cost accounting objects (fish planting material, commercial fish, stock fish and young animals repair) have been improved, enabling in-depth reflection and control of business operations in accounting and management. The characteristics of accounting information in the cost management system are investigated. The necessity of creating an accounting system whose object will be identical to the objects of management is justified. A system of management facilities and facilities for accounting of biological conversion costs in fisheries has been formed.

In the second section “Assessment of the actual accounting status of management of biological conversion costs in fish farming” A list of typical and special primary documents used in the process of growing aquaculture products is defined. It was emphasized that special forms of primary documentation were developed to ensure state regulation of the fish farming process and to improve reporting on aquaculture.

The results of the questionnaire survey on fisheries on the procedure for using primary documents are highlighted. It is revealed that the enterprises in their activity use primary documents developed independently. The form of the primary document for fixing the natural loss of fish production and the form of the document for determining the actual amount of income (costs) from the initial recognition of additional biological assets and agricultural products are proposed. The current method of accounting for biological assets and agricultural products is defined. The unified methodology of application of the plan of accounts, the method of analytical accounting of production costs is proposed.

Theoretical and organizational foundations of the differentiated approach to accounting in fishery enterprises in accordance with organizational and technological features of biological transformations in fisheries, which causes the concentration of accounting policies of different types of enterprises (full and non-system) for specific instruments and important, accounting objects, work plan of accounts, documentation, internal reporting). This makes it possible to improve the analytical, information and control functionality of accounting, the efficiency of providing management personnel

with reliable information.

In the third section “Areas of development of cost accounting of biological transformation in fish farming” the elements of accounting support are investigated and their structure, which is characteristic of fishery enterprises, is proposed. The accounting methodology for the presentation of financial results from the initial recognition of assets carried at fair value (minus costs incurred at the point of sale) is substantiated. and the method of adjusting the financial results from the revaluation of biological assets and agricultural products at the balance sheet date. It is suggested that the cost of production of fishery products should be apportioned at the end of each production redistribution. At the end of the calendar year, the costs of each redistribution, the cycle of which has not been completed, should be considered as a work in progress in the fisheries industry. The expediency of accepting the total volume of production in natural meters as the basis for the distribution of indirect fisheries costs is substantiated.

The production of fishery products under the conditions of equity participation between the enterprise and individuals is described. The method of accounting the costs that were incurred as a result of production under the conditions of equity participation is proposed. The conclusions outline the most important scientific and practical results of the study, based on the theoretical generalization and practical solution of the tasks.

Keywords: biological assets, biological transformations, agricultural products, production costs, fish farming, fishery enterprise, expenditure accounting, accounting of production process, method of accounting for biological assets, costs.

The list of the main publications:

1. Melnyk O. S. “Actual problems of accounting management of the costs of biological transformation in fisheries” : *Materials I All-Ukrainian Research Practice internet conf. [“Modeling and Quantitative Methods in Economics”]*, Oct. 27, 2016. Vinnytsia : VNAU, 2016. P. 150–152.

2. Melnyk O. S. Biological assets and biological transformations of fisheries: economic nature and classification. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni*

pytannia nauky i praktyky. 2017. Vol. 2. P. 114–124.

3. Melnyk O. S. Organizational and technological features of biological changes in fish farming and their impact on construction of accounting. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannianauky i praktyky*. 2017. Vol. 9. P. 171–184.

4. Melnyk O. S. “Socio-economic problems of fisheries production in Ukraine” : *Materials VIII intern. Research Practice youth internet conf. [“Prospects for the development of the agrarian sector of the economy in the conditions of globalization”]*, Sept. 30, 2017. Kyiv : Institute of Agrarian Economics, 2017. P. 143–146.

5. Melnyk O. S. “Cost trends through the lens of history”. *Scientific Thoughts of the Present and the Future : Collection of Articles XVIII All-Ukrainian. practitioner-learned. conf.*, Feb. 28 – Mar. 11, 2018. Dnipro : Scientific Thinking, 2018. P. 23–26.

6. Melnyk O. S. Accounting for profit or loss from the initial recognition and measurement of biological assets. *Accounting and finance*. 2018. Vol. 3 (81). P. 60–68.

7. Ishchenko Ya., Melnyk O. Joint activities as the economic impact of increasing volume of biological assets production and agricultural production production. *Efektivna ekonomika*. 2020. Vol. 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7601> (date of application: 20.01.2020).

8. Melnyk O. S. “Justification of the choice of method of cost accounting and costing of production of fishery enterprises”. *Economics, Finance, Accounting and Law: Analysis of Trends and Prospects for Development: Book of abstracts Int. Research Practice Conf.* 2020. Part 3, 5 Mar. Poltava. P. 25–27.

9. Melnyk O. S. “Elements of accounting and analytical security”. *The scientific heritage*. 2020. Vol. 45 (4). P. 43–47.

10. Zdyrko, N., Ishchenko, Ya., Melnyk, O. Economic development of fishery and accounting support of cost management for biological conversion in fish farming of Ukraine comparing to the other CEE countries. *Economic Annals-XXI*. 2020. Vol. 181(1-2). P. 137-150.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	11
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ У РИБНИЦТВІ.....	19
1.1 Біологічні перетворення в рибництві: економічна сутність і класифікація	19
1.2 Організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибництві та їх вплив на побудову обліку	46
1.3 Облікова інформація в системі управління біологічними перетвореннями в рибництві	58
Висновки до розділу 1	66
Список використаної літератури до розділу 1	68
РОЗДІЛ 2 ОЦІНКА ФАКТИЧНОГО СТАНУ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ У РИБНИЦТВІ .	78
2.1 Документальне оформлення витрат на біологічні перетворення у рибництві	78
2.2 Синтетичний і аналітичний облік витрат і виходу продукції рибництва... ..	102
2.3 Калькулювання собівартості продукції рибництва	108
Висновки до розділу 2	118
Список використаної літератури до розділу 2	120
РОЗДІЛ 3 НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ В РИБНИЦТВІ.....	128
3.1 Удосконалення організації обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві	128
3.2 Удосконалення методики бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві	135
3.3 Удосконалення організації виробництва продукції рибництва на засадах дольової участі та його облікове забезпечення	148
Висновки до розділу 3	163
Список використаної літератури до розділу 3	166
ВИСНОВКИ	172
ДОДАТКИ	179

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах розвитку ринкових відносин, політичної нестабільності та кризових економічних явищ постає проблема пошуку нових методів управління витратами у рибництві для скорочення собівартості продукції, забезпечення її конкурентоспроможності. Динаміка виробництва водних біоресурсів в Україні за останнє десятиріччя має негативну тенденцію. Вилов риби за 2018 рік скоротився на 17 тис. т. (або 21 %) порівняно із попереднім і за даними Держкомстату склав 64,7 тис. т. Ситуація ускладнюється тим, що рибництво перебуває у стадії становлення і не набуло ще належного матеріально-технічного та фінансового забезпечення.

Враховуючи, що рибне господарство – галузь економіки, завданнями якої є вивчення, охорона, відтворення, вирощування, використання водних біоресурсів, їх вилучення (добування, вилов, збирання), реалізація та переробка з метою одержання харчової, технічної, кормової, медичної та іншої продукції, а також забезпечення безпеки мореплавства суден флоту рибної промисловості, то облікове забезпечення управління витратами на виробництво продукції рибництва – це сукупність інформаційних потоків про витрати на виробництво продукції рибництва з врахуванням потреб користувачів такої інформації.

Необхідність системного дослідження витрат підприємства через призму потреб управління була обґрунтована академіком М. Г. Чумаченком більше 30 років тому. Проблема економічного розвитку країни та галузей сільського господарства останнім часом присвячені наукові праці І. В. Гончарук, Г. М. Калетніка, В. М. Метелиці, П. Т. Саблука та інших. Дослідження в галузі методології обліку витрат знаходять своє місце у працях провідних вітчизняних учених. Серед них С. Ф. Голов, Л. В. Гуцаленко, В. М. Жук, І. В. Замула, Н. Г. Здирко, Г. Г. Кірейцев, М. М. Коцупатрий, В. Г. Лінник, Л. В. Нападовська, М. Ф. Огійчук, Н. Л. Правдюк та інші. Питанню, що стосуються обліку біологічних активів, приділяли увагу і присвятили свої праці Н. М. Вдовенко, Я. П. Іщенко, О. О. Канцуров, Н. І. Коваль, П. М. Кузьмович, В. В. Михальська,

О. А. Подолянчук, Р. М. Циган та інші. Значні напрацювання з проблем обліку та управління витратами в умовах глобалізації економіки мають зарубіжні вчені: Ф.-А. Гуінеа, Я. Д'Соуза, В. Кілгер, М. Мілінг, К. Рамеш, Я. Якоб. Роботи вказаних авторів слугували основою для здійснення даного дослідження.

Проте питання облікового забезпечення управління витратами потребують додаткового дослідження в контексті врахування специфічних умов господарювання підприємств рибної галузі України.

Основною проблемою обліку в цих умовах є недостатність теоретичного обґрунтування, недосконалість організації та методики бухгалтерського обліку нових об'єктів, зокрема біологічних перетворень. Методика бухгалтерського обліку має цінність лише тоді, коли вона має прикладний характер, тобто адаптована до особливостей господарювання підприємств конкретної галузі і відповідає запитам менеджменту. Отже, облікове забезпечення управління біологічними перетвореннями галузі рибництва є актуальним і має як теоретичне, так і практичне значення. Виникає необхідність подальшого дослідження теоретичних і методичних питань та надання практичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення з урахуванням організаційно-технологічних особливостей підприємств рибного господарства та вимог управління ними.

Актуальність наведених вище проблем та необхідність формування облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в сучасних рибницьких господарствах обумовили вибір теми дисертаційної роботи, мету, завдання і основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана згідно з планом науково-дослідних робіт Вінницького національного аграрного університету і є складовою частиною тем науково-дослідної роботи:

– “Організація обліку і контролю нерухомого майна у сільськогосподарських формуваннях” (номер державної реєстрації 0116U006970). Внесок автора полягає в розробці моделі процесу формування

основного капіталу та порядку використання нерухомого майна в процесі виробництва продукції сільського господарства.

– “Сучасні тенденції, новації та перспективи розвитку обліку та оподаткування підприємств, організацій, установ” (номер державної реєстрації 0118U100367). Автором досліджено порядок та проблеми відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та переоцінки біологічних активів.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в рибництві.

Відповідно до визначеної мети передбачено вирішення таких завдань:

– обґрунтувати визначення категорії “біологічний актив”, дослідити класифікаційні ознаки біологічних активів;

– визначити місце витрат на біологічні перетворення у витратах виробництва та їх склад;

– розкрити вплив організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень рибництва на побудову системи їх бухгалтерського обліку;

– визначити роль і місце облікової інформації в системі управління біологічними перетвореннями та взаємозв'язок об'єктів обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві з об'єктами управління;

– на основі вивчення методики та практики облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями в рибогосподарських підприємствах виявити проблеми обліку витрат на біологічні перетворення;

– розробити пропозиції щодо вдосконалення організації та методики облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення рибництва;

– розробити організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат виробництва на умовах дольової участі.

Об'єктом дослідження є система облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних та практичних проблем облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями в рибництві.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовувалися такі методи:

- індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями в рибництві;

- теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту витрат на біологічні перетворення як економічної категорії та об'єкта бухгалтерського обліку;

- причинно-наслідкових зв'язків та абстрактно-логічний – для використання класифікації у побудові системи обліку витрат, встановлення взаємозв'язку методів обліку витрат та калькулювання;

- економіко-статистичний – для аналізу витрат на біологічні перетворення та собівартості продукції рибогосподарських підприємств;

- спостереження – для дослідження стану облікового забезпечення управління витратами на сільськогосподарських підприємствах.

Інформаційною базою дослідження слугували: Закони України, укази Президента України, накази Міністерства аграрної політики та продовольства України, накази Міністерства фінансів України, інформація Державного комітету статистики України, національні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, статистичні видання, періодичні видання, спеціальна вітчизняна та іноземна література, звітні дані досліджуваних рибогосподарських підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у тому, що впровадження розроблених методичних підходів облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями та витратами на виробництво продукції рибництва дасть можливість задовольнити потреби менеджменту

рибогосподарських підприємств у своєчасній, достовірній, системній інформації про біологічні перетворення для прийняття ефективних управлінських рішень.

Найбільш суттєві наукові результати дисертаційної роботи, що містять наукову новизну і характеризують особистий внесок автора, такі:

вперше:

– розроблено та впроваджено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат виробництва на умовах дольової участі підприємства й працівників в частині визначення об'єктів обліку та статей витрат, а також синтетичних рахунків та методичних підходів до їх використання. Облік витрат рекомендовано здійснювати в розрізі витрат на виробництво продукції рибництва та в розрізі суб'єктів здійснення таких витрат. Запропоновані методичні підходи дозволять забезпечити системний облік витрат на біологічні перетворення за такого ведення господарювання;

удосконалено:

– теоретичні та організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку у рибницьких підприємствах із застосуванням диференційованого підходу відповідно до організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень у рибництві, що обумовлює формування облікової політики різних типів підприємств (повносистемних та неповносистемних) на специфічних і важливих для них елементах, методах та інструментах в частині визначення об'єктів обліку, статей витрат, методу обліку витрат на біологічні перетворення, а також розвитку застосування рахунків та подвійного запису (запропоновано робочий план рахунків і порядок його використання), документування (здійснено розширення форм первинних бухгалтерських документів з урахуванням необхідності відображення характерних для галузі витрат), що дають можливість поглиблено відображати та контролювати господарські операції в бухгалтерському обліку та в управлінні;

– методичні прийоми відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оприбуткування біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а також коригування фінансових результатів від переоцінки

біологічних активів і сільськогосподарської продукції на дату балансу, що сприятиме якісному інформаційному забезпеченню управління рибогосподарських підприємств;

набули подальшого розвитку:

– трактування сутності поняття “біологічний актив” (живий організм, отриманий з контрольованих джерел, достовірно оцінений та ідентифікований, створений в результаті біологічних перетворень та головною метою утримання якого є отримання економічних вигід), що дає змогу забезпечити однозначність розуміння категорійно-понятійного апарату у сфері обліку;

– класифікація біологічних активів з виділенням додаткових класифікаційних ознак, зокрема в залежності від шляху отримання економічної вигоди, що дозволить визначати мету утримання біологічних активів для планування потенційних витрат на біологічні перетворення даних активів;

– з метою забезпечення використання оптимального методу калькулювання продукції рибництва на кожному етапі виробництва виокремлено контрольовані (релевантні) сегменти (етапи біологічних перетворень), з одночасним їх поділом на виробничі процеси (переділи). Це дає змогу підвищити аналітичну, інформаційну та контрольну функціональність обліку;

– організація обліку виробництва за умов полікультури риб за випасного вирощування, яка на відміну від існуючих розробок містить обґрунтування прийняття за базу розподілу показників при калькулюванні собівартості виготовленої продукції у натуральних вимірниках, що забезпечуватиме надання об’єктивної інформації про витрати виробництва на окремий вид продукту для проведення політики ціноутворення та аналізу ефективності виробництва кожного виду рибпродукції.

Практичне значення одержаних результатів. Результати дослідження та пропозиції автора, викладені у дисертаційній роботі, пройшли апробацію та прийняті до впровадження у ТОВ “Прогрес” (довідка № 35 від 29.05.2019; довідка № 17 від 06.03.2020), СФГ “Явір” (довідка №168 від 25.09.2019), ТОВ

“Альпіон” (довідка № 179 від 16.12.2019), ТОВ “Міжлісся” (довідка № 8 від 17.02.2020). Основні наукові результати за темою дисертації використовуються також у навчальному процесі Вінницького національного аграрного університету при викладанні окремих частин навчальних дисциплін (довідка № 01.1-60-456 від 10.03.2020).

Особистий внесок здобувача. Результати наукових досліджень, викладені в дисертації, які пропонуються на захист, отримані автором особисто. Вони відображають авторський підхід та бачення організації та формування облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в рибництві. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ті ідеї, положення та результати, які становлять особистий внесок автора.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дослідження доповідались і обговорювались на наступних конференціях:

– I Всеукраїнській науково-практичній конференції *“Моделювання та кількісні методи в економіці”* (м. Вінниця, 27 жовтня 2016 р.);

– Восьмій міжнародній науково-практичній молодіжній інтернет-конференції *“Перспективи розвитку аграрного сектору економіки в умовах глобалізації”* (м. Київ, 30 вересня 2017 р.);

– Всеукраїнській науково-практичній конференції *“Облік, аналіз, контроль та оподаткування: стан і перспективи розвитку”* (м. Вінниця, 20-21 квітня 2017 р.);

– I Всеукраїнській науково-практичній конференції *“Проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення в системі управління”* (м. Вінниця, 22 листопада 2017 р.);

– II Міжнародній Всеукраїнській науково-практичній конференції *“Облік, аналіз, контроль та оподаткування: стан і перспективи розвитку”* (м. Вінниця, 19 квітня 2018 р.);

– *“International scientific and practical internet conference for young scientists and students”* (Vinnytsia, 15-16 May, 2018 р.);

- Вісімнадцятій Всеукраїнській науково-практичній конференції *“Наукова думка сучасності і майбутнього”* (м. Дніпро, 15 березня 2018 р.);
- III Всеукраїнській науково-практичній конференції *“Облік, аналіз, контроль та оподаткування: стан і перспективи розвитку”* (м. Вінниця, 28-29 березня 2019 р.);
- Всеукраїнській науково-практичній конференції *“Сучасні технології в будівництві, економіці та дизайні”* (м. Немирів, 4-5 квітня 2019 р.);
- II Всеукраїнській науково-практичній конференції *“Проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення в системі управління”* (м. Вінниця, 14-15 листопада 2019 р.);
- Міжнародній науково-практичній конференції *“Економіка, фінанси, облік та право: аналіз тенденцій та перспектив розвитку”* (м. Полтава, 5 березня 2020 р.).

Публікації. Всього за темою дисертаційної роботи опубліковано 10 наукових праць загальним обсягом 5 умовн. друк. арк. (власний доробок автора 4,1 умовн. друк. арк.), в тому числі 0,3 умовн. друк. арк. у науковому виданні іншої держави, 2,4 умовн. друк. арк. у фахових виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз та 2,3 умовн. друк. арк. у наукових фахових виданнях України.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Дисертація викладена на 221 сторінках комп’ютерного тексту (основний зміст викладено на 156 сторінках). Робота містить 34 таблиці, 27 рисунків, 27 додатків. Список використаної літератури складається із 217 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ У РИБНИЦТВІ

1.1 Біологічні перетворення в рибництві: економічна сутність і класифікація

Сільське господарство – специфічна галузь економіки, на розвиток та діяльність якої значний вплив мають не лише економічні, але і біологічні, хімічні та фізичні закони, що ускладнює вимірювання впливу факторів на результати господарської діяльності. Сільськогосподарське виробництво нерозривно пов’язане з життєдіяльністю живих організмів – рослин та тварин.

За суттю виробничих процесів ставове рибництво має багато спільного з методами вирощування сільськогосподарських тварин, тож рибницькі господарства внутрішніх водойм України відносяться до сільськогосподарського виробництва.

Згідно з чинним Законом “Про аквакультуру”, “аквакультура (рибництво) – сільськогосподарська діяльність із штучного розведення, утримання та вирощування об’єктів аквакультури у повністю або частково контрольованих умовах для одержання сільськогосподарської продукції (продукції аквакультури) та її реалізації, виробництва кормів, відтворення біоресурсів, ведення селекційно-плеємної роботи, інтродукції, переселення, акліматизації та реакліматизації гідробіонтів, поповнення запасів водних біоресурсів, збереження їх біорізноманіття, а також надання рекреаційних послуг” [75].

Водним кодексом України визначено, що “рибництво – штучне розведення і природне відтворення водних живих ресурсів” [11].

З метою вдосконалення облікової системи, посилення процесів її гармонізації та стандартизації прийняте Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” (далі – П(С)БО 30 “Біологічні активи”), що було

розроблене на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство” (далі – МСБО 41 “Сільське господарство”). У П(С)БО 30 “Біологічні активи” визначено, що “сільськогосподарська діяльність – процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів” [70]. Іщенко Я. П. вважає, що “сільськогосподарська діяльність не обмежується лише процесами управління якісними і кількісними змінами біологічних активів. Сільськогосподарська діяльність включає в себе процеси, коли біологічний актив ще відсутній або ж процеси після припинення його існування. Тому визначення сільськогосподарської діяльності, що наведене в П(С)БО 30 “Біологічні активи”, є не достатньо коректним. Адже при наданні визначення будь-якого терміну, у тому числі й терміну “сільськогосподарська діяльність”, його ознаки мають стосуватись усієї сукупності процесів даного виду діяльності, а не її частини” [28].

МСБО 41 “Сільське господарство” тлумачить, що “сільськогосподарська діяльність – це управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією та збір врожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в сільськогосподарську продукцію або в додаткові біологічні активи” [56].

Так, в даному визначенні, крім управління біологічною трансформацією, акцентовано увагу на зборі урожаю, що передбачає управління процесами після закінчення біологічних трансформацій. Проте, на нашу думку, дане визначення не є вичерпним, оскільки в ньому не враховано всі технологічні процеси, що здійснюються до початку біологічних трансформацій. Крім того, процес збору урожаю стосується лише галузі рослинництва. У тваринництві, зокрема в рибництві, до моменту визнання біологічних активів та після припинення біологічних трансформацій здійснюється ряд процесів, що безпосередньо стосуються сільськогосподарської діяльності.

Отже, рибництво – це сільськогосподарська діяльність, якій притаманні загальні характерні риси, що згруповані на рис. 1.1.



Рисунок. 1.1 – Загальні риси сільськогосподарської діяльності

*Джерело: *розроблено на основі [56]; **авторська розробка.*

В економічній літературі процес управління біологічними перетвореннями ототожнюють із сільськогосподарською діяльністю, а поняття “витрати на біологічні перетворення” із поняттям “витрати на виробництво сільськогосподарської продукції” [31].

Метою сільськогосподарської діяльності будь-якого підприємства є отримання прибутку. У рибництві прибуток отримують за рахунок виробництва та продажу сільськогосподарської продукції (товарної риби) та додаткових біологічних активів (рибопосадкового матеріалу чи плідників). Таким чином, сільськогосподарська продукція – базовий актив сільськогосподарського підприємства. Згідно п. 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (далі – НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”) активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [58].

Як зазначено в п. 4 П(С)БО 30 “Біологічні активи”, сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання [70]. Згідно п. 2.5. Методичних рекомендацій № 1315,

сільськогосподарська продукція при її відокремленні від біологічного активу (у рослинництві – зерно, плоди, ягоди, овочі, зелена маса, отримані під час збирання врожаю (заготівлі); у тваринництві – вовна, молоко, яйця, мед, отримані під час настригу, надою, збору тощо) або при припиненні процесів життєдіяльності біологічних активів (деревина, отримана при вирубці насаджень, тощо) перестає бути елементом біологічних активів і визнається як окремий актив [52].

Сільськогосподарська продукція може бути основною, супутньою і побічною (рис.1.2.).

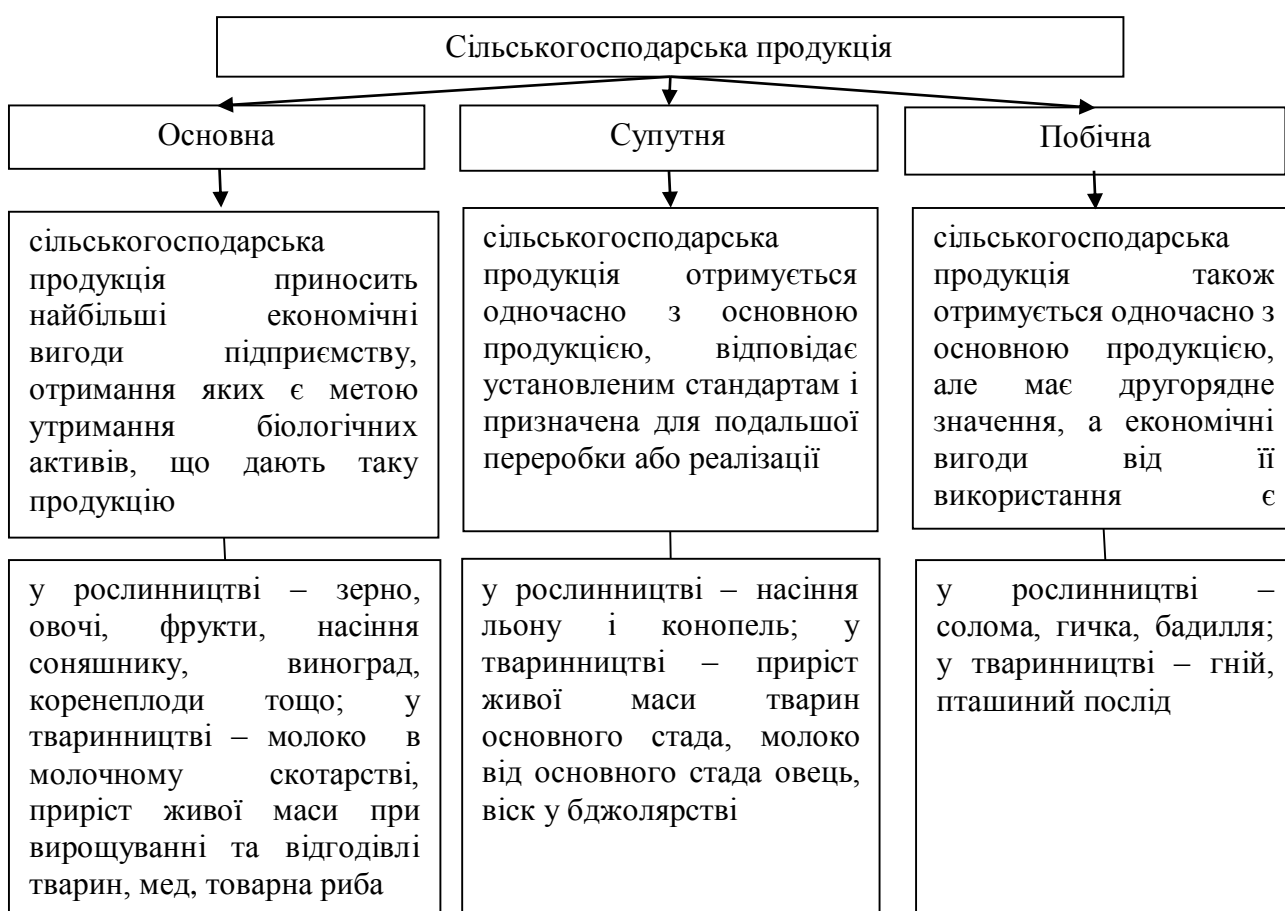


Рисунок 1.2 – Види сільськогосподарської продукції

Джерело: узагальнено автором на основі [52, п. 2.6].

У п. 12 П(С)БО 30 “Біологічні активи” [30] зазначено, що собівартість сільськогосподарської продукції – це виробнича собівартість, визначена відповідно до у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” (далі – П(С)БО 16 “Витрати”) [69]. До виробничої собівартості продукції

включається:

- технологічні витрати, що мають місце до моменту здійснення біологічних перетворень, до моменту фізичної появи біологічного активу (у рибництві – підготовка дна водойм, дезінфекція водного дна, внесення добрив);
- витрат власне на біологічні перетворення;
- витрати, що несе підприємство після завершення біологічної трансформації.

У п. 3 НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [58] та у п. 6 П(С)БО 16 “Витрати” [69] визначення витрат наступне – це зменшення активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Нормативно-правові документи є основою для визначення ключових засад бухгалтерського відображення витрат. Тому бухгалтери-практики мають орієнтуватися у законодавчій базі України (додаток А).

Перед фахівцями з бухгалтерського обліку при вирішенні одного й того самого питання може постати необхідність керуватися різними нормативно-правовими актами. Враховуючи значний масив нормативно-правової інформації, проблема орієнтування у нормативній базі є досить гострою. Вчені, такі як Івахненко С. В. [25], Петренко Н. І. [65], Мельник О. В. [47], Сокол О. Г. [88] та інші, зробили значний внесок у дослідження структури нормативного регулювання.

Івахненко С. В. [25] розглядає трирівневу структуру нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Перший рівень становлять закони України, зокрема загальні положення Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року № 996-XIV [76] (далі – ЗУ “Про бухгалтерський облік”). Другий – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [69, 70, 71, 72], План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30

листопада 1999 р. №291 [67] (далі – План рахунків) та Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 [26] (далі – Інструкція про застосування плану рахунків). Третій – Накази та листи Міністерства фінансів, які роз'яснюють застосування П(С)БО [32].

Більш широку структуру рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку запропонував Мелень О. В. [47]. Учений виділив вісім рівнів. При цьому стверджує, що Конституція України, Кодекси законів і Закони України мають займати три окремі рівні. Також учений виокремлює у II рівень міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України (рис 1.3).

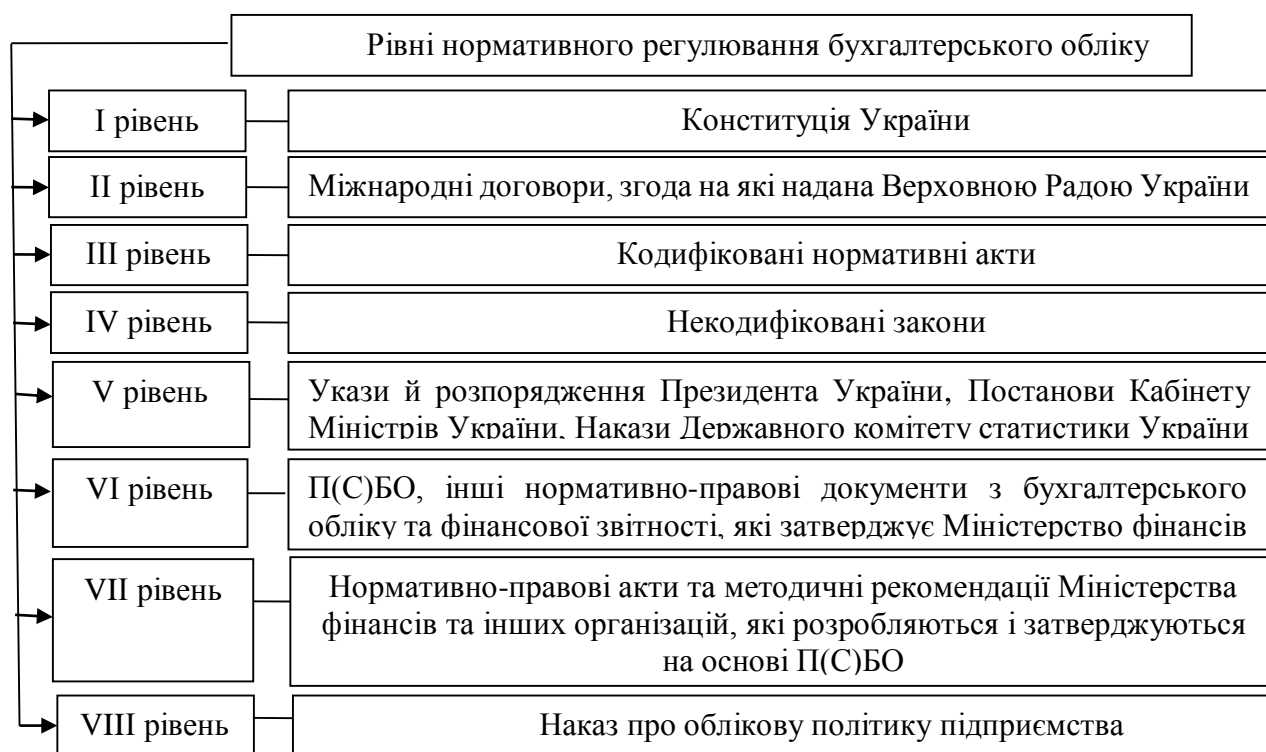


Рисунок 1.3 – Структура рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Джерело: узагальнено автором на основі [47],[32].

Якщо норми одного законодавчого акту суперечать нормам іншого,

пріоритетом користується той, що належить вищому рівню структури.

Основним нормативно-правовим документом, який регулює облік в Україні, а зокрема й облік витрат на біологічні перетворення в рибництві, є Закон України “Про бухгалтерський облік” [76]. Цим Законом встановлено основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами.

Важливим елементом регулювання та управління витратами є Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, який визначає склад витрат звітного періоду в процесі визначення суми податку на прибуток [68].

Методологічні засади організації даних бухгалтерського обліку про біологічні активи рибництва та одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові активи й сільськогосподарську продукцію на сьогоднішній день регламентується П(С)БО 30 “Біологічні активи” [70] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 року № 1315 (далі – Методичні рекомендації № 1315) [52]. Загальні правила формування в обліку інформації про витрати виробництва та принципи калькулювання собівартості продукції визначено у П(С)БО 16 “Витрати” [69] та Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 (далі – Методичні рекомендації № 132) [53].

Таким чином, облік витрат суворо регламентований низкою нормативно-правових документів, які регулюють порядок визнання та оцінки витрат, склад витрат в процесі визначення собівартості сільськогосподарської продукції. Незважаючи на те, що за роки незалежності в Україні зроблені значні кроки в упорядкуванні чинних нормативно-правових актів сфери регулювання обліку витрат на біологічні перетворення в сільськогосподарських підприємствах, на практиці більшість фахівців з бухгалтерського обліку або недостатньо інформовані про зміни у чинному законодавстві, або не мають чітких роз’яснень

щодо застосування таких нововведень.

Отож у чинній нормативній базі існують відмінності в сфері обліку витрат.

Методологічну основу обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції визначають П(С)БО 16 “Витрати” та П(С)БО 30 “Біологічні активи”, отож усі методичні рекомендації щодо практичного відображення в обліку витрат не повинні суперечити нормам цих положень. Виходячи з цього, Методичні рекомендації [52, 53] мають рекомендаційний характер і не можуть бути визначальними при обранні методики та організації бухгалтерського обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах.

Окремо слід сказати, що Методичні рекомендації № 132 необхідно застосовувати з урахуванням вимог Листа Міністерства фінансів України № 31-34000-20-5/26023 від 02.09.2009 [79], відповідно до якого виокремлені норми Методичних рекомендацій, що суперечать національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку. Зокрема, оцінка продукції власного виробництва в абзаці першому пункту 5.3 не відповідає пункту 12 П(С)БО 30 “Біологічні активи” (сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу).

Пункт 5.14 щодо періодичності розподілу загальновиробничих витрат (визначено порядок розподілу таких витрат у кінці року) протирічить П(С)БО 16 “Витрати” (визначено, що розподіл загальновиробничих витрат має здійснюватися щомісяця). У пунктах 5.3 та 5.7 наведено метод ЛФО, який із П(С)БО 9 “Запаси”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [71], виключено наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 731 [79].

Крім того, згідно з пункту 2.21 Методичних рекомендацій № 132 загальновиробничі витрати в сільськогосподарських підприємствах не діляться на постійні і змінні, що суперечить п. 11 П(С)БО 16 “Витрати”.

Норми Методичних рекомендацій № 132, що суперечать національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку згруповано в табл. 1.1.

Порівняння норм П(С)БО та Методичних рекомендацій №132 щодо обліку витрат

За вимогами П(С)БО	За нормами Методичних рекомендацій №132
1	2
<p>П(С)БО 30, п. 12. Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”</p>	<p>П. 5.3. Продукція власного виробництва поточного року оцінюється за плановою собівартістю з коригуванням її в кінці року до рівня фактичних витрат.</p>
<p>П(С)БО 16, п. 16. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством. Розподіл загальновиробничих витрат проводять щомісячно відповідно до обраної бази розподілу.</p>	<p>П. 3.21. Бригадні, фермські, цехові і загальновиробничі витрати рослинництва, тваринництва та промислових виробництв розподіляються між об'єктами планування і обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів відносяться на собівартість тільки тієї продукції, яка виробляється в даній бригаді, фермі, цеху чи у відповідній галузі. П. 5.14. У кінці року ці витрати відносять на окремі об'єкти витрат. Не передбачено поділ загальновиробничих витрат на постійні і змінні.</p>
<p>П(С)БО 9, п. 16. При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; б) середньозваженої собівартості; в) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); г) нормативних затрат; д) ціни продажу. 	<p>П.5.3. Покупні товарно-матеріальні цінності відносяться на витрати за первісною вартістю з врахуванням наступних методів її уточнення:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; б) середньозваженої собівартості; в) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); г) собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО); д) нормативних затрат; е) ціни продажу, що, як правило, характерно для використання товарів для виробничих потреб.

Джерело: сформовано автором на основі [32, 53, 69, 70, 71, 72, 79].

З огляду на наведене, фахівцям з бухгалтерського обліку необхідно

враховувати специфіку обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, у тому числі специфіку обліку витрат на біологічні перетворення.

Для здійснення біологічних перетворень активу та управління ними необхідною умовою є фізична наявність такого активу [28].

Згідно п. 4 П(С)БО 30 “Біологічні активи”, під біологічним активом слід розуміти “тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди” [70].

В економічній літературі наведено найрізноманітніші твердження щодо визначення терміну “біологічний актив” (додаток Б).

Відповідно до МСБО 41 “Сільське господарство”, “біологічний актив – це жива тварина або рослина” [41]. Пузін Ю.М. наголошує, що “таке неконкретне та всеосяжне визначення не тільки не розкриває зміст терміну, але й не конкретизує об’єкт обліку, оскільки не кожна жива тварина і рослина є активом і відповідно об’єктом обліку” [82].

Слід зазначити, що у рибництві біологічні активи прирівнюються до об’єктів аквакультури. Згідно ст. 1 Закону України “Про аквакультуру”, об’єкти аквакультури – гідробіонти, що використовуються з метою розведення, утримання та вирощування в умовах аквакультури [75]. У свою чергу, відповідно до ст. 1 Закону України “Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурсів” від 8 липня 2011 року № 3677-VI (далі – Закон України “Про рибне господарство”), гідробіонти – тварини чи рослини (гідрофіти), що мають різноманітні пристосування для життя у воді [80]. Останнє визначення має відношення до біології. Досягнення біології широко використовують у сільському господарстві (для підвищення врожайності сільськогосподарських рослин і продуктивності тварин, для боротьби із шкідниками та хворобами рослин і тварин). Тільки на основі знання біологічних законів та категоріального апарату можлива правильна організація обліку процесу виробництва (вирощування) біологічних активів. Отже, сучасний живий світ поділяють на царства: Бактерії, Рослини, Тварини, Гриби [5]. Сучасне

сільське господарство багатогалузеве. І якщо вважати вирощування таких біологічних активів як гриби (поширено – печериці) в промислових масштабах виробництва, то вживати вираз “рослина чи тварина” у даному випадку є не коректним. Тож виділяючи категорію “біологічний актив” для усіх галузей сільського господарства, на нашу думку, необхідно застосовувати словосполучення – це живий організм.

Крім того, Н. В. Перевозник справедливо зазначає, що “визначення біологічних активів для аналітичного обліку в межах “рослина або тварина” досить вузьке і потребує значного уточнення та пояснення” [64]. Цієї ж думки О. О. Канцуров і додає, що “таке визначення характеризує тільки першу складову терміну – “біологічний” і зовсім ігнорує другу, але не менш важливу складову – “актив” [34].

Жук В.М. вказує, що біологічні активи “являють собою живі організми (рослини, тварини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигод. Відповідно біологічним активом може бути визнана будь-яка тварина або рослина, на утримання та/або вирощування якої спрямована діяльність підприємства, до того ж не обов’язково сільськогосподарська” [22].

Отож дослідивши думки вчених та норми законодавства, можна виділити ознаки економічної категорії “біологічний актив”:

1. це живий організм;
2. підприємству перейшли ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на біологічний актив [52];
3. вартість біологічного активу може бути достовірно визначена [52];
4. біологічний актив створений у процесі біологічних перетворень [70];
5. можлива оцінка біологічних перетворень [56]. Має бути забезпечена оцінка й контроль за змінами якісних показників (приріст ваги риби) або кількісних показників (вихід ікри, малька), що відбуваються в результаті біологічних перетворень у рибництві. Ступінь зміни біологічного активу може бути оцінений за різними параметрами: зрілості, розмірам, жирності та т.п.

Оцінка таких змін є однією з основних функцій управління;

6. біологічні активи знаходяться у контрольованому середовищі і можливе управління біологічними перетвореннями (створення сприятливих або, принаймні, стабільних умов, необхідних для здійснення даного процесу). Саме контроль і управління біологічними перетвореннями відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності [56]. Господарства, діяльність яких спрямована на розведення (вирощування та вилов) риби в штучних та природних водоймах (стави, озера), мають забезпечити облік риби як біологічного активу [34].

7. біологічний актив може бути ідентифікований, і його вартість може бути достовірно визначена [70].

8. метою утримання біологічного активу є отримання економічних вигід [70, 52]. Утримання біологічних активів може приносити економічні вигоди від якісних та кількісних змін (збільшення ваги риби); шляхом утворення додаткових біологічних активів (отримання приплоду); шляхом отримання сільськогосподарської продукції (товарна риба).

Отож біологічний актив – це живий організм, отриманий з контрольованих джерел, достовірно оцінений та ідентифікований, створений в результаті біологічних перетворень та головною метою утримання якого є отримання економічних вигід [49].

Для повного та більш конкретного дослідження варто розглянути класифікацію біологічних активів. Класифікація біологічних активів рибництва полягає в розмежуванні та поділі їх на окремі групи за певними характерними ознаками. Порядок обліку біологічного активу прямо залежить від того, наскільки правильно обрано класифікаційні ознаки.

Канцуров О. О. наголосив, що “належність чи ні рослин та тварин до біологічних активів не можна вважати класифікаційною ознакою, оскільки це є умовою визнання” [34].

Згідно з п. 4 П(С)БО 30 “Біологічні активи”, “група біологічних активів – сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами

вирощування тварин або рослин” [70]. Крім цього, в даному положенні здійснюється поділ біологічних активів на довгострокові, поточні та додаткові. До поточних відносять біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Довгострокові біологічні активи – це всі інші активи, що не увійшли до поточних біологічних активів. До додаткових біологічних активів відносять біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень. Відповідно до пункту 10 та 11 П(С)БО 30 біологічні активи поділяються на біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та біологічні активи, оцінені за первісною вартістю [70].

У п. 5 МСБО 41 “Сільське господарство” визначено, що “група біологічних активів – сукупність подібних живих тварин або рослин”. П. 43 МСБО 41 “Сільське господарство” заохочується надання суб'єктом господарювання кількісного визначення кожної групи біологічних активів, розділяючи споживні та плодоносні біологічні активи або зрілі та незрілі біологічні активи (якщо доречно). Наприклад, суб'єкт господарювання може розкривати інформацію про балансову вартість споживних та плодоносних біологічних активів за групами. Потім він може розподілити ці балансові вартості між зрілими та незрілими активами. Такий розподіл дає інформацію, яка може бути корисною при оцінці строків майбутніх грошових потоків [56].

У п. 44 цього ж стандарту визначено, що споживні біологічні активи – це такі біологічні активи, які будуть отримані (зібрані) у вигляді сільськогосподарської продукції або які будуть продані як біологічні активи. Прикладами споживних біологічних активів є: худоба, призначена для виробництва м'яса; худоба, яку утримують з метою продажу; риба в рибгоспах; зернові, такі як кукурудза або пшениця; ліс, що вирощується для отримання деревини. Плодоносні біологічні активи – це всі біологічні активи, інші, ніж споживні; наприклад, худоба для отримання молока, виноградники, фруктові

дерева та ліс, призначений для заготівлі дров без вирубки лісу. Плодоносні біологічні активи не є сільськогосподарською продукцією, а радше є самовідтворюваними активами [56].

Для цілей бухгалтерського обліку п. 3 Методичних рекомендацій № 1315 передбачена класифікація біологічних активів на довгострокові (довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю; довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю; довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю; довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю; незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю; незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю) та поточні біологічні активи (поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю; поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю; поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю) [52].

Класифікація біологічних активів у П(С)БО 30 “Біологічні активи” та Методичних рекомендаціях №1315 (табл.1.2) не передбачає поділу біологічних активів рибництва на довгострокові та поточні.

Таблиця 1.2

Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції рибництва відповідно до П(С)БО 30 “Біологічні активи” та Методичних рекомендацій № 1315

Об'єкти обліку біологічних активів	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи
Рибництво	Товарна риба	Матеріал для розведення риби, зокрема личинки, мальки, цьоголітки, однорічки, ремонтний молодняк, плідники

Джерело: сформовано автором на основі [49, 52, 70].

Так, маточне стадо риби (плідники) наведені у групі додаткових біологічних активів. У п.1 ст.1 Закону України “Про аквакультуру” вказано, що “ремонтно-маточні стада об’єктів аквакультури – різновікові групи гідробіонтів,

у тому числі їх статевозрілі особини (плідники), призначені для одержання статевих продуктів (статевих клітин) та/або потомства об'єктів аквакультури” [75]. А згідно П(С)БО 30 “Біологічні активи” до основного стада належать продуктивні тварини, які систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи [70, 49].

Маточне стадо риби приносить економічні вигоди сільськогосподарським підприємствам саме через отримання від них шляхом природного або штучного нересту потомства. Коваленко В. О. зазначив, що “племінна справа у тваринництві займає набагато більшу частку витрат і потребує спеціалізації через наявність висококультурних порід, які вимагають особливих умов для розведення і вирощування. У рибництві через величезну плодючість риб у порівнянні з сільськогосподарськими тваринами витрати на проведення селекційно-племінних заходів і утримання племінного матеріалу відносно невеликі, а плідники риб мають невисоку індивідуальну вартість. Через це переважна більшість товарних рибницьких підприємств здатні утримувати власні племінні стада риб” [39]. Отож, враховуючи особливості анатомії риби, на вік статевої зрілості особин впливає життєвий цикл, видова приналежність та умови проживання риб. Наприклад, статева зрілість (нерест) коропа і строкатого товстолобика у середньому настає на четвертому-п'ятому році життя. Дані види риб є найбільш продуктивними у віці 5-10 років, тобто використовуються у племінній справі 5 років. Статева зрілість білого амура настає на восьмому-дев'ятому році. Він найбільш продуктивний у віці 9-15 років, тобто використовується у племінній справі 6 років [49].

У п. 3 НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначено, що необоротні активи – всі активи, що не є оборотними (оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу) [58].

Маточне стадо риби чи плідники, що використовуються у нерестовій компанії, застосовуючи заводський метод чи в промислових умовах,

відповідають всім критеріям необоротних активів, а саме:

- систематично приносять економічні вигоди у вигляді додаткових біологічних активів;
- термін користування перевищує операційний цикл або 12 місяців з дати балансу.

Проте, враховуючи особливості галузі, маточне стадо риби чи плідники не обліковуються у складі довгострокових біологічних активів. Це пов'язано із циклічним поновленням стада та неможливістю ідентифікації конкретних особин, як у інших галузях тваринництва.

Методичними рекомендаціями № 1315 надається право підприємствам розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у розрізі груп (підгруп) біологічні активи на власні та орендовані тощо [52].

Поділ біологічних активів на зрілі та незрілі також передбачений Методичними рекомендаціями № 1315. До незрілих довгострокових біологічних активів відносяться біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема, багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники тощо), що не досягли пори плодоношення [52]. Визначення зрілих біологічних активів наведено в МСБО 41 “Сільське господарство”. Так, згідно п. 45 даного стандарту “зрілі біологічні активи – це ті, що набули ознак того, що їх можна зібрати як урожай (для споживних), або ті, з яких періодично можна збирати врожаї (для біологічних активів-носіїв)” [56].

Незрілі довгострокові біологічні активи не поділяються за галузевою ознакою, оскільки незрілими біологічними активами тваринництва є тварини на вирощуванні, а відповідно П(С)БО 30 “Біологічні активи” тварини на вирощуванні і відгодівлі визнаються поточними біологічними активами. Тобто, до незрілих за галузевою ознакою належать лише незрілі біологічні активи рослинництва, і тому дана класифікаційна ознака у рибництві не використовується.

Т. Є. Кучеренко [46] та П. М. Кузьмович [45], стверджують, що до складу біологічних активів необхідно віднести земельні ресурси сільськогосподарського призначення (орні землі, сінокоси, пасовища, земельні ділянки під багаторічними насадженнями та ін.). У рибництві таким ресурсом виступатиме водойма. Дане твердження дискусійне, потребує додаткового аналізу та обґрунтування. Проте ми підтримуємо думку Сарапіної О. А. [84], що земельні ділянки дійсно є активами сільськогосподарського підприємства, але ніяк не відповідають вимогам визначення біологічних активів. У національній і міжнародній обліковій практиці земля є і залишиться об'єктом основних засобів.

На наш погляд, актуальним тепер є поділ біологічних активів за екологічною чистотою, оскільки при вирощуванні риби можуть використовувати стимулятори росту або корми, вирощені із застосуванням ГМО. Так, І. В. Замула, Л. П. Черевко [23] та Р. М. Циган [94] за екологічною чистотою виділяють чисті біологічні активи, традиційні біологічні активи та генно модифіковані організми.

Також Р. М. Циган [94] за походженням класифікує біологічні активи створені природою (живі організми, які розвиваються на основі законів природи) та створені людиною (результати, які були отримані в процесі людської діяльності). Проте Михальська В. В. не підтримує дану думку науковця, стверджуючи, що “не слід виокремлювати такі групи біологічних активів, тому що активи розглядаються в межах діяльності підприємства і без участі людини не створюються. Безсумнівно, їх життєдіяльність здійснюється за законами природи, але тільки в поєднанні з управлінням людським фактором. Іншими словами, ці дві рушійні сили не можуть функціонувати незалежно одна від одної. Водночас визначення вартісного виразу затрат сил природи, наприклад енергії, сонця, вітру, води, земельних ресурсів є практично неможливим, оскільки на науковому, більше того на законодавчому рівні, не має чітко визначених алгоритмів, щодо розрахунку таких витрат” [54]. Є такі поняття як селекція, гібридизація, схрещення і таке подібне. Дані процеси відбуваються тільки за втручання людини, тому класифікаційна ознака за походженням у межах

діяльності підприємства, на нашу думку, не має сенсу.

В. М. Жук [21] та П. М. Кузьмович [45] пропонують відобразити біологічні активи за видом господарської діяльності: сільськогосподарські та інші біологічні активи.

До сільськогосподарських відносяться біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, які призначені для продажу або використання у сільськогосподарській діяльності.

П. 2.2. Методичних рекомендацій № 1315 інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, визнаються:

– запасами, якщо вони не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу або напрями їх використання не визначено;

– основними засобами, якщо вони використовуються в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, та очікуваний строк їх використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

До інших біологічних активів, не пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, відносяться багаторічні насадження та тварини, які вирощуються і утримуються з іншою метою, ніж отримання сільськогосподарської продукції, зокрема, лісосмуги, декоративні рослини, тварини цирків і зоопарків тощо [45].

Відповідно до п. 5.9. Методичних рекомендацій № 1315, на вартість довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких визначити неможливо, нараховується амортизація. Об'єктом амортизації таких біологічних активів є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість. Ліквідаційна вартість приймається в сумі, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) довгострокових біологічних активів після закінчення строку їх корисного використання (утримання) (вартість деревини насаджень, тварин або їх шкур і м'яса тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією) [52].

Дослідження щодо класифікації біологічних активів узагальнено в додатку В та відображено на рисунку 1.4.

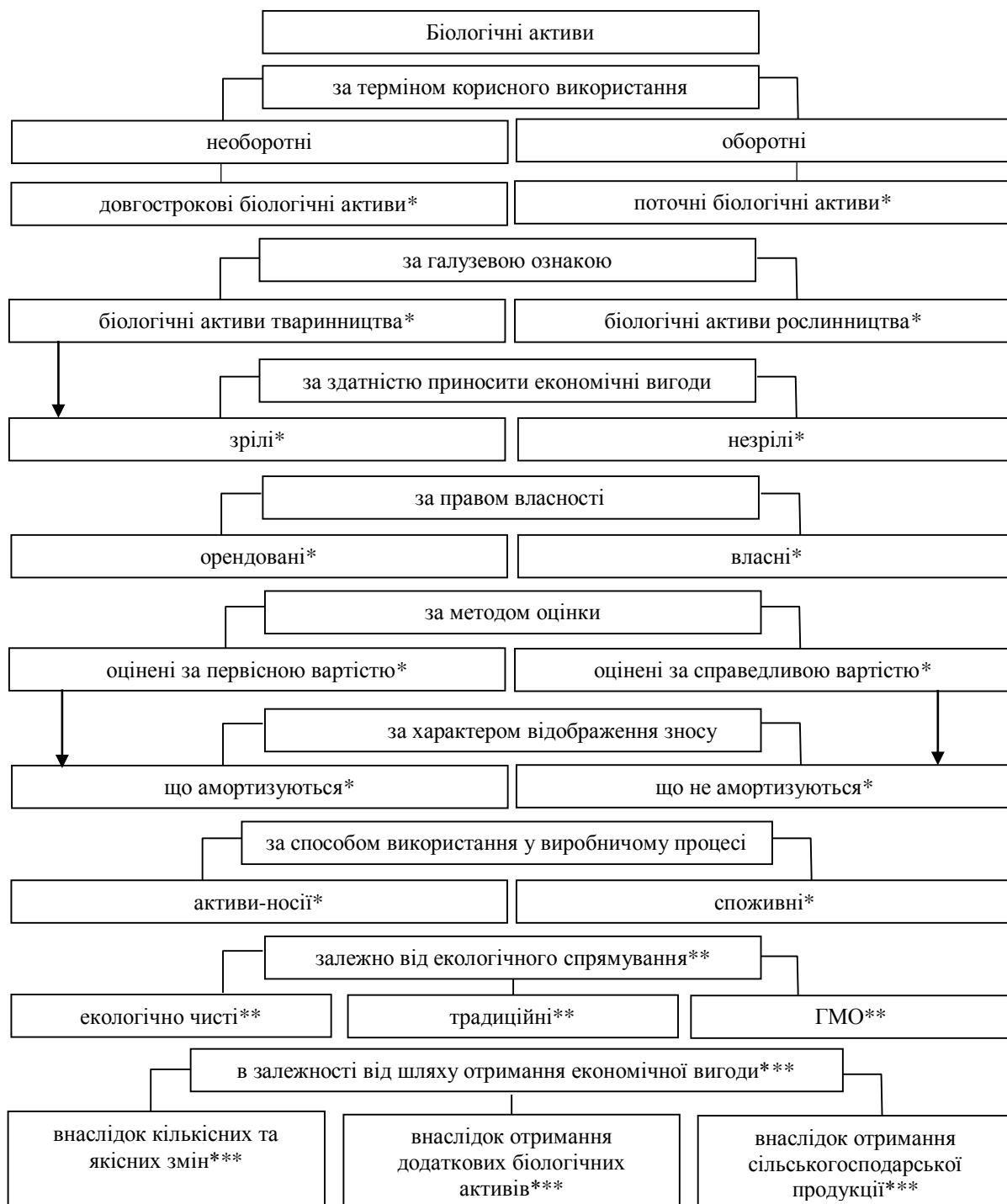


Рисунок 1.4 – Узагальнена класифікація біологічних активів

Джерело: *узагальнено на основі [1,9,10]; **узагальнено на основі [7];

***авторська розробка [49].

У п. 5.15. Методичних рекомендацій № 1315, зазначено, якщо стає можливим визначити справедливую вартість довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, нарахування амортизації на

нього припиняється і він переводиться до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю. При проведенні зазначеної операції первісну вартість довгострокового активу попередньо зменшують на суму нарахованого зносу, а потім він переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу. Різниця між залишковою вартістю довгострокових біологічних активів та їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (витрат) [52].

Отож за характером відображення зносу біологічні активи можуть бути такими, що амортизуються, і такими, що не амортизуються.

Уважаємо за доцільне доповнити класифікацію, виділивши ознаку в залежності від шляху отримання економічної вигоди. Відповідно до даної класифікації, біологічні активи рибництва можуть надавати економічні вигоди, згруповані на рис.1.5.

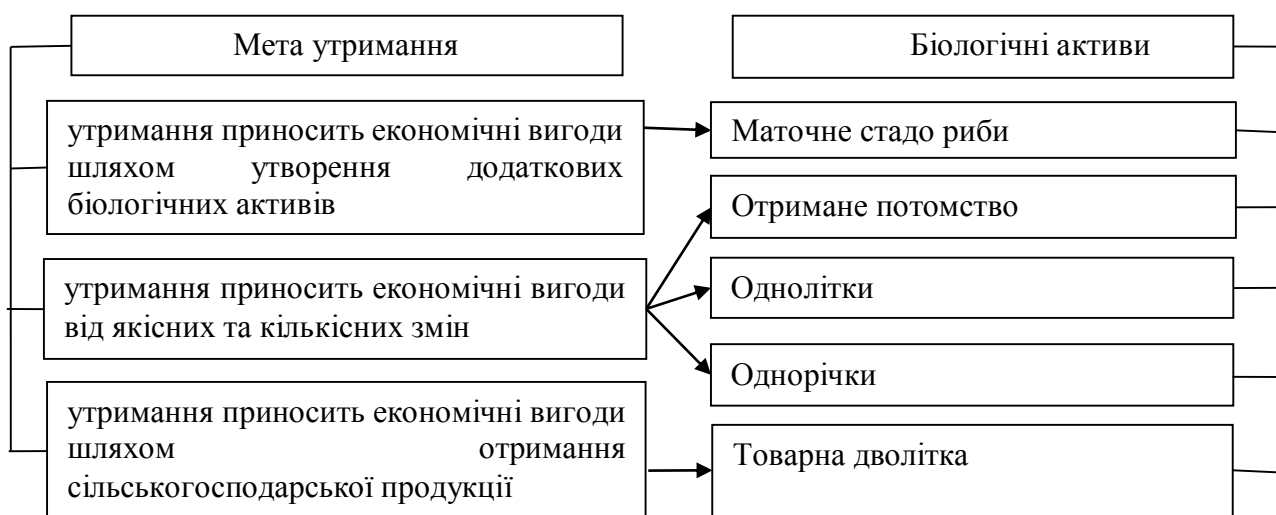


Рисунок.1.5 – Класифікація біологічних активів рибництва в залежності від шляху отримання економічної вигоди

Джерело: авторська розробка.

За цією ознакою можна виділити біологічні активи, утримання яких приносить економічні вигоди від якісних та кількісних змін (збільшення ваги риби); біологічні активи, утримання яких приносить економічні вигоди шляхом

утворення додаткових біологічних активів (отримання приплоду); біологічні активи, утримання яких приносить економічні вигоди шляхом отримання сільськогосподарської продукції (товарної риби). Дане розмежування дозволить визначати мету утримання біологічних активів для планування потенційних витрат на біологічні перетворення даних активів.

Біологічні активи є живими організмами і виникають внаслідок біологічної трансформації. Результатом біологічної трансформації є зміна кількості або якості існуючих біологічних активів, нові біологічні активи та сільськогосподарська продукція. У економічній літературі досить широкого застосування набули визначення, затверджені на законодавчому рівні (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Визначення поняття “біологічні перетворення” та “біологічні трансформації”

№ з.п	Визначення	Джерело
1	Біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін біологічних активів	П(С)БО 30 “Біологічні активи”
2	Біологічна трансформація – процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів.	МСБО 41 “Сільське господарство”

Джерело: сформовано автором на основі [56, 70].

Для ефективного управління витратами на біологічні перетворення у риборівництві необхідні знання біотехнічних особливостей росту риби. Біологічні перетворення в риборівництві відбуваються з моменту утворення зиготи до покльовування предличинки (ембріональний період) і від народження до смерті (постембріональний). Постембріональний період ділиться на декілька періодів: передличинковий, личинковий, мальковий.

Передличинковий період включає етап ендогенного живлення (личинка з жовтковим мішком). Перехід личинки до зовнішнього живлення – це початок личинкового періоду розвитку.

У цей час іде формування передличинки. За весь період розвитку у передличинки формується ротовий отвір, з'являються зяброві щілини і грудні

плавці. Йде розділення травної системи на два відділи: шлунковий і кишковий. Личинка переходить на активне (екзогенне) живлення. Після цієї стадії передличинок називають уже личинками, і починається личинковий період розвитку. Личинковий період триває від початку зовнішнього живлення до зникнення личинкових ознак. Наприклад, в осетрових риб личинковий період ділиться на два етапи. На першому личинковому етапі личинки харчуються змішано. Цей етап триває 3 дні. На другому етапі жовтковий мішок зникає повністю. Тривалість етапу – 10 діб. Мальковий період починається з моменту появи лускового покриву і закінчується оформленням ознак схожості з дорослими особинами даного виду [4].

Для цілей бухгалтерського обліку пропонуємо виділяти етапи біологічних перетворень в залежності від вікової зрілості активів (табл.1.4).

Таблиця 1.4

Біологічні перетворення у рибицтві

Етапи біологічних перетворень	Навесні: Назва вікової категорії риб	Характеристика вікової категорії	Позначення віку риби, роки	Етапи біологічних перетворень	Восени: Назва вікової категорії риб	Характеристика вікової категорії	Позначення віку риби, роки
1	2	3	4	5	6	7	8
0	Передличинка	личинка з жовтковим мішком	-		-		-
	Личинка	з моменту змішаного годування до початку закладання луски	-		-		-
	Мальок	все тіло покрите лускою, за зовнішнім виглядом нагадує дорослу рибу	0		-		-
	-	-	-	I	Цьоголітка	повністю сформована риба з другої половини першого літа життя і восени	0+
II	Однорічка	цьоголітка, який перезимував	1	III	Дволітка	риба, яка прожила один рік і ще одне літо (два літа)	1+

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4	5	6	7	8
IV	Дворічка	Дволітка, який перезимував	2	V	Трилітка	риба, яка прожила два роки і ще одне літо (три літа)	2+
VI	Трирічка	трилітка, який перезимував	3	VII	Чотирилітка	риба, яка прожила три роки і ще одне літо (чотири літа)	3+
VIII	Ремонтний молодняк та маточне стадо (плідники)	риба, яка досягла статевої зрілості	4, 5, 6 і т.д.	IX	Ремонтний молодняк та маточне стадо (плідники)		4+, 5+, 6+ і т.д.

Джерело: авторська розробка.

Зростання риби супроводжується збільшенням маси тіла. Ріст і розвиток – це дві сторони єдиного складного процесу, який в економічній літературі визначений як біологічні перетворення.

Облік витрат на біологічні перетворення необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних операцій і процедур, що виконуються в послідовності етапів біологічних перетворень.

Згідно з п. 17 П(С)БО № 30 “Біологічні активи” [70] всі витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності та також ведуться відповідно до норм П(С)БО № 16 “Витрати” [69].

Іщенко Я. П. вказала, що “визначення місця та складу витрат на біологічні перетворення в складі витрат виробництва безперечно має вплив на визнання та розмір витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями, та на їх відображення в обліку” [32]. Разом із тим дослідниця наводить визначення категорії “витрати на біологічні перетворення” як витрат, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів. Тобто це витрати на виробництво сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, які здійснені з моменту визнання біологічних активів до моменту припинення біологічних перетворень [32] (рис. 1.6).

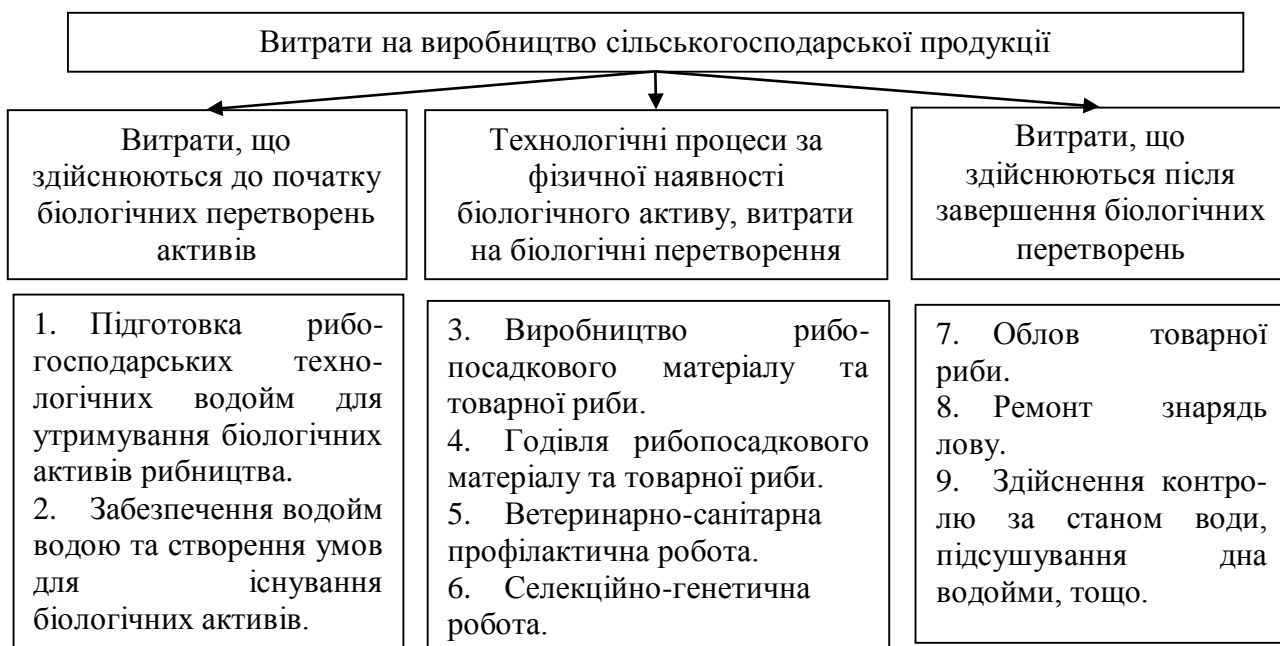


Рисунок 1.6 – Місце витрат на біологічні перетворення в складі витрат на виробництво сільськогосподарської продукції

Джерело: узагальнено автором на основі [32, 90].

Витрати на біологічні перетворення в складі витрат на виробництво сільськогосподарської продукції мають місце лише при фізичній наявності біологічного активу. Тобто поняття “витрати на виробництво сільськогосподарської продукції” ширше за поняття “витрати на біологічні перетворення”.

Витрати відіграють важливу роль у здійсненні діяльності підприємства, оскільки їх обсяг впливає на організацію виробництва, цінову політику та фінансовий результат суб’єкта господарювання. Саме тому з витратами пов’язано багато невирішених питань теоретичного і практичного спрямування.

Наукові дослідження будь-яких процесів та явищ доцільно розпочинати із вивчення історії їх виникнення. Заради отримання нових знань науковці все частіше звертаються до важливих подій минулого, тому що дослідження історії свідчить про ступінь розвитку науки. Історія бухгалтерського обліку витрат пробуджує інтерес до їхнього вивчення і дослідження, поглиблює знання і дає можливість краще зрозуміти сучасні тенденції розвитку витрат [87].

Історичний аспект еволюції обліку витрат досліджували такі вчені як

Н. С. Андрющенко [1], Ф. Ф. Бутинець [8], М. Г. Чумаченко [95].

Так, учений Н. С. Андрющенко на основі своїх досліджень виокремив п'ять етапів розвитку знань про витрати (рис. 1.7):

- перший етап – відслідковування, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях (XXVIII – IV ст. до н.е.);
- другий етап – публічна звітність про витрати (III – II ст. до н.е.)
- третій етап – здійснення спроб розкрити суть поняття “витрати”, поява різних теорій витрат (XIV-XIX ст.);
- четвертий етап – використання математичних методів в теорії, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об’єкту обліку (XX ст.);
- п’ятий етап – виникнення нового напрямку дослідження – управління витратами (кін. XX – поч. XXI ст.) [1, с. 4; 51].

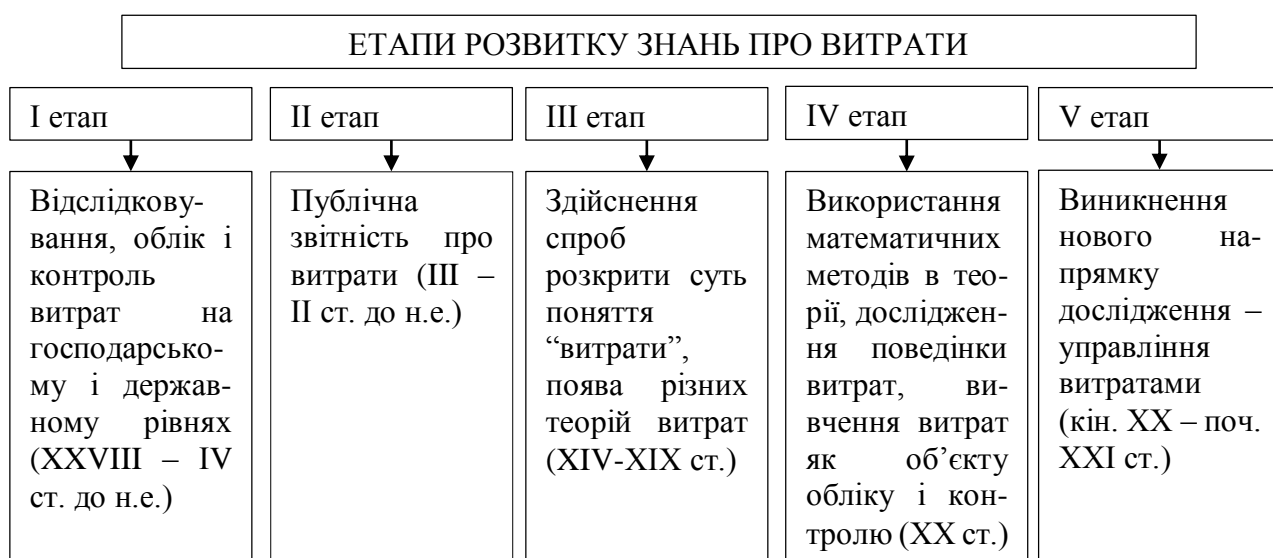


Рисунок 1.7 – Еволюція знань про витрати

Джерело: сформовано автором за [1, 51].

Аналіз вчень про еволюцію витрат необхідно провести паралельно із дослідженням класифікації витрат. Адже розвиток нових економічних методів і підходів щодо визначення, визнання та обліку витрат підприємства піддаються все більшому управлінському впливу в оперативному та стратегічному аспектах. На сучасному етапі управління витратами у підприємств з’являються додаткові можливості пошуку більш ефективних шляхів їх оптимізації та зниження.

В умовах розвитку економічних відносин при одночасній обмеженості ресурсів або чинників виробництва загострюється потреба ефективного визначення обсягів виробничих витрат на підприємстві. Шегда А. В. влучно зазначив, що “технологічно ефективним спосіб виробництва буде тоді, коли з чітко визначеного обсягу ресурсів одержано максимально можливий обсяг продукції. Це означає, що не існує жодного іншого способу поєднання певних чинників виробництва, за якого було б вироблено більший обсяг продукції. Технологічно ефективний спосіб виробництва буде і тоді, коли для виготовлення заданого обсягу продукції затрачається найменша кількість принаймні одного чинника виробництва за умови, що кожного іншого виду ресурсу затрачається не більше, ніж при альтернативних способах виробництва” [96, с. 344].

Отож під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів формуються різні обсяги та види витрат.

Питанням класифікації витрат в економічній теорії протягом довгого часу приділялася значна увага, однак єдиної класифікації, яка б задовольнила інформаційні потреби користувачів, досі не розроблено. Крім того, корективи у класифікацію витрат внесено наказом Міністерства фінансів від 27.06.2013 № 627 “Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку”. Згідно з даним наказом внесені зміни до п. 29 П(С)БО 16 “Витрати” [69]. Отож витрати в залежності від видів діяльності поділяються на витрати операційної діяльності, фінансової діяльності та іншої діяльності.

У вітчизняній практиці однією з основних вважається класифікація виробничих витрат за економічними елементами.

Велика різноманітність операційних витрат та об’єктів обліку, що використовуються під час біологічних перетворень у рибництві, характеризуються певною економічною однорідністю. Сукупність економічно однорідних витрат називають елементом витрат. На території України у рибництві, відповідно до п. 11 П(С)БО 16 “Витрати” [69] та п. 7.2 Методичних рекомендацій № 1315 [52] виділяють такі елементи операційних витрат:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Характеристика таких класифікаційних ознак наведена в додатку Г.

Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути стандартним. Проте, класифікація витрат за елементами не може задовольнити потреби суб'єкта господарювання в інформації про витрати при здійсненні контролю за раціональним використанням ресурсів. Отож не меншого поширення набула класифікація витрат за статтями калькуляції.

Принципова відмінність групування витрат за статтями калькуляції від групування витрат за економічними елементами полягає в наявності в калькуляції комплексних статей, що об'єднують різні за економічним змістом елементи за призначенням витрат, за місцем їх виникнення і способами розподілу між окремими видами продукції залежно від обсягів виробництва кожного виду [2].

Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу виділити витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом, і витрати, що стосуються обслуговування виробництва й управління. До кожної з калькуляційних статей можуть бути віднесені будь-які з економічних елементів витрат.

Орієнтовний перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) наведений у Методичних рекомендаціях № 123 [53], проте остаточний встановлюється сільськогосподарським підприємством самостійно і затверджується в наказі про облікову політику.

Статті калькуляції є поточними витратами на виробництво продукції і становлять відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” собівартість продукції (виробничу собівартість). Проте в управлінському обліку виникає потреба у визначенні загальної величини поточних витрат як на виробництво, так і на реалізацію продукції. Так, п. 17 П(С)БО 16, витрати пов'язані з операційною

діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Отже, класифікація витрат залежно від економічної ролі витрат у системі управління і виробництва, що полягає у їх поділі на виробничі (або витрати продукту) та невиробничі (або витрати періоду), передбачена чинними нормативними актами України.

Аналіз класифікації витрат останнім часом проводили вчені: Бутинець Ф. Ф. [8], Дідик А. М. [17], Іщенко Я. П. [30], Смольська О. Ю. [86] та інші. Науковці обґрунтували класифікацію витрат за визначеними однорідними ознаками, їхні дослідження мають важливе значення для цілей обліку та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції. Результати дослідження щодо класифікації витрат узагальнено в додатку Д.

При побудові системи облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у рибництві необхідно враховувати специфіку галузі та організаційно-технологічні особливості конкретного підприємства.

1.2 Організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибництві та їх вплив на побудову обліку

Рибне господарство України відіграє значну роль у забезпеченні населення продовольством, а галузей національної економіки – сировиною. Дана галузь агробізнесу сприяє відтворенню природних ресурсів, а також підвищенні зайнятості населення.

Україна славиться своїми річками, озерами та лиманами (додаток Е).

Усього по території Вінницької області протікає 3,6 тис. річок, загальною протяжністю 11,8 тис.км. Річки області ділять за такими категоріями:

1. Великі річки – 2 (Південний Буг і Дністер);
2. Середні річки – 4 (Соб, Гірський Тікич, Мурафа, Рось);
3. Малі річки (довжиною понад 10 км) – 226;
4. Струмки (довжиною менше 10 км) – 3368 [60].

Для річок області характерним є високий ступінь зарегульованості штучними водоймами – водосховищами і ставками. Зараз велика увага приділяється розвитку товарного рибництва саме в штучних водоймах. Насиченість ставками на Вінниччині – найвища в Україні. Найбільше ставків і водосховищ в області припадає на басейн Південного Бугу [60].

В області функціонує 9 повносистемних рибних господарств різних форм власності загальною площею водного дзеркала 6119 га, у тому числі 903,7 га вирощувальних ставів. Із них найбільш потужними є: Приватне акціонерне товариство СП “Вінницярибгосп” (нагульних ставів 2977,5 га, вирощувальних ставів 484,5 га) та ТОВ “Прогрес” Барського району (нагульних ставів 1178 га, вирощувальних ставів 185 га) [60].

Основні вимоги до вирощування риби, зокрема щодо наявності необхідних дозволів для ведення рибогосподарської діяльності, забезпечення якості продуктів лову тощо, встановлено Законом України “Про рибу, інші водні живі ресурси та харчову продукцію з них” [81]. Значна частина нормативів щодо ведення рибного господарства була розроблена ще у 70-90 роки ХХ століття, проте є чинною досі. Рибницькі підприємства мають безліч специфічних особливостей, визначені типами рибницького господарства, формами ведення рибництва, методами вирощування риби, а також видовим складом риби, які значно впливають на організацію системи обліку і повинні враховуватися при її постановці і впровадженні. За організаційно-технологічними показниками рибництво може здійснюватися за такими формами:

– інтенсивна – застосовується повний комплекс засобів інтенсифікації вирощування риби, а саме: створення умов, годівля, лікування, підвищення природної кормової бази водойми та інше. Інтенсивна технологія застосовується завжди для індустріальної аквакультури і може застосовуватися для ставкової аквакультури.

– екстенсивна – організаційно-технологічна форма аквакультури, яка передбачає використання природних кормових ресурсів, засоби інтенсифікації за такою формою не використовують. Застосовується виключно в ставковій

аквакультурі.

– напівінтенсивна – частково поєднує інтенсивну та екстенсивну форми аквакультури. Застосовується виключно в ставковій аквакультурі [90, С. 24].

Основними напрямками отримання товарної аквакультури може бути випасна, ставкова та індустріальна аквакультура. (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Форми та напрями отримання товарної аквакультури

№ з.п.	Напрямами отримання товарної аквакультури	Характеристика напрямів отримання товарної аквакультури	Форми ведення рибництва за організаційно-технологічними показниками
1	Випасна аквакультура	зариблення різновікових груп риб, отриманих в умовах аквакультури, для підвищення їхніх рибопродуктивних характеристик. Здійснення випасної аквакультури відбувається лише за відсутністю негативного впливу природного середовища	екстенсивна форма
2	Індустріальна аквакультура	Використовуються рибницькі та плавучі садки, рибницькі басейни, інші технологічні пристрої, у тому числі із застосуванням установок замкнутого водопостачання. Характеризується найбільшою капіталоемністю, ступенем контролю за процесом виробництва та найбільшою продуктивністю.	інтенсивна форма
3	Ставкова аквакультура (ставкові рибницькі господарства)	використовуються рибогосподарські технологічні водойми, руслові, балочні та одамбовані рибницькі ставки, штучно відокремлені від материнських водних об'єктів (їх частин), обводнені торфові кар'єри в умовах рибницьких господарств (риборозплідники, нерестово-вирощувальні, товарні, повносистемні господарства)	напівінтенсивна та інтенсивна форми

Джерело: узагальнено автором на основі [39, 50, 75, 90].

Класифікація рибогосподарських підприємств здійснюється в залежності від технологічного процесу, від біологічних особливостей культивованих риб і відношення риби до умов зовнішнього середовища та за циклами вирощування риби.

Залежно від географічного розташування рибоводні господарства України відносяться до чотирьох фізико-географічних зон, а саме: Полісся (кількість діб

протягом року з температурою повітря понад 15 °С становить 94-105 діб), Лісостеп (106-120 діб), Північний Степ (121-135 діб) та Південний Степ (136-150 діб). Положення рибних господарств Вінницької області в системі одиниць фізико-географічного районування країни – зона Лісостеп.

Залежно від біологічних особливостей культивованих риб та їх відношення до умов зовнішнього середовища ставкові господарства поділяють на 2 типи: тепловодні і холодноводні.

У тепловодних господарствах розводять такі основні види риб: короп, білий і строкатий товстолобики, білий і чорний амури, каналний і звичайний соми, великоротий буфало, веслоніс, піленгас, щука, судак, лин, золотий і сріблястий карасі, лящ тощо. Основним об'єктом у них є короп, тому їх ще називають короповими.

У холодноводних господарствах основним об'єктом розведення є райдужна форель, тому їх називають форелевими. Основу рибництва України формують тепловодні ставові господарства, які за особливостями технологічного процесу вирощування риби поділяють на 2 групи: повносистемні і неповносистемні [91].

Повносистемні – це господарства, які мають усі категорії ставків, а розведення і вирощування риби в них здійснюється від отримання посадкового матеріалу і до товарної риби [91].

До неповносистемних ставових господарств відносять: риборозплідники, які вирощують посадковий матеріал (личинок, мальків), та нагульні господарства, що спеціалізуються на виробництві товарної риби (цьоголіток, цьогорічок, а в разі трирічного обороту і дворічок).

Залежно від прийнятої технології вирощування рибницькі господарства працюють за одно-, дво- і трирічними циклами. Цикл – це тривалість вирощування риби від личинки до товарної маси [91].

Результати дослідження щодо класифікації рибогосподарських підприємств відображені на рис. 1.8.

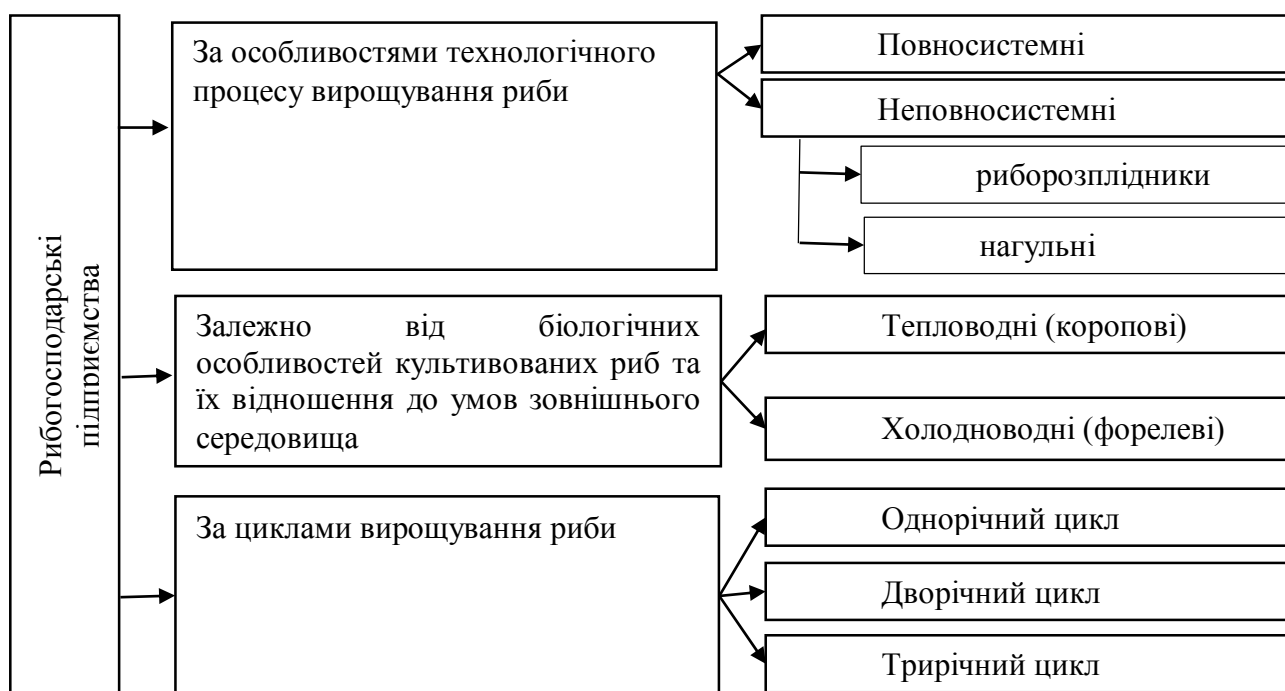


Рисунок 1.8 – Класифікація рибогосподарських підприємств

Джерело: узагальнено автором на основі [50, 90].

Україна має значний виробничий потенціал розвитку рибництва у внутрішніх водоймах. Відповідно до статті 14 Закону України “Про аквакультуру” [75] для ведення аквакультури юридичним або фізичним особам можуть надаватись водні об’єкти, рибогосподарські технологічні водойми (рибогосподарські водні об’єкти, що призначені для цілей аквакультури), частини водних об’єктів (виключно для розміщення садкових господарств); акваторії (водний простір) внутрішніх морських вод, територіального моря, виключної (морської) економічної зони України. Рибогосподарські водні об’єкти – це озера, річки, моря з лиманами та естуаріями, водосховища, ставки, які використовуються або можуть використовуватися для розведення, вирощування і вилову риби та інших водних живих ресурсів або мають значення для відтворення їх запасів [16]. До складу рибогосподарських технологічних водойм входять рибницькі ставки, рибницькі басейни, а також рибницькі садки, сажалки та копанки та інші штучно створені водойми. Як правило, рибогосподарські технологічні водойми побудовані по кілька штук, пов’язані

між собою технологічно, об'єднані в одне рибницьке господарство [16] (рис. 1.9).

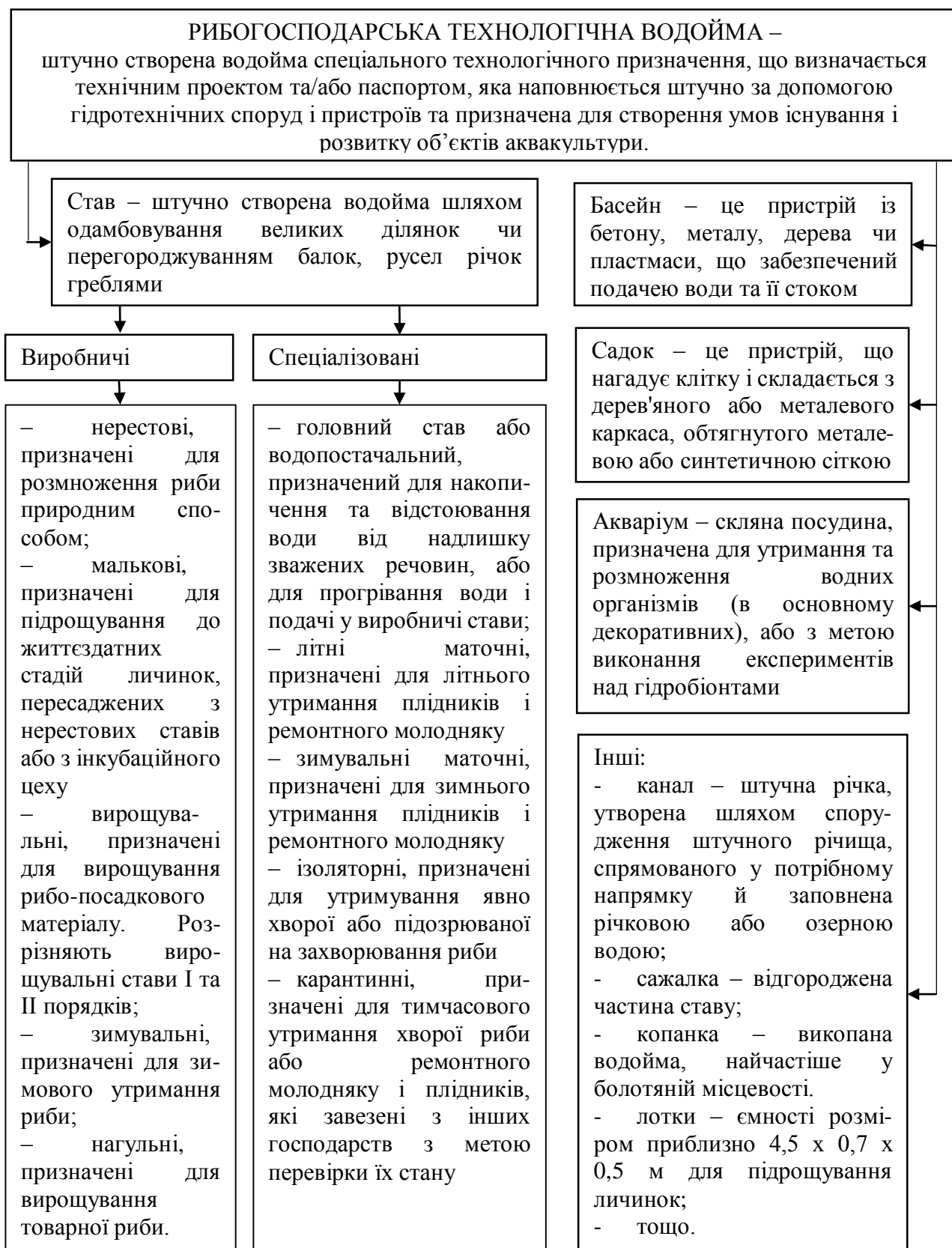


Рисунок 1.9 – Спеціалізовані рибогосподарські водні об'єкти, що призначені для цілей аквакультури

Джерело: сформовано автором з використанням [50, 74, 75, 90, 91].

Витрати на підготовку ставів включають роботи з планування ложа, формування розвиненої система водозбірних каналів (що забезпечує під час осіннього облову повне випускання води), осушування ложа, обробка негашеним вапном, заповнення ставу водою. При заповненні обробленого ставу водою необхідно передбачити рибо- і сміттєзахист, можливість вносити у потік негашене вапно, яке випадає в осад по всьому ложу ставу [97].

В одамбованих ставах, де заповнення водою регулює господарство, підготовчі роботи на ложі розпочинають ще восени. Після вилову риби розчищають магістральний канал, щоб краще висушити ґрунт. Якщо на ложі залишаються блюдця, ями, мокрі місця, їх обробляють аміачною водою і вапном. Коли ж застосовувались зелені добрива, збирають залишки рослинності, розчищають і вапнують кормові місця. Після того, як ґрунт підсохне, дно обробляють культиватором чи важкими боронами, прибережну зону засіюють озимими культурами. На грузькому ложі меліоративні роботи виконують після підмерзання ґрунту [97].

Таким чином, підготовчі роботи по вирощуванню товарної риби зводяться до підготовки ложа нагульного ставу, правильної експлуатації і своєчасного ремонту гідротехнічних споруд, заповнення ставу водою в оптимальні строки в обов'язковому порядку через різні фільтри.

Крім традиційних методів рибиництва (в природних водоймах), останнім часом набуло розвитку рибицтво в умовах штучних водойм обмеженого обсягу з відносно регульованими умовами проживання риб. Так, тепловодні рибні господарства можуть мати у своєму складі штучні рибницькі басейни. Також рибницькі господарства можуть використовувати садки головним чином для зберігання живої риби з метою її подальшої реалізації, а також утримання плідників після гіпофізарних ін'єкцій тощо [97].

Обов'язковою умовою високої ефективності рибицтва є повне використання вегетаційного сезону. Це значить, що стави повинні бути зариблені якомога раніше у максимально стислі строки при плюсовій температурі. Правильне, добре організоване зариблення ставів визначає високі

показники рибництва. Звичайно зариблення нагульних ставів здійснюють у кінці березня – квітні за 8-10 днів. У ряді господарств застосовують осіннє чи комбіноване зариблення (частково восени, а потім зариблюють весною). Перед посадкою у стави весь рибопосадковий матеріал піддають профілактичній обробці [91].

Нагульні стави слід зариблювати якісними цьогорічками з середньою масою 25-30 г. Це має велике значення при ущільнених посадках, оскільки дрібний рибопосадковий матеріал не досягає товарно стандартної маси 0,4-0,5 кг. Знижується рибопродуктивність, збільшуються витрати кормів на одиницю приросту, а також витрати цьогорічок на 1 ц вирощеної продукції.

Для виробництва 1 ц товарної риби чинними нормативами передбачається витрата 250-280 цьогорічок стандартної маси. Посадка в нагульні стави нестандартних цьогорічок масою 15 г і менше призводить до низького виходу дволіток (60% і менше) і перевитрат на 1 ц вирощеної риби (до 400-500 шт.). Витрати рибопосадкового матеріалу можна зменшити, якщо запланувати одержання більшої за масою порівняно зі стандартом риби. Наприклад, при рибопродуктивності 300 кг/га і виході дволіток 80% посадка при масі товарної риби 500 г становитиме 750 шт., при масі 600 г – 627 шт., а при масі 700 г – 534 шт. на 1 га [91].

Спільне вирощування кількох видів риб, які розрізняються за об'єктами живлення, – один із дієвих засобів підвищення рибопродуктивності ставів, зниження собівартості продукції і підвищення продуктивності праці. Полікультура – це порівняно нова система ведення господарства, що дає змогу за рахунок максимального використання біологічних ніш водойми одержати таку кількість рибної продукції, яка дорівнює чи більша у порівнянні з коропом.

Досить влучно зазначає В. Д. Слободян, що “необґрунтований вибір об'єкта обліку витрат та порушення загальноприйнятих принципів розробки їх номенклатури призводять до викривлення даних про фактичну собівартість готової продукції та знеособлення витрат по відношенню до видів продукції. Для того, щоб задовольняти потреби управління, необхідні різні групування об'єктів

обліку, а відповідно, і різні групування витрат” [85]. Для правильного розмежування об’єктів обліку у рибництві можна керуватися наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 21.03.2012 № 141 Про затвердження форми звітності № 1А-риба (річна) “Виробництво продукції аквакультури за 20__р.” та інструкції щодо її заповнення [78] (рис 1.10).

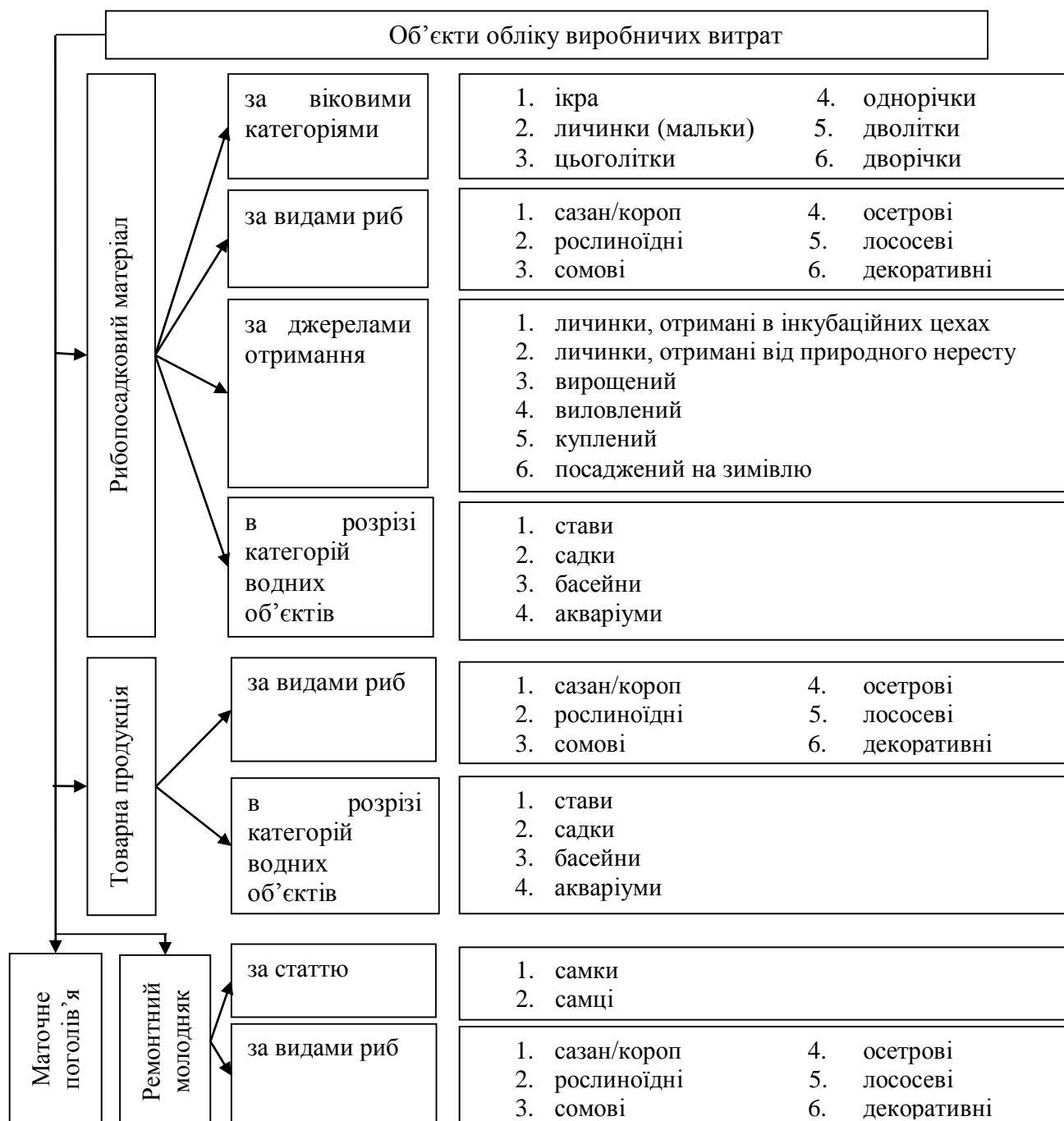


Рисунок 1.10 – Класифікація об’єктів обліку виробничих витрат у рибництві

Джерело: узагальнено автором на основі [50, 78].

У науковій літературі висвітлюється підхід щодо виділення об'єктів обліку в залежності від стадій (переділів) вирощування рибопосадкового матеріалу та товарної риби, а саме: вирощування мальків; вирощування цьоголіток; утримання цьоголіток у зимувальних ставах; вирощування товарної риби в нагульних ставах [31]. На нашу думку, за такого підходу виділення об'єктів не можна отримати вичерпної інформації, необхідної для здійснення управління виробничим процесом. Потрібно врахувати особливості технологічного процесу усіх рибницьких господарств (головним чином у повносистемних), зокрема:

- необхідність утримання племінного стада риб;
- залежно від тривалості виробничого циклу (2-річного або 3-річного) повносистемні рибницькі господарства можуть обчислювати не тільки собівартість цьоголіток, але і собівартість дволіток;
- при використанні заводського методу одержання личинок доцільно обчислювати собівартість личинки, отриманої заводським методом, і личинки від природного нересту окремо [50].

Крім того, при вирощуванні рибної полікультури необхідно здійснювати розподіл витрат за видами отриманої продукції, що вимагає розроблення обґрунтованої, економічно-доцільної методики такого розподілу. Облік витрат ведеться у розрахунку на одну тисячу штук і на один кілограм або один центнер для рибопосадкового матеріалу та для ремонтно-маточного поголів'я. Для товарної риби облік витрат ведеться у розрахунку на один кілограм або один центнер [28]. Рибопродуктивність ставів як показник є одним із найважливіших у культурі ведення рибництва. Природна рибопродуктивність – це величина щорічного приросту риби на одиницю водної площі ставу за рахунок природної кормової бази:

$$P_{\text{заг}} = (M_2 - M_1) / S, \quad (1.1)$$

Де $P_{\text{заг}}$ – загальна рибопродуктивність (кг/га),

M_2 – маса товарної риби (кг),

M_1 – маса рибопосадкового матеріалу (кг),

S – площа ставу (га).

Величина її залежить від комплексу чинників, а саме: якості води, характеру ґрунтів, на яких побудовані стави, кліматичних умов, фізико-географічної зони, набору риб у полікультурі, тощо [50].

Для галузі рибництва характерна сезонність виробництва, адже незважаючи на те, що риби ростуть протягом усього свого життя, у різні сезони року вони ростуть неоднаково. Улітку дуже висока швидкість росту. Восени і взимку, коли температура води знижується до 4 градусів і нижче, теплолюбні риби перестають харчуватися і їх зростання майже припиняється. Більше того, у цей період спостерігається зниження маси, зменшення лінійних розмірів. [90].

Організаційно-технологічною особливістю рибної галузі є наявність великої питомої ваги незавершеного виробництва, що також має значний вплив на бухгалтерський облік та звітність. Облік біологічних перетворень рибництва у неповносистемних господарствах організовується простіше, оскільки простішими тут є технологічні процеси. Вирощування товарної риби в таких господарствах відбувається в нагульних ставах із придбаного рибопосадкового матеріалу. Розмежування витрат на біологічні перетворення в обліку тут необхідно за місцями здійснення витрат, роками утримання та вирощування риби, видами риби [28]. На основі проведеного дослідження виділено основні організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибництві, визначено їх вплив на методику ведення бухгалтерського обліку витрат (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Вплив організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень у рибництві на облікове забезпечення управління витратами

Організаційно-технологічні особливості	Характеристика системи облікового забезпечення управління витратами
1	2
Загальні особливості рибництва як галузі	
1. Територіальне розміщення підприємства	Від кількості діб із помірною температурою повітря, якості води, характеру ґрунтів залежить природня рибопродуктивність ставів, що зменшує обсяг витрат на одиницю продукції
2. Сезонність	Облік витрат у відповідності з етапами технологічних процесів: 1) підготовка ставів до зариблення; 2) зариблення; 3) вирощування; 4) облов і т.д.

1	2
3. Кількість циклів виробництва	Залежно від тривалості виробничого циклу (2-річного або 3-річного) повносистемні рибницькі господарства можуть обчислювати собівартість цьоголіток і дволіток
4. Готовою продукцією є особливий вид активів – біологічні активи	Організація обліку готової продукції (мальки, цьоголітки, товарна риба) та змін, що відбуваються в процесі біологічних перетворень (приріст живої маси)
Виробничо-технологічні особливості	
1. Тип господарства 1.1 Повносистемні	Наявність кількох об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання собівартості (мальки, цьоголітки, цьогорічки, товарна риба). Організація обліку витрат у відповідності з етапами технологічних процесів з наростаючим підсумком. Наявність незавершеного виробництва (вартість цьоголіток в зимувальних ставах). Організація обліку витрат з використанням деталізованої системи аналітичних рахунків. Виділення витрат основного, допоміжного і обслуговуючого виробництв
1.2 Неповносистемні	Ведення обліку на одному аналітичному рахунку без поділу на технологічні групи. Відсутність незавершеного виробництва. Застосування однопередільного методу обліку витрат
2. Форма ведення рибництва 2.1. Екстенсивна	Відсутні окремі види витрат (корми, добрива)
2.2. Напівінтенсивна	Незначна частка витрат на корми (вартість зерновідходів, отриманих від збору урожаю)
2.3. Інтенсивна	Значне збільшення частки витрат на корми, добрива, аерацію води, механізацію виробничих процесів та інших заходів, направлених на підвищення рибопродуктивності
3. Метод вирощування риби 3.1. Монокультура	Віднесення витрат на один вид (породу) риби, що вирощується
3.2. Полікультура	При калькулюванні собівартості наявна проблема вибору методу розподілу витрат між різними видами (породами) риби. Широка номенклатура матеріальних ресурсів, що використовуються у виробництві
4. Видовий склад риби	Наявність специфічних видів витрат, пов'язаних з індивідуальними біологічними особливостями окремих порід риби

Джерело: сформовано автором з використанням [9, 50, 91].

Знання біотехнічних особливостей росту риби у взаємозв'язку з обліковими даними дає широкі можливості для управління рибоводним бізнесом [9]. Таким чином, біотехнічні особливості рибництва при побудові

системи обліку та аналізу витрат, викликають необхідність акцентувати увагу на таких питаннях:

- облік приросту іхтіомаси протягом різних стадій вирощування, обсягу вирощеної (виловленої) риби;
- генетичний фактор рибопосадкового матеріалу, оскільки облік доцільно організувати за джерелами закупівель з метою визначення якості рибопосадкового матеріалу;
- безперервність біотехнічного процесу вирощування риби, що впливає на величину витрат, оперативний контроль за витратами і можливість одержання прибутку.

Отже, раціонально побудована система обліку перебуває у прямій залежності від біотехнічних та організаційно-технологічних особливостей рибної галузі [29].

1.3 Облікова інформація в системі управління біологічними перетвореннями в рибництві

Функціонування рибогосподарських підприємств в умовах економічного спаду країни вимагає удосконалення методів і форм системи управління витратами на біологічні перетворення, побудови структур управління, що враховуватимуть особливості галузі рибництва, їх гнучкості, забезпечення достовірною інформацією менеджерів для прийняття управлінських рішень.

Пасемник О. Г. наводить загальне визначення категорії “інформація”, вказуючи, що це “нематеріальна суть, яка є управляючим фактором, програмою дії для матеріальних, природних і соціальних систем” [61].

Різний склад витрат на біологічні перетворення в рибництві і неоднакові способи їх здійснення обумовлюють необхідність їх різного документального оформлення та подальшої систематизації відповідних даних у системі бухгалтерського обліку. Організація первинного обліку витрат та стада риб повинна бути ув'язана з прийнятою системою аналітичного обліку, що

визначається ступенем спеціалізації рибогосподарств.

Система управління витратами на біологічні перетворення – це комплексний об’єкт управління, метою якого є оптимізація обсягу витрат для досягнення високих економічних показників при веденні аквакультури. Дана система складається з окремих елементів. В економічній літературі [19, 44] висвітлюється підхід щодо виділення наступних елементів: планування і прогнозування, нормування, облік і калькулювання, аналіз, контроль і регулювання (додаток Ж). Кожний елемент може виступати відокремленим об’єктом управління. При цьому такі елементи як планування і прогнозування, нормування, облік, калькулювання і аналіз є основою для прийняття управлінських рішень.

Дощич Г. А. зазначає, що “управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій управління, тобто функції повинні реалізовуватись через елементи управлінського процесу” [19]. Більшість авторів виділяють наступні функції: планування, організація, мотивація, контроль, регулювання [13, с. 8; 2, с. 4; 40, с.22]. Костенко В. В. [43, с. 81]. виокремлює ще й обліково-аналітичну функцію, стверджуючи, що саме облік поставляє необхідну інформацію в цілях управління на різних стадіях діяльності підприємства. Проте, розглядаючи питання управління витратами на підприємствах України на сучасному етапі, Коваленко О. В. виділила невирішену проблему, вказуючи, що “облік спрямований на розрахунок кінцевого результату діяльності підприємства та формування фінансової звітності підприємства, та не пристосований до надання інформації для цілей управлінського обліку” [40]. Відмінності інтересів внутрішніх користувачів, тобто суб’єктів управління витратами (керівників, менеджерів, спеціалістів бухгалтерії підприємства) та зовнішніх користувачів (державних органів, кредиторів, контрагентів) зумовили відмінність вимог до якості інформації в системах управлінського та фінансового обліку. Адже фінансовий облік регламентований нормативно-правовими актами та стандартами, тоді як організація управлінського обліку не є обов’язковою. Тому підприємства

прагнуть до зменшення витрат на отримання інформації, яка не затребувана зовнішніми користувачами, або ж зовсім відмовитись від даних витрат.

Проте ми погоджуємось із думкою Кіняк Г. В., яка полягає у тому, що “у процесі управлінської діяльності інформація стала більш важливим ресурсом, ніж матеріальні, енергетичні, трудові та фінансові ресурси. У технології обробки інформації первинні відомості про виробничі і комерційні операції, випуск продукції, факти придбання та продажу товарів, знання й навички людей, їхні робочі обов'язки виконують роль предметів праці, а отримана внаслідок цього інформація – продукту праці; вона використовується для аналізу і прийняття управлінських рішень” [35]. Отож управління витратами не має передбачати абсолютне скорочення витрат, а має запобігати виникненню потенційно неефективних витрат. Тобто понесені витрати повинні виправдовуватися отриманими економічними вигодами. Виходячи із потреб управління витратами, інформація повинна відповідати наступним вимогам: стислість, достатність, надійність, оперативність, зіставність, доцільність, рентабельність, адресність, відповідність нормативним актам. Якісні характеристики інформації про витрати відображено в табл. 1.8.

Таблиця 1.8.

Характеристики облікової інформації в системі управління витратами

Якісні характеристики	Значення	
	Управлінський облік	Фінансовий облік
1	2	3
Стислість	Інформація повинна бути чіткою і не містити зайвих показників, які не використовуються для аналізу ситуації та прийняття рішень	
Достатність	Інформація має бути достатньою для прийняття рішень	
Надійність	В інформації не повинно бути помилок, та вона не повинна бути упередженою	
Оперативність	Інформація повинна бути готова на той час, коли вона необхідна для прийняття рішення	Обмежується звітним періодом
Зіставність, аналітичність	Менеджери повинні отримати інформацію у такому вигляді, щоб її можна було порівняти за часом та з аналогічною інформацією за підрозділами	Забезпечується єдиною методологією обліку та єдиними для всіх підприємств формами фінансової звітності

1	2	3
Доцільність	Інформація повинна відповідати меті її отримання	
Рентабельність	Отримання, підготовка та надання інформації не повинні коштувати більше, ніж вигоди від її використання	-
Адресність	Інформація повинна бути доведена до відповідального виконавця; при цьому слід дотримуватися конфіденційності	Інформація призначена як для кола внутрішніх, так і для великого кола зовнішніх користувачів
Відповідність нормативним актам	-	Інформація повинна відповідати вимогам стандартів та інших нормативно-правових актів

Джерело: сформовано автором на основі [30].

Існують різні підходи вчених щодо системи класифікації економічної інформації. Найбільш структуризовану систему класифікації інформації з врахуванням специфіки бухгалтерського обліку представила у своїх роботах Я. П. Іщенко. Результати власного дослідження згруповано у табл. 1.9.

Таблиця 1.9

Класифікація економічної інформації

Класифікаційна ознака	Вид інформації
За часом формування (виникнення)	Первинна, вторинна
За стабільністю інформація	Змінна, постійна (умовно-постійна)
За способом вираження	Цифрова і алфавітна
За економічним змістом	За об'єктами відображення: необігові активи, обігові активи, витрати майбутніх періодів, власний капітал, забезпечення наступних витрат і платежів, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, доходи майбутніх періодів. За видами діяльності: про виробничу, торговельну діяльність, послуги.
За характером оброблення	Систематизована, несистематизована
За стадіями утворення	Вхідна, вихідна, проміжна
За часовим періодом виникнення	Оперативна, поточна
За обсягом змісту і способом узагальнення	Разова, нагромаджувальна, зведена
За метою створення, взаємозв'язками і послідовністю формування	Первинна, поточна, підсумкова й архівна

Джерело: узагальнено автором на основі [3, 92].

Досить конкретно, на нашу думку, визначення категорії “інформаційне забезпечення” наводить В. В. Костенко, стверджуючи, що це вся сукупність зафіксованих у відповідних документах або в інших носіях даних, а також систему їх кодування, отримання, зберігання, обробки і використання для здійснення всього комплексу робіт з управління виробництвом і господарською діяльністю підприємства [43, с. 81]. Проте категорія “інформаційне забезпечення управління” ширша, ніж категорія “облікове забезпечення управління”, оскільки інформаційна база управління формується за рахунок зовнішніх і внутрішніх джерел. Зовнішня інформація не відображає показники діяльності підприємства, але має значний вплив на його діяльність, адже підприємство функціонує не в ізольованому просторі, а в межах країни, галузі, певної території. До зовнішньої інформації відносяться показники макроекономічного розвитку країни чи галузі; показники, що характеризують діяльність контрагентів та конкурентів; інформацію маркетингових досліджень. Внутрішня інформаційна система управління утворюється за рахунок планування, обліку та аналізу діяльності підприємства [30, с. 69]. Структура інформаційного забезпечення управління витратами відображена на рис. 1.11.



Рисунок 1.11 – Структура інформаційного забезпечення управління витратами

Джерело: сформовано автором на основі [30].

Іщенко Я. П. вказує, що облік витрат в системі управління – це процес отримання, підготовки та передавання інформації про витрати, що використовується управлінською ланкою для планування і контролю виробничих ситуацій та оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації [30].

Під час дослідження Правдюк М. В. дійшла висновку, що реалізація функції обліку в системі управління можливе через удосконалення механізму управління виробництвом продукції аквакультури – розроблення теоретичних і організаційно-методичних положень облікового забезпечення виробництва продукції та відображення облікової інформації у звітності підприємств [74].

Метою управління біологічними перетвореннями є оптимізація використання ресурсів підприємства в процесі його діяльності. Отож, для здійснення управління витратами на біологічні перетворення у рибництві потрібно вирішити наступні питання:

- 1) Виділити сегменти виробництва, на які постійно здійснюється вплив з боку менеджерів підприємства. Дані сегменти визначені як релевантні;
- 2) Сформулювати загальну стратегічну мету скорочення витрат у процесі виробництва продукції рибництва.
- 3) Сформулювати проміжні завдання, метою яких є запобігання виникненню потенційно неефективних витрат.
- 4) Забезпечити об'єктивний розподіл витрат у просторі та часі [74].

Управління витратами на біологічні перетворення у рибництві має здійснюватися за всією ієрархією управління підприємством. На рибогосподарських підприємствах сегменти управління витратами залежатимуть від організаційних та виробничо-технологічних особливостей підприємства.

В управлінні витратами можна виділити два напрями: перший – управління виробництвом конкретного продукту, другий – управління однорідними технологічними операціями.

Виробнича структура за продуктом передбачає створення самостійних

виробничих підрозділів, орієнтованих на виробництво та збут конкретних видів продукції. У рибогосподарських підприємствах прикладом таких виробничих підрозділів можуть бути підрозділ з вирощування рибопосадкового матеріалу, підрозділ з виробництва товарної риби тощо [31]. Виробнича структура, організована за однорідними технологічними операціями, передбачає створення виробничих підрозділів, орієнтованих на виконання спеціальних технологічних операцій на однотипному обладнанні, наприклад, підрозділи, сформовані за видами виробничих і спеціалізованих ставків.

Таким чином, більшість сільськогосподарських підприємств рибної галузі є підприємствами зі складною організаційною та виробничою структурою. Це обумовлює побудову складної структури об'єктів управління витратами на біологічні перетворення. Адже основною умовою ефективного управління витратами на виробництво продукції рибництва та забезпечення обліковою інформацією про них є встановлення взаємозв'язку між об'єктами управління витратами та об'єктами обліку витрат [31]. Ми погоджуємось із твердженням Я. П. Іщенко, що “для отримання інформації про об'єкт управління необхідно створити систему обліку, об'єктом якої будуть елементи, ідентичні об'єктам управління” [31].

Система управління біологічними перетвореннями – це комплексний об'єкт управління, що складається з окремих сегментів, кожен з яких може виступати відокремленим об'єктом управління. Метою управління біологічними перетвореннями є оптимізація використання ресурсів підприємства в процесі його діяльності. Таким чином, для здійснення управління витратами на біологічні перетворення необхідно, по-перше, виділити керовані (релевантні) сегменти, по-друге, сформулювати та прагнути досягти ряду проміжних цілей в межах загальної стратегічної мети скорочення витрат. [29].

Оскільки управління витратами на біологічні перетворення має здійснюватися за всією вертикаллю управління підприємством, сегменти управління витратами залежатимуть від організаційної та виробничої структури підприємства [29]. Дану структуру узагальнено у табл. 1.10

**Структура об'єктів управління витратами на біологічні
перетворення в рибицтві**

Управління виробництвом конкретного продукту Управління однорідними технологічними процесами	Вирощування і формування ремонтно-маточного стада	Вирощування рибопосадкового матеріалу	Вирощування цьоголітки	Зимівля цьоголітки	Вирощування товарної риби
Отримання потомства	Витрати, пов'язані із бонітуванням та проведення нересту	Витрати по підрощенню в лотках та малькових ставах	X	X	X
Годівля	Витрати на корми та забезпечення процесу годівлі (утримання кормоцехів, вартість кормів тощо)				
Вилів та зариблення	Витрати, пов'язані з виловом пліників із зимувальних ставів та посадкою у переднерестові	Витрати, пов'язані з пересадкою у вирощувальні стави та по пересадці риб з ремонтно-маточного стада в нагульні стави	Витрати, пов'язані із розвантаженням вирощувальних ставів та пересадкою у нагульні	Витрати, пов'язані із виловом риби із нагульних ставів та зарибленням зимувальних	Витрати, пов'язані з виловом товарної риби
Утримання	Витрати на утримання маточних (нерестових) ставів та зимувальних ставів	Витрати на утримання малькових ставів або інкубаційного цеху	Витрати на утримання вирощувальних ставів	Витрати на утримання зимувальних ставів	Витрати на утримання нагульних ставів

Джерело: сформовано автором з використанням [29].

Особливого значення для управлінського механізму має така складова інформаційного забезпечення як облікове забезпечення. Поняття інформаційного забезпечення є ширшим та включає в себе всю інформацію, котра використовується в системі управління, а також комплекс інформаційних

технологій, технічних та програмних засобів, що забезпечують надходження, обробку та переміщення інформаційних потоків, у той час як обліково-аналітичне забезпечення представляє собою інтегровану систему обліку та аналізу, що систематизує інформацію для обґрунтування бізнесстратегії, координації напрямів перспективного розвитку підприємства, системної оцінки ефективності реалізації оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Висновки до розділу 1

1. Сільськогосподарська діяльність – широка категорія, і вона об’єднує відносини з виробництва сільськогосподарської продукції, включаючи технологічні процеси до біологічних перетворень активів, технологічні процеси за наявності біологічного перетворення активу, процеси після завершення біологічних перетворень. Визначено, що витрати на біологічні перетворення в складі витрат на виробництво сільськогосподарської продукції мають місце лише при фізичній наявності біологічного активу. Тобто поняття “витрати на виробництво сільськогосподарської продукції” ширше за поняття “витрати на біологічні перетворення”.

2. Облік витрат сільськогосподарського виробництва регулює низка нормативно-правових актів, які в тій чи іншій мірі мають невизначені та суперечливі норми. При визначенні їх практичного застосування слід керуватися пріоритетом у ієрархічній структурі законодавства. Це дозволить уникнути конфлікту при вирішенні питань і обґрунтувати правомірність прийнятих рішень.

3. У результаті дослідження категорії “біологічний актив” було визначено основні її ознаки. На основі виділених ознак запропоновано визначення поняття “біологічний актив”, яке характеризує всю сукупність активів, що включає дана категорія. Отже, біологічний актив – це живий організм, отриманий із контрольованих джерел, достовірно оцінений та

ідентифікований, створений в результаті біологічних перетворень, та головною метою утримання якого є отримання економічних вигід.

4. У дослідженні наведена класифікація сільськогосподарських біологічних активів. Виділено класифікаційну ознаку в залежності від шляху отримання економічної вигоди. За цією ознакою можна виділити біологічні активи, утримання яких приносить економічні вигоди від якісних та кількісних змін (збільшення ваги риби); біологічні активи, утримання яких приносить економічні вигоди шляхом утворення додаткових біологічних активів (отримання приплоду); біологічні активи, утримання яких приносить економічні вигоди шляхом отримання сільськогосподарської продукції (товарної риби). Така класифікація дозволить об'єктивно визначити основну мету утримання біологічних активів на підприємстві для планування потенційних витрат на біологічні перетворення даних активів.

5. Для здійснення управління витратами на біологічні перетворення визначено контрольовані (релевантні) сегменти. Такими сегментами є етапи біологічних перетворень у рибництві. Облік витрат на біологічні перетворення необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних операцій і процедур, що виконуються в послідовності етапів біологічних перетворень. Застосування запропонованої класифікації поліпшить систему визначення собівартості готової продукції чи біологічного активу по завершенню кожного із таких етапів.

6. Основною умовою ефективного управління витратами на виробництво продукції рибництва та забезпечення обліковою інформацією про них є встановлення взаємозв'язку між об'єктами управління витрат та об'єктами обліку витрат. Управління витратами не має передбачати абсолютне скорочення витрат, а має запобігати виникненню потенційно неефективних витрат. Тож, сформовано систему об'єктів управління та об'єктів обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві. Виокремлено основні організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибництві, що дає можливість розробити та впровадити адекватну систему облікового забезпечення управління витратами на підприємствах галузі.

Список використаної літератури до розділу 1

1. Андриющенко Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект. *Економічна теорія та історія економічної думки*. 2007. № 5. С. 3–7.
2. Атамас П. Й. *Управлінський облік* : навч. посіб./2-ге вид. Київ : Центр навчальної літератури, 2009. 440 с.
3. Афанас'єва І. І. Сутність поняття “облікова інформація” та її роль в системі управління підприємством. 2011. URL: http://www.nbuu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/VSunU/2011_8_1/Afanaseva.pdf (дата звернення: 18.03.2018).
4. Біологічні основи рибного господарства : наук.-практ. посіб. 2016. URL: <http://www.studfiles.ru/preview/5163029/> (дата звернення: 07.11.2016).
5. Біологія: різноманітність живих організмів, середовища їх існування, класифікація : підруч. для учнів 7 класу. Київ : Школяр України, 2007. URL: <http://shkolyar.in.ua/biologia-nauka-pro-jyvu-pryrodu7> (дата звернення: 01.10.2017).
6. Богданюк О. В. *Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва* : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. Київ, 2011. 21 с.
7. Бондур Т. О. *Бухгалтерське відображення процесів відтворення біологічних активів в рослинництві* : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. Київ, 2009. 21 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : Міжнар. зб. наук. пр. ЖДТУ. 2012. Вип. 1 (22). С. 11–18. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3168/2.pdf> (дата звернення: 13.12.2016).
9. Вдовенко Н. М., Блюмін Д. А., Домбровська Н. І. *Облік у рибництві: біологічні активи*. 2007. URL: http://www.rusnauka.com/8._NPE_2007/Economics/

21005.doc.htm (дата звернення: 10.11.2016).

10. Вовчук Т. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 270 с.

11. Водний кодекс України : від 06 черв. 1995 р. № 213/95-ВР. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/213/95-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 01.10.2017).

12. Вороновська В. О. Еколого-економічний аспект П(С)БО 30 “Біологічні активи”. *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи* : зб. тез доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовт. 2006 р. Київ : Юр-Агро-Веста, 2006. С. 39–40.

13. Голов С. Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії. *Облік та фінанси в АПК*. 2006. № 11. С. 87–90.

14. Головне управління статистики у Вінницькій області. Рибне господарство. URL: <http://www.vn.ukrstat.gov.ua/index.php/novosti2015/2972-1995-2009.html> (дата звернення: 30.12.2019).

15. Господарський кодекс України : від 16 січ. 2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 16.02.2018).

16. Державне агентство рибного господарства України: веб-сайт. URL: http://darg.gov.ua/_ribogospodarsjki_vodni_0_0_0_1525_1.html (дата звернення: 05.01.2020).

17. Дідик А. М., Гнатів С. Б. Класифікація витрат для цілей управлінського та бухгалтерського обліків. Львів : Львівська політехніка. 2007. С. 219–228. URL: http://vlp.com.ua/files/35_4.pdf (дата звернення: 02.12.2017).

18. Добування водних біоресурсів. Рибне господарство: офіційний веб-сайт Держстату України. URL: <http://ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 17.02.2020).

19. Дошич Г. А., Хачатрян В. В. Дослідження актуальних проблем управління витратами підприємства. 2012. URL: http://www.rusnauka.com/29_DWS_2012/Economics/10_120778.doc.htm (дата звернення: 01.10.2017).

20. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному

секторі економіки : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.

21. Жук В. М. Облік біологічних активів: як підготуватися до його запровадження. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 12. С.115–117.

22. Жук В. М. Фізіократична основа побудови обліку сільськогосподарської діяльності. *Агроінком*. 2010. № 7–9. С.57–62.

23. Замула І. В., Черевко Л. П. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісн. ЖДТУ*. 2012. № 1 (59). С. 74–76.

24. Земельний кодекс України : від 25 жовт. 2001 р. № 2768-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14> (дата звернення: 16.02.2018).

25. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб./4-те вид., випр. і допов. Київ : Знання, 2008. 343 с.

26. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ М-ва фінансів України від 30 листоп. 1999 р. № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 16.02.2018).

27. Інтенсивне рибництво : зб. інструктивно-технолог. документації. Київ : Аграрна наука, 1995. 186 с.

28. Іщенко Я. П. Біологічні перетворення в рибництві як об'єкт бухгалтерського обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 2. С. 81–89. URL: file:///E:/efmapnp_2016_2_9.pdf (дата звернення: 28.09.2018).

29. Іщенко Я. П. Галузеві особливості бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 8. С. 132–146.

30. Іщенко Я. П. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві : монографія. Вінниця : Едельвейс і К, 2011. 276 с.

31. Іщенко Я. П. Структура об'єктів обліку в системі управління біологічними перетвореннями рибництва. *Зб. наук. пр. Поділ. держ. аграр.-техніч. ун-ту*. 2016. № 24, Ч. 3. С. 65–78. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/ZnpPdatue_2016_24\(3\)__11.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/ZnpPdatue_2016_24(3)__11.pdf) (дата звернення: 28.09.2018).

32. Іщенко Я. П., Мельник О. С. Правове забезпечення обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в Україні. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 8. С. 120–130.

33. Іщенко Я. П. Вплив особливостей глобальних виробництв на класифікацію витрат. *Зб. наук. пр./за ред. М. І. Бахмата. Кам'янець-Подільський*, 2009. С. 155–158.

34. Канцуров О. О. Визнання та класифікація біологічних активів. *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. 2016. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/viznannya-ta-klasifikaciya-biologichnih-aktiviv.html> (дата звернення: 13.12.2016).

35. Кіняк Г. В. Роль облікової інформації в діяльності підприємства. *Проблеми і шляхи удосконалення економічного механізму підприємницької діяльності : зб. матеріалів V Міжнар. наук.-практ. конф.*, 4-5 квіт. 2013 р. Жовті Води : *Стратегія*. 2013. Т. 1. http://confcontact.com/2013_04_04_zhv/7_Kinjak.htm (дата звернення: 09.05.2018).

36. Клименко О. П. Біологічні активи: поняття та класифікація. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф.*, 23-24 квіт. 2010 р. Тернопіль : Крок, 2010. С. 53–55.

37. Клименко О. П. Економічна сутність і класифікація біологічних активів. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. С. 72–76.

38. Коваленко В. О. Проблеми та перспективи розвитку племінної справи у рибництві України. *Рибководство в Україні*. 2013. URL: http://fish-farming.at.ua/publ/problemi_ta_perspektivi_rozvitku_pleminnoji_spravi_u_ribnictvi_ukrajini/1-1-0-2 (дата звернення: 07.09.2017).

39. Коваленко В. О. Рибництво. Проблеми та перспективи розвитку племінної справи у рибництві України. *Портал Аграрний сектор України*. 2017. URL: <http://agroua.net/animals/catalog/ag-27/a-0/> (дата звернення: 07.09.2017).

40. Коваленко О. В., Осьмак С. С. Система управління витратами. *Економ. вісн. Запоріз. держ. інженер. акад.* 2015. № 6. С. 53–61.

- URL: http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_6_053.pdf (дата звернення: 02.12.2017).
41. Коваленко Т. Аквакультура: основні законодавчі аспекти. *Агробізнес сьогодні*. 2013. № 12 (259).
42. Кодекс законів про працю України : від 10 груд. 1971 р. № 322-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 08.06.2017).
43. Костенко В. В. Облік як функція управління в АПК : монографія. Черкаси, 2001. 183 с.
44. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. *Вісн. ЖДТУ*. 2010. № 1 (51). URL: https://ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/1_51/40.pdf (дата звернення: 14.05.2018).
45. Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 4. С. 32–37.
46. Кучеренко Т. Є. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 7. С. 46–49.
47. Мелень О. В., Торяник Ю. О. Дослідження та аналіз рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні. *Електронний репозитарій Нац. техніч. ун-ту “Харківський політехнічний інститут”*. 2015. URL: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/23661/1/2015_Melen_Doslidzhennia.pdf (дата звернення: 16.02.2018).
48. Мельник О. С. Актуальні проблеми облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в рибництві. *Моделювання та кількісні методи в економіці : зб. матеріалів I Всеукраїн. наук.-практ. інтернет-конф.*, 27 жовт. 2016 р. Вінниця, 2016. С. 150–152.
49. Мельник О. С. Біологічні активи та біологічні перетворення рибництва: економічна сутність і класифікація. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 2. С. 114–124.
50. Мельник О. С. Організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибництві та їх вплив на побудову обліку. *Економіка. Фінанси.*

Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 9. С. 171–184.

51. Мельник О. С. Тенденції розвитку витрат через призму історії. *Наукова думка сучасності і майбутнього : зб. ст. XVIII Всеукраїн. практ.-пізнав. конф.*, 28 лют. – 11 берез. 2018 р. Дніпро : Наукове мислення, 2018. С. 23–26.

52. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ М-ва фінансів України від 29 груд. 2006 р. № 1315. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF06097.html (дата звернення: 18.12.2016).

53. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ М-ва аграрної політики України від 18 трав. 2001 р. № 132. URL: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm> (дата звернення: 18.12.2016).

54. Михальська В. В. Сутність біологічних активів садівництва. *Зб. наук. пр. Таврій. держ. агротехнолог. ун-ту.* 2013. № 3. С. 128–134. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_3_29 (дата звернення: 30.09.2017).

55. Михальська В. В., Калюга Є. В. Класифікація біологічних активів садівництва. *Вісн. ЖДТУ.* 2013. № 3 (65). С. 47–54. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/33809> (дата звернення: 07.09.2017).

56. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство”. IASB ; Стандарт, Міжнародний документ від 01 січ. 2012 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (дата звернення: 18.12.2016).

57. Національний атлас України. Київ : Картографія, 2007. 100 с.

58. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ М-ва фінансів України від 07 лют. 2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 18.02.2018).

59. Остапчук О. В. Проблеми застосування аналітичного обліку біологічних активів. *Облік і фінанси АПК.* 2007. № 11–12. С. 52–55.

60. Офіційний сайт Басейнового управління водних ресурсів річки Південний Буг: веб-сайт. URL: <http://www.buvr.vn.ua/> (дата звернення:

18.02.2020).

61. Пасемник О. Г., Дмитришин А. Ф. Роль облікової інформації в системі обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю в процесі прийняття управлінських рішень. *Інноваційна економіка*. 2010. № 16. С. 105–109. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/inek/2010_2/105.pdf (дата звернення: 14.05.2018).

62. Пасенко В. В. Проблемні питання обліку фінансових результатів за П(С)БО 30 “Біологічні активи” та їх врегулювання. *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи : зб. тез доп. II Міжнар. наук.-практ. конф.*, 19-20 жовт. 2006 р. Київ : Юр-Агро-Веста, 2006. С. 82–84.

63. Перевозник Н. В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2007. № 6. С. 115–118.

64. Перевозник Н. В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2007. № 8 (75). С. 71–76.

65. Петренко Н. І., Філозоп О. В. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжнар. зб. наук. пр. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. Вип. 1 (16)/відпов. ред. д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинець. Житомир : ЖДТУ, 2010. С. 219–228.

66. Пиріжок С. Є. Біологічні активи: визначення поняття. *Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева : зб. тез та текстів виступів на Сьомій Всеукраїн. наук. конф.* Ч. 1. Житомир : ЖДТУ, 2009. С. 51–56.

67. План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ : наказ М-ва фінансів України від 30 листоп. 1999 р. № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> (дата звернення: 18.12.2016).

68. Податковий кодекс України : від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 18.12.2016).

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ М-ва фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318.

URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 15.11.2016).

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” : наказ М-ва фінансів України від 18 листоп. 2005 р. № 790.

URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 15.11.2016).

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” : наказ М-ва фінансів України від 20 жовт. 1999 р. № 246.

URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 02.02.2017).

72. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : наказ М-ва фінансів України від 27 квіт. 2000 р. № 92.

URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 02.02.2017).

73. Порядок штучного розведення (відтворення), вирощування водних біоресурсів та їх використання : наказ М-ва аграр. політики та продовольства України : наказ Мінагрополітики України від 07 лип. 2012 р. № 414.

URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1270-12> (дата звернення: 17.03.2017).

74. Правдюк М. В. Обліково-інформаційне забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 2. С. 79–92.

URL: <http://efm.vsau.org/files/pdfa/3472.pdf> (дата звернення: 18.02.2018).

75. Про аквакультуру : закон України від 18 верес. 2012 р. № 5293-VI ВР.

URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5293-17> (дата звернення: 15.03.2017).

76. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* : закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 07.09.2017).

77. Про затвердження спеціалізованих форм первинної документації для суб’єктів рибного господарства в галузі аквакультури : наказ М-ва аграр. політики та продовольства України від 19 черв. 2012 р. № 362.

URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1126-12> (дата звернення: 07.09.2017).

78. Про затвердження форми звітності № 1А – риба (річна) “Виробництво продукції аквакультури за 20__р.” та інструкції щодо її заповнення : наказ М-ва аграр. політики та продовольства України від 21 берез. 2012 р. № 141.

URL: <http://ryboohorona.lviv.ua/6/85-.html> (дата звернення: 23.02.2017).

79. Про невідповідність Методрекомедацій : лист М-ва фінансів України від 02 верес. 2009 р. № 31-34000-20-5/26023.

URL: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=231196 (дата звернення: 01.10.2017).

80. Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурсів : закон України від 08 лип. 2011 р. №3677-VI.

URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3677-17> (дата звернення: 16.02.2018).

81. Про рибу, інші водні живі ресурси та харчову продукцію з них : закон України від 06 лют. 2003 р. № 486-IV.

URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/486-15> (дата звернення: 16.02.2018).

82. Пузін Ю. М., Халахурда В. В. Економічний зміст біологічних активів та їх класифікація. *Наукове товариство Івана Кушніра*. 2012.

URL: <http://наука.kushnir.mk.ua/?p=39965> (дата звернення: 22.05.2017).

83. Рибаківа О. А. Класифікація біологічних активів птахівництва в системі бухгалтерського обліку. *Збалансоване природокористування*. 2015. № 4. С. 80–83. URL: http://natureus.org.ua/repec/archive/4_2015/16.pdf (дата звернення: 19.03.2017).

84. Сарапіна О. А. Проблемні питання визнання та класифікації довгострокових біологічних активів. *Вісн. Чернігів. держ. технолог. ун-ту*. 2013.

№ 3 (68). С. 82–85. URL: http://firbis-nbu.gov.ua/Vcndtue_2013_3_13.pdf (дата звернення: 13.12.2016).

85. Слободян В. Д. Біологічні активи тваринництва – сучасна організація облікового процесу. *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. 2009.

URL: <http://magazine.faaf.org.ua/biologichni-aktivi-tvarinnictva-suchasna-organizaciya-oblikovogo-procesu.html> (дата звернення: 21.11.2016).

86. Смольська О. Ю. Облік і контроль біологічних перетворень у садівництві : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2015. 215 с.

87. Сначов М. П., Корчаковська М. В., Ломтева І. М. Основні етапи розвитку систем обліку витрат. *Open Academic Journals Index*. 2012. С. 292–297.

URL: <http://oaji.net/articles/2014/1555-1418980579.pdf> (дата звернення: 02.12.2017).

88. Сокіл О. Г. Нормативно-регуляторні аспекти сучасного обліку сільськогосподарських підприємств. *Зб. наук. пр. ВНАУ*. 2012. № 4 (70). С. 108–114. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/800.pdf> (дата звернення: 16.02.2018).

89. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік біологічних активів. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 9–10. С.128–134.

90. Сучасна аквакультура: від теорії до практики : практ. посіб./Ю. Є. Шарило та ін. Київ : Простобук, 2016. 119 с.

91. Технологія виробництва продукції тваринництва/за ред. О. Т. Бусенка. Київ : Вищ. освіта, 2005. 496 с. URL : <http://buklib.net/books/34109/> (дата звернення: 19.03.2017).

92. Фаріон В., Фаріон Т. Роль облікової інформації в системі управління банком. *Видання Тернопіл. нац. економ. ун-ту. Журнал Європейської економіки*. 2013. № 1, Т. 12. С. 96–108. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream> (дата звернення: 14.05.2018).

93. Хомовий С. М. Організація і методи управлінського обліку біологічних активів тваринництва : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. Київ, 2012. 20 с.

94. Циган Р. М., Костюк О. С., Тимченко А. Є. Удосконалення класифікації біологічних активів з метою підвищення ефективності обліково-аналітичної роботи підприємства. *Ефективна економіка*. 2012. № 1. URL: <http://www.econpmu.nauka.com.ua/?op=1&z=889> (дата звернення: 08.06.2017).

95. Чумаченко М. Г. Экономическая эффективность научно-технического прогресса. Киев : Политиздат Украины, 1977. 384 с.

96. Шегда А. В. Економіка підприємства/за ред. А. В. Шегди. Київ : Знання, 2000. 431 с.

97. Шерман І.М. Ставовє рибництво. Київ: Урожай, 1994. 336 с.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА ФАКТИЧНОГО СТАНУ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ У РИБНИЦТВІ

2.1 Документальне оформлення витрат на біологічні перетворення у рибництві

Рибницьке господарство України відіграє значну роль у забезпеченні населення продовольством, а галузей національної економіки – сировиною. Дана галузь агробізнесу сприяє відтворенню природних ресурсів, а також підвищенню зайнятості населення. Динаміка виробництва водних біоресурсів в Україні за останнє десятиріччя має негативну тенденцію. Вилов риби за 2018 рік скоротився на 17 тис. т. (або 21 %) порівняно із попереднім і за даними Держкомстату склав 64,7 тис. т. (табл.2.1)

Таблиця 2.1

Добування водних біоресурсів*

№ п.п.	Рік	Водні біоресурси	Темп росту	У т.ч. риба	Темп росту
		т	у % до попереднього періоду	т	у % до попереднього періоду
	Одиниці виміру				
1	2011	80848		80273	
2	2012	77057	-4,69	76048	-5,26
3	2013	83485	8,34	82353	8,29
4	2014	91252	9,30	80958	-1,69
5	2015	88552	-2,96	73963	-8,64
6	2016	88443	-0,12	78490	6,12
7	2017	92645	4,75	81875	4,31
8	2018	86222,5	-6,93	64737,9	-20,93

**Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополя.*

Джерело: сформовано автором на основі [24], [68].

Проте окупація Криму стала одним із найбільш негативних наслідків для

розвитку вітчизняного рибного господарства. Як результат, втрачені рибні порти та підприємства, що займалися риборозведенням, науково-дослідні установи в галузі рибного господарства [1]. Держкомстат з 2014 року наводить дані обсягу добування інших водних живих ресурсів без урахування тимчасово окупованої території АР Крим і м. Севастополя. Тому вважаємо за доцільне здійснити дослідження за 2009 – 2018 рр. без урахування показників указаних територій (рис. 2.1).

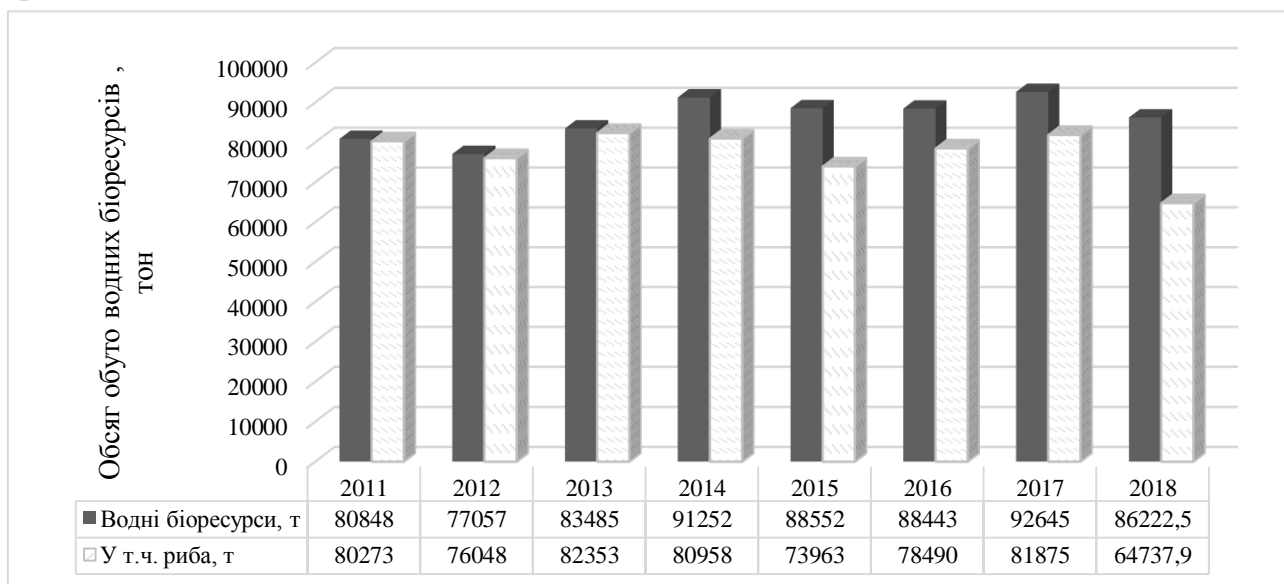


Рисунок 2.1 – Виллов риби та добування інших водних живих ресурсів у 2011 – 2018 рр.*, тон

** Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополя*

Джерело: сформовано автором на основі [24], [68].

За результатами дослідження зроблено висновок, що за вказаний період обсяг видобування живих водних біоресурсів, а, отже, і безпосередньо риби, має тенденцію до зменшення. За розрахунками звітних статистичних показників, у 2018 році в Україні споживання риби і рибопродуктів становить 11,8 кг на особу на рік, що на 9,2 % більше, ніж споживання аналогічного продукту у 2017 році. Довідково: раціональна норма споживання українцями риби та рибних продуктів, згідно з рекомендаціями МОЗ, визначена на рівні 20 кг на особу на рік, яка за роки незалежності України досягнута не була [60]. Результати аналізу

споживання основних продуктів харчування однією особою згруповано на рисунку 2.2 та у додатку И.

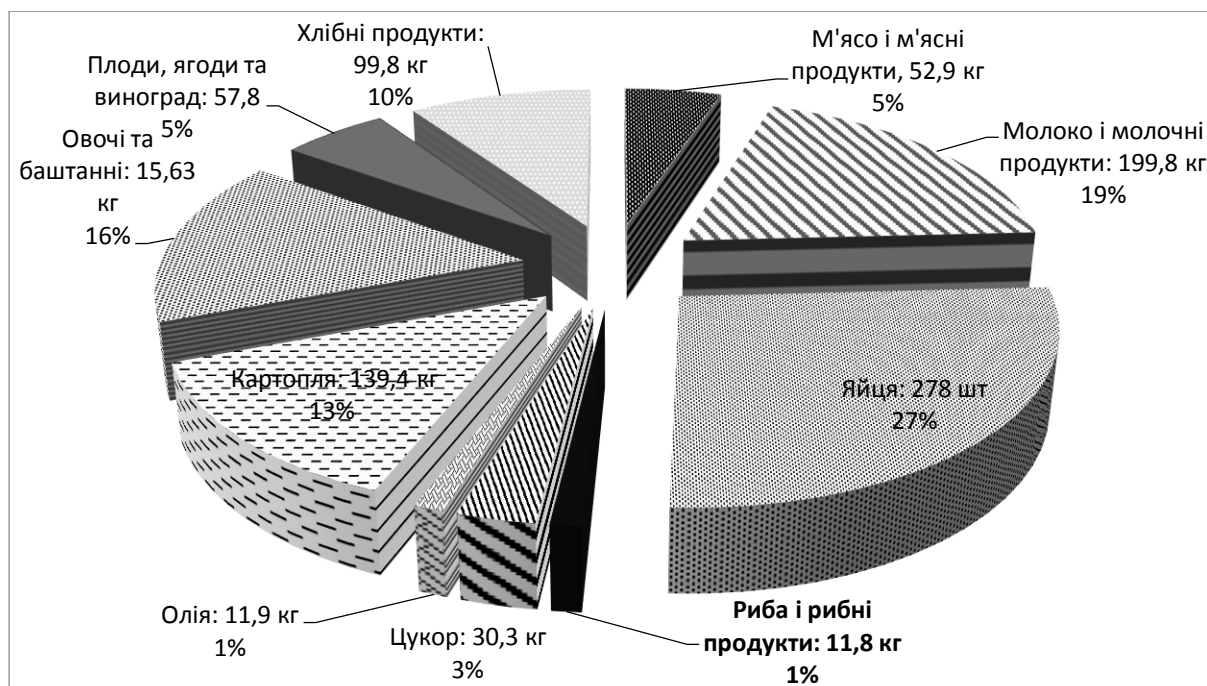


Рисунок 2.2 – Споживання основних продуктів харчування однією особою за 2018 рік в абсолютних та відносних показниках.

Джерело: сформовано автором на основі [60], [68].

Лева частка пропозиції рибної продукції на внутрішньому ринку забезпечується за рахунок імпорту, який, згідно з балансовими розрахунками, становить 75 % від внутрішнього споживання. За оперативними митними даними, у 2018 році обсяг імпорту риби та рибопродуктів зріс на 10 % та склав 344 тис. т. Три чверті імпортних поставок рибної продукції складає риба морожена, основними постачальниками якої є Ісландія, Норвегія та США [60].

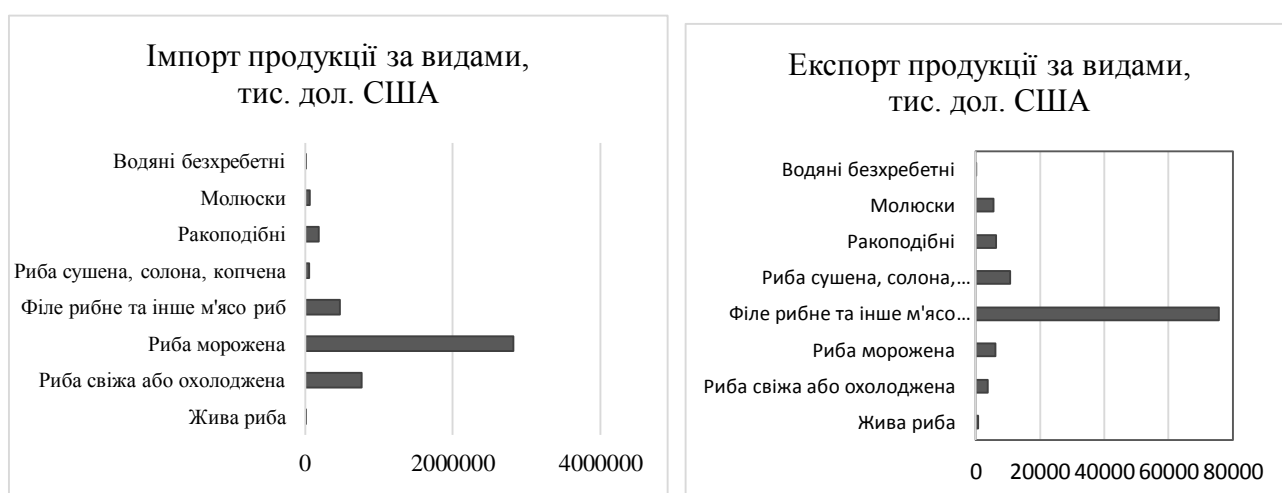
Проведемо аналіз обсягу зовнішньоторговельного обороту рибної та рибницької продукції України за 2011–2018 роки за сумою кодів 301-308 Українського класифікатора товарів зовнішньоекономічної діяльності. Це така продукція як: 301 “Жива риба”, 302 “Риба свіжа або охолоджена”, 303 “Риба морожена”, 304 “Філе рибне та інше м'ясо риб”, 305 “Риба сушена, солена, копчена”, 306 “Ракоподібні”, 307 “Молюски”, 308 “Водяні безхребетні” (табл. 2.2) [33].

**Сумарний обсяг імпорту та експорту рибної та рибницької продукції
за 2011- 2018 роки, (тисяч доларів США)**

Рік	Імпорт вартість, тис. дол. США	Імпорт вага нетто, тонн	Темп росту, %	Експорт вартість, тис. дол. США	Експорт вага нетто, тонн	Темп росту	Сальдо, тис. дол. США
2011	505472	346810		4327	883		-501145
2012	687663	382775	10,37	5802	2917	34,09	-681861
2013	863372	415310	8,50	9291	2884	60,13	-854081
2014	595504	308677	-25,68	10228	1699	10,09	-585276
2015	292237	210415	-31,83	10952	2973	7,08	-281285
2016	409982	272709	29,61	17007	5172	55,29	-392975
2017	455527	296391	8,68	26376	5311	55,09	-429151
2018	549529	344424	16,21	24982	4887	-5,29	-524547
	4359286	2577511		108965	26726		-4250321

Джерело: розраховано автором на основі [62], [68].

Отож з кожним роком обсяг імпорту та експорту продукції аквакультури зростає. Крім того, темп росту експорту саме цієї продукції перевищує темп росту імпорту. Проте не слід втішатися примарними здобутками по нарощуванню обсягів експорту з України. Держава спеціалізується на поставках продукції з низьким рівнем перероблення. Структуру імпортних та експортних поставок продукції за вище перерахованими кодами зображено на рис. 2.3.



**Рисунок 2.3 – Структуру імпортних та експортних поставок
за 2011 – 2018 роки**

Джерело: сформовано автором на основі [62], [68].

Експорт орієнтований на сировинну продукцію рибництва, і без кардинальної перебудови структури економіки Україна не матиме можливості повною мірою використовувати потенційні можливості розширення експорту. Варто зазначити, що в основному пропозиція рибницькою продукцією на внутрішньому ринку забезпечується за рахунок імпорту.

Згідно розрахунків, проведених на основі даних Держстату та Державної фіскальної служби, частка імпортованих риби та рибних продуктів становить близько 70% від загального споживання в Україні (рис. 2.4).

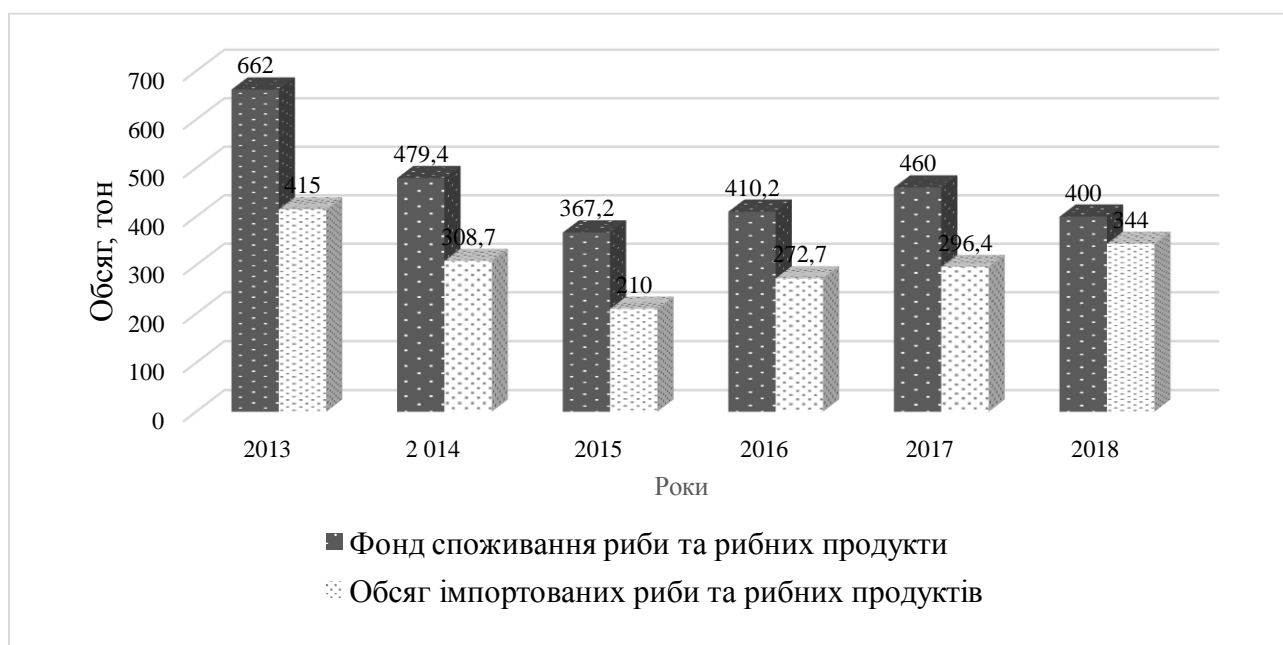


Рисунок 2.4 – Питома вага імпорту у загальному обсязі споживання українцями риби та рибпродуктів.

Джерело: розроблено авторами на основі [4, 5].

Очікувати зменшення імпорту у 2019–2020 роках не варто. Оскільки процес із нарощування обсягів виробництва власне української продукції рибництва тривалий і потребує значних інвестицій. За результатами аналізу вилову риби та водних біоресурсів за видами визначено, що найбільше в Україні за 2018 рік було виловлено таких водних біоресурсів: бички морські (18,2 %) короп (14,2 %), товстолобик (15,4 %), карась прісноводний (12,5 %). Частка вилову інших видів риб незначна [33]. Результати дослідження відображені на рис. 2.5 та у додатку К.

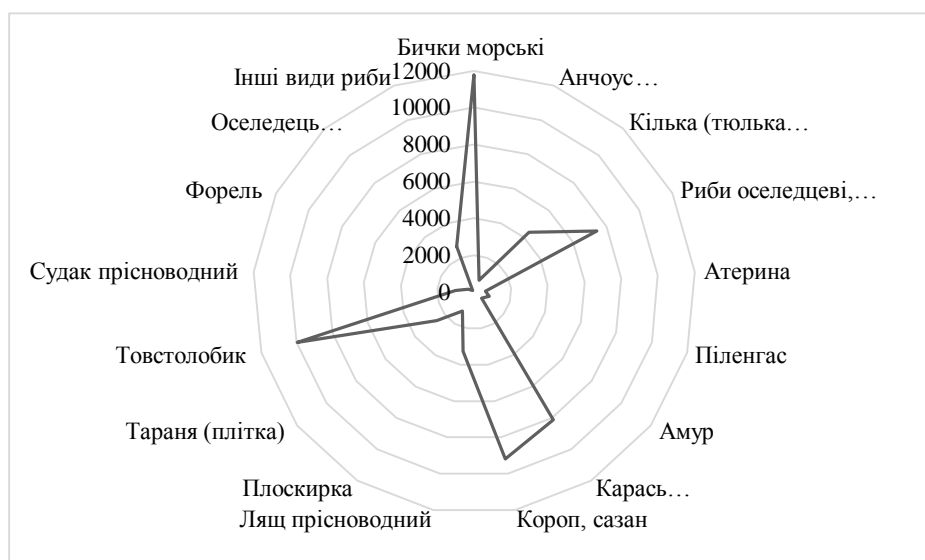


Рисунок 2.5 – Обсяг вилову риби в Україні за видами у 2018 році, т
Джерело: сформовано автором на основі [24], [68].

Економічна ефективність вирощування продукції вітчизняного рибництва визначається не лише рівнем її собівартості, але й ринковою ціною, на яку товаровиробник має значно вищий вплив порівняно з іншими видами аграрної продукції. Це обумовлено тим, що на ринку продукція надходить безпосередньо від виробника до споживача, напряму, без участі численних посередників [26].

Основні фактори, що гальмують розвиток рибництва в Україні:

- нераціональне використання водойм: більшість із них знаходиться у занедбаному стані;
- непомірно високі орендні ставки за землі водного фонду, які встановлюються чиновниками місцевого рівня;
- висока ціна на корм, що, у свою чергу, піднімає ціну на рибну продукцію. Наприклад, для того щоб коропа набрав 1 кг маси, йому необхідно згодувати 3 кг корму. У разі ж відмови від годування риби дорогавартісними кормами значно знижується рибопродуктивність;
- вузький асортимент риби, що вирощується. В основному рибоводні фермерські господарства вирощують коропа, товстолоба та білого амура, усі інші види риби – у незначній кількості.

Не менш важливими факторами у гальмуванні розвитку рибництва є

еміграція висококваліфікованих фахівців-рибоводів за межі України у пошуках достойних прибутків. Адже неврегульованість правових норм негативно позначається на діяльності як державних, так і приватних рибницьких підприємств. І під час одного із своїх інтерв'ю Олександр Чистяков, голова Асоціації рибалок України, зазначив, що основною причиною, чому не розвивається рибництво в Україні, є високий рівень “корупції, яка набуває національної характерної риси наших чиновників. Без виконання “певних” чиновницьких умов фермеру дуже важко взяти в оренду водойму для риборозведення. Ось і виходить, що багато водойм розібрали можновладці і використовують їх не за призначенням” [26, 42].

Для того щоб підняти рибництво, необхідні сміливі, революційні рішення. Слід впорядкувати використання водойм на державному рівні для їх раціонального застосування. А також, як зазначає Іщенко Я. П., “сучасні ринкові економічні відносини зумовлюють необхідність зміни стратегії ведення рибництва, згідно з якою пріоритетне значення надається нарощуванню валового виробництва та розширенню асортименту продукції із застосуванням сучасних інтенсивних промислових технологій” [34]. Для належного виконання останньої пропозиції, знову ж таки, необхідне втручання з боку держави з метою фінансової підтримки даних заходів. Зокрема Олександр Чистяков пропонує водойми для риборозведення надавати в оренду за символічну плату, а підприємців, які займаються цією галуззю, звільняти від сплати податків на довгостроковий термін [26, 42].

Технологічний процес бухгалтерського обліку розпочинається з виявлення, вимірювання та реєстрації фактів, подій з метою отримання інформації про господарські операції [65]. Документація є важливою ланкою технології обліку, яка виступає як спосіб первинного спостереження за діяльністю підприємства [67, С. 330]. А первинний документ – матеріальний носій інформації, без якого не можливе здійснення бухгалтерського запису.

З 3 січня 2017 року Законом України “Про бухгалтерський облік” з первинного документа знято функцію підтверджувального документа. Зокрема

у ст. 1 наведено скорочене визначення категорії “первинний документ” – це документ, який містить відомості про господарську операцію [55]. Зауваження про обов’язковість підтвердження здійснення операції з визначення виключено (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Порівняльна таблиця норм Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні щодо первинних документів

Норми Закону України в редакції від 03.11.2016 р.	Норми Закону України в редакції до змін
Ст 1. Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію	Ст 1. Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію <i>та підтверджує її здійснення</i>
Ст. 9 п. 1: Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи <i>підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.</i> Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи	ст. 9 п. 1: Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, <i>які фіксують факти здійснення господарських операцій.</i> Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Джерело: сформовано автором на основі [55].

Сутність виходить на перший план, а первинний документ вважається тільки інструментом, що дозволяє визначити параметри операції.

Крім того, у Методичних рекомендаціях з відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій вказано, що факт здійснення операцій підтверджується наявністю:

- руху активів в процесі здійснення господарської операції;
- фізичних, технічних і технологічних можливостей в особи вчинити ту або іншу операцію;
- повноважень в осіб на підписання відповідних документів [35].

Також Губіна І. акцентує увагу на тому, що “форма документа, його зміст

і нормативне регулювання його реквізитного складу – це другорядні речі, які мають бути використані як інструменти, що допомагають розкрити сутність проведеної операції і задокументувати її. Тому відсутність якогось реквізиту або “не та” форма документа зовсім не означають відсутність господарської операції. Відтак у глобальному сенсі зроблено крок назустріч основоположному бухгалтерському принципу – превалювання сутності над формою, визначеному ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік” [22]. На нашу думку, первинний документ має бути складений із зазначенням усіх обов’язкових реквізитів, зокрема визначеними п. 2 ст. 9 Закону України про бухгалтерський облік. Це:

1. назва документа (форми);
2. дата складання
3. назва підприємства, від імені якого складено документ;
4. зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
5. посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
6. особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Пояснення щодо заповнення реквізитів первинних документів наведено в додатку Л.

Оскільки рибництво – специфічна галузь сільського господарства, то для фіксації операцій з вирощування продукції рибництва застосовуються первинні документи, що складаються на бланках типових форм, затверджених Державною службою статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України [17, 27, 53]. Спеціальні форми первинної документації розроблені для забезпечення державного регулювання процесу риборозведення, удосконалення звітності в галузі аквакультури.

Спеціалізовані форми первинних документів, що передбачені для

відображення процесу отримання та вирощування біологічних активів та сільськогосподарської продукції рибницькими господарствами, згруповані у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Спеціалізовані форми первинних документів для фіксації операцій з вирощування продукції рибництва

Номер форми	Назва форми
Форма № А – 01	Акт № ____ про переведення поголів'я з групи в групу
Форма № А – 02	Відомість про наявність ремонтного поголів'я (за видами риб)
Форма № А – 03	Відомість про наявність маточного поголів'я (за видами риб)
Форма № А – 04	Журнал отримання статевих продуктів від маточного поголів'я
Форма № А – 05	Журнал спостережень за інкубацією ікри
Форма № А – 06	Акт № ____ про результати інкубації ікри
Форма № А – 07	Відомість про результати нересту
Форма № А – 08	Акт № ____ про результати підрощування личинки
Форма № А – 09	Акт № ____ про розведення живих кормів
Форма № А – 10	Акт № ____ про зариблення
Форма № А – 11	Зведена відомість про зариблення
Форма № А – 12	Відомість про результати контрольного лову
Форма № А – 13	Акт № ____ про облов
Форма № А – 14	Зведена відомість облову
Форма № А – 15	Акт № ____ умовного визначення кількості риби в необловлених водних об'єктах
Форма № А – 16	Акт № ____ на вибуття поточних біологічних активів рибництва
Форма № А – 17	Графік спуску та облову ставів, садків, басейнів, лотків, інших об'єктів
Форма № А – 18	Акт № ____ про внесення добрив
Форма № А – 19	Акт № ____ про підготовку нерестових ставів
Форма № А – 20	Лімітно-забірна картка на корми для риб на _____ місяць 20__ р
Форма № А – 21	Відомість про годівлю риби і витрати кормів

Джерело: сформовано автором на підставі [27].

Згідно з п. 2.13. Інструкції з обліку риби на підприємствах аквакультури, з метою організації руху документів у процесі виробництва рибопосадкового матеріалу і товарної риби на рибницькому господарстві складається графік документообігу.

За кожним документом графік документообігу має містити відповідний розділ. Порядок створення документа: кількість екземплярів; відповідальний за виписку документа; відповідальний за оформлення; відповідальний за виконання; строк виконання. Порядок перевірки документа: відповідальний за перевірку; хто подає на перевірку; порядок подання; строк подання. Порядок обробки документа: виконавець, строк виконання. Порядок передачі документа в архів: виконавець, строк передачі (рис. 2.6).

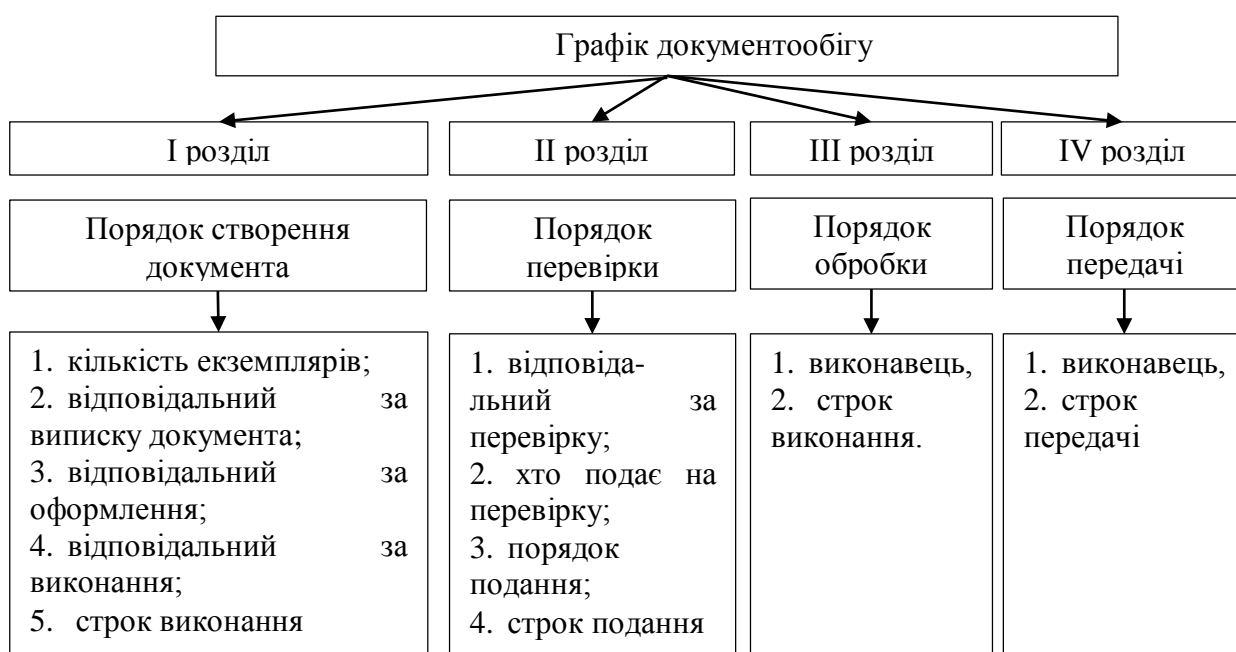


Рисунок 2.6 – Розділи графіку документообігу

Джерело: узагальнено автором на основі [29, 43].

Кожний технологічний процес вирощування риби супроводжується складанням первинних документів.

У більшості рибних господарств продукцію вирощують за дволітнім циклом, який включає п'ять стадій технологічного процесу: вирощування і формування ремонтно-маточного стада, отримання потомства, вирощування цьоголітки, зимівля цьоголітки, вирощування товарної дволітки. Як уже відомо, плідників (статевозрілих особин, які призначені для одержання статевих продуктів чи потомства) утримують у спеціальних маточних ставах. А ремонтне стадо (різновікові групи нестатевозрілої риби, відібрані за кращими

екстер'єрними ознаками, які призначені для заміни вибракуваних плідників) – у ремонтних ставах. Для того, щоб визначити, яких плідників залишати на плем'я, а яких вибракувати, та яких риб із ремонтного молодняку вибрати для заміни вибракуваних плідників, проводять інвентаризацію маточного і ремонтного стада.

Інвентаризацію плідників та ремонтного стада проводять у загальному порядку, визначеному ст. 10 Закону України “Про бухгалтерський облік” [55] та Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Мінфіну від 11.08.94 р № 69 [30]. Інвентаризують плідники та ремонтне стадо на досліджуваних підприємствах два рази на рік: навесні, при облові зимувальних ставів та пересаджуванні риби до ставів для переднерестового утримання, і восени, при розвантажуванні літніх маточних ставів. Інвентаризацією займається робоча інвентаризаційна комісія, до складу якої входять: головний рибовод, рибовод-селекціонер, бухгалтер. У ПАТ “Сільськогосподарське підприємство “Вінницярибгосп” до комісії ще входять іхтіопатолог та фахівець управління ветеринарної медицини.

До початку інвентаризації оформляються розписки матеріально відповідальних осіб про передачу до бухгалтерії усіх прибутково-видаткових документів.

У результаті інвентаризації встановлюється кількість та маса ремонтно-маточного поголів'я. Масу ремонтного стада розраховують за середньою пробєю на основі групового зважування риби (50-100 шт.) з точністю до 1 г для цьоголітки та однорічки, до 10 г для дволітки та дворічки, до 50 г для три- та чотириліток і три- та чотирирічок. Масу плідників визначають шляхом індивідуального зважування з точністю до 100 г [14].

На досліджуваних підприємствах результати інвентаризації оформляють за допомогою Відомості інвентаризації ремонтно-маточного поголів'я. Даний документ містить наступну інформацію: дату та місце складання; назву підприємства; дані про стать, вид, вік, масу риби, кількість особин у кожній

віковій групі; склад комісії із зазначенням прізвища, ім'я, по батькові та посад усіх членів; підписи всіх членів комісії.

Одночасно із процедурою інвентаризації здійснюється бонітування племінних риб. Бонітування риб – це заходи щодо сортування і визначення якісного стану риб за сукупністю морфологічних, фізико-біохімічних і рибоводних показників [53]. Тобто визначають стан риби та вибраковують рибу, яка не відповідає вимогам даного стада. Зокрема вибраковують відсталих у рості, хворих і травмованих особин. Або частину ремонтного стада переводять до маточного поголів'я.

При цьому складається Акт про переведення поголів'я з групи в групу (форма № А – 01). Даний акт складається у двох примірниках спеціально створеною комісією в день переведення риби. До складу комісії входять: керівник структурного підрозділу, головний рибовод, рибовод (матеріально відповідальна особа). В акті зазначають: інформацію про вид риби (у графі 1), дані про кількість (шт.), загальну масу (кг), балансову вартість (грн) окремо самок (у графах 2-4) та самців (у графах 5-7).

Підготовлений акт підписується всіма членами комісії та затверджується керівником підприємства. Наступного дня після затвердження перший примірник акта передається до бухгалтерії, а другий залишається у справах рибовода.

На основі даних актів за формою № А – 01 рибоводом заповнюються дані про наявність ремонтного молодняку у Відомості про наявність ремонтного поголів'я (за видами риб) за формою № А – 02. Відомість складається у двох примірниках. У ній наводиться інформація окремо за ремонтними самками і самцями:

- у графах 1-5 – дані про вихід риби із зимівлі: вік, кількість (шт.), загальну масу (кг), процент виходу (%), середній приріст за літо (кг);
- у графах 6-8 – вік риби, переведеної з інших груп, її кількість (шт.) та масу (кг);
- у графах 9-11 – дані про придбане чи одержане в обмін на ремонтне

поголів'я риби, їх вік, кількість (шт.) та масу (кг);

– графах 12-13 – дані про загальну кількість отриманого молодняка риби: кількість (шт.) та масу (кг);

– графах 14-29 – кількість та масу вибракуваної та загиблої риби в розрізі різновікових груп;

– графах 30-31 – дані щодо наявності ремонтного поголів'я на кінець звітнього періоду (шт. та кг).

Після складання відомість підписується головним рибоводом, рибоводом, економістом, бухгалтером та затверджується керівником підприємства. Після затвердження перший примірник відомості передається до бухгалтерії, а другий залишається у справах рибовода [13].

Дані про вже сформоване стадо плідників (із використанням інформації, наведеної у документі за формою № А – 01) фіксуються головним рибоводом (рибоводом) у Відомості про наявність маточного поголів'я (за видами риби) (форма № А-03). Відомість складається у двох примірниках. У ній окремо за племінними самками і самцями вказують:

– у графах 1-5 – дані про вихід риби із зимівлі: вік (років), кількість (шт.), загальну масу (кг), процент виходу (%), середній приріст за літо (кг);

– у графах 6-8 – вік риби, переведеної з інших груп, її кількість (шт.) та масу (кг);

– у графах 9-11 – дані про куплені чи отримані в обмін плідники, їх вік, кількість (шт.) та масу (кг);

– графах 12-13 – дані про загальну кількість отриманої риби: кількість (шт.) та масу (кг);

– графах 14-29 – кількість та масу вибулих плідників даного виду риби в розрізі різновікових груп;

– графах 30-31 – дані щодо наявності маточного поголів'я на кінець звітнього періоду (шт. та кг).

Дана відомість заповнюється у два етапи: спочатку складається при бонітуванні, а потім до неї додається остаточно підготовлена відомість, яка

містить дані про кількість племінного поголів'я, яке залишилося після проведення інкубації.

Після складання Відомість підписується керівником структурного підрозділу, головним рибоводом, рибоводом, економістом, бухгалтером та затверджується керівником підприємства. Після затвердження перший примірник відомості передається до бухгалтерії, а другий залишається у справах рибовода.

Одним із основних технологічних процесів повносистемних чи риборозплідних господарств є отримання потомства. Даний процес проводять після бонітування плідників та посадки їх у спеціальні переднерестові стави площею 0,1-0,2 га. Нерест – це процес відкладання ікри самицями з подальшим заплідненням їх молочком самців [12]. Нерестова кампанія триває 20-30 днів.

Потомство коропа одержують як за природного нересту у ставах, так і за застосуванням заводського методу. Підготовчі роботи до нересту з плідниками коропа наступного року розпочинають з посадки їх до літніх маточних ставів на вигул після нерестової кампанії у поточному році. Умови вигулу плідників у період, що передує нерестовому сезону, мають вирішальне значення, оскільки визначають фізіологічний стан риби, а також якість її статевих продуктів. Важливе значення для успішного проведення нерестової кампанії має безпосередньо переднерестове утримання плідників, для чого використовують зимувальні маточні стави. Стави попередньо дезинфікують негашеним вапном або хлорним вапном. На ТОВ “Прогрес” здійснюють посадку самок у цих ставах у кількості 300 шт./га, самців – 500 шт./га.

Нерестові стави вапнують за місяць до нересту (50 г вапна на 1 кв. м) і засіюють м'якою лучною рослинністю. Воду, температура якої не нижче 18 °С, заливають через систему фільтрів за добу до посадки плідників на нерест. Природній нерест коропа триває 3-5 годин. Після нересту плідників відсаджують у літні маточні стави на вигул. Для повного розвитку ікри та викльову личинок коропа необхідна сума тепла становить 60-80 градусо-днів. Терміни перебування молоді коропа у нерестових ставах не більше ніж 10 днів, оскільки кормові запаси

у ставі вичерпуються, а голодування личинок може призвести до значної загибелі їх. Личинок уже на 3 – 5-ту добу після початку активного живлення виловлюють і пересаджують у малькові чи вирощувальні стави.

Підраховують личинки за одним із методів, визначених Порядком штучного розведення (відтворення), вирощування водних біоресурсів та їх використання [53]:

- еталонним;
- погодинним;
- бонітувальним.

Еталонний метод обліку проводиться за допомогою мірної ємності (еталона) не менше 0,5 літра або мірної ваги не менше 0,5 кг. Підраховують кількість личинок та порівнюють їх концентрацію з еталоном.

Облік погодинним методом полягає у взятті проб за допомогою спеціальних пристроїв, що дають змогу відбирати проби без травмування водних біоресурсів. Встановлюють тривалість взяття проби в 1 хвилину із періодичністю взяття проб (інтервалом) 2 години. Уся проба зважується або вимірюється мірною ємністю. Визначається кількість водних біоресурсів, випущених за 1 хвилину, і перераховується на періодичність узяття проб. Загальна кількість водних біоресурсів, випущених за добу, визначається шляхом додавання результатів, отриманих для кожного інтервалу [53].

Проби беруть цілодобово з двогодинним інтервалом з 23-ї години попередньої доби до 23-ї години наступної доби. Для визначення кількості водних живих ресурсів, що скотилися за добу, застосовується формула

$$N_{\text{доба}} = 120 \cdot (0,5A^{-1}_{23} + \Sigma A_{1-21} + 0,5A^{-2}_{23}), \quad (2.1)$$

де $N_{\text{доба}}$ – кількість водних біоресурсів, що скотилися за добу;

A^{-1}_{23} – величина хвилинної проби о 23-й годині попередньої доби;

A^{-2}_{23} – величина хвилинної проби о 23-й годині наступної доби;

ΣA_{1-21} – сума хвилинних проб з двогодинним інтервалом в облікову добу за години, вказана в індексі.

Якщо вселення водних біоресурсів проводиться менше однієї доби, то

підррахунок ведеться за фактичний час спуску води.

Кількість водних біоресурсів за весь період вселення визначають за формулою

$$N_{\text{загал}} = 1,1 \cdot \Sigma N_{\text{доба}}, \quad (2.2)$$

де $N_{\text{загал}}$ – кількість водних біоресурсів, вселених за весь загальний період;

$\Sigma N_{\text{доба}}$ – сума добових показників;

1,1 – коефіцієнт.

Метод бонітувального обліку проводиться на вирощувальному водному об'єкті перед їх вселенням до іншого рибогосподарського водного об'єкта (його частини).

Проби відбираються за допомогою не заборонених знарядь лову, для яких визначаються коефіцієнти уловистості. Збір проб роблять одночасно або в дуже стислі строки. На підставі аналізу відібраних проб з урахуванням коефіцієнтів уловистості знарядь лову розраховують кількість водних біоресурсів у рибогосподарських водних об'єктах (їх частинах), застосовуючи ймовірнісно-статистичні методи [53].

Нерест коропа у ставах має ряд недоліків. Він залежить від умов, якості підготовки ставів, коливань рівня води, розвитку водної рослинності тощо. Заводський метод одержання потомства риби продуктивніший. Крім того, у природних водоймах України не розмножуються рослиноїдні риби (зокрема білий амур, білий і строкатий товстолобик). Отримати від них потомство можна лише за заводським методом, який полягає у застосуванні гіпофізарних ін'єкцій до плідників, штучному заплідненні та інкубації ікри в апаратах.

Для того щоб прискорити виділення плідниками зрілих статевих продуктів та для переходу рослиноїдних риб у переднерестовий стан (тобто для стимулювання розвитку статевих продуктів), плідникам риб роблять дворазові ін'єкції із використанням гіпофіза. Це дороговартісна процедура [57]. Тому ефективний розрахунок витрачання гіпофіза під час цього етапу роботи значно впливає на фінансовий результат діяльності рибницького господарства. Провівши наукові дослідження, Н. Вдовенко та К. Рибальченко [18] розробили і

запропонували нормативи витрат гіпофіза для білого амура, білого та строкатого товстолобика (додаток М).

Ікру, одержану від однієї самки, осіменяють спермою від 3-4 самців із розрахунку 3-4 мл на 1 кг ікри. Кількість отриманої ікри визначають за допомогою одного із методів:

1) об'ємного (еталонного) – полягає у застосуванні мірної ємності: 0,25 л, 0,5 л, 0,1 л. При цьому підраховують кількість ікри у ємності (тис. шт.). Після чого визначають кількість ікри у партії шляхом перемножування кількості ємностей та кількості ікри у ній;

2) вагового – підрахунок ікри здійснюють за наважками (переважно у 1 г. якщо ікра дуже дрібна). Знаючи кількість ікри у наважці, визначають загальну кількість у партії;

3) розрахункового – підраховують ікру поштучно [18].

Для документального оформлення процесу нересту рибовод веде:

1) Журнал отримання статевих продуктів від маточного поголів'я (форма № А – 04). У ньому залежно від статі відображається вид риби та її вік, час і доза попередньої та дозволеної ін'єкції, дата і час відбору ікри та її кількість (г. і тис. шт.). Сторінка журналу за кожну дату підписується рибоводом та робітником інкубаційного цеху. Після отримання зрілих статевих продуктів, плідників висаджують на нагул у стави.

2) Журнал спостережень за інкубацією ікри (форма № А – 05). Записи у журналі здійснює робітник інкубаційного цеху щодня, зазначаючи Кількість закладеної ікри (тис. шт.), процент заплідненої ікри (%), вихід (%). Сторінка журналу за кожну дату підписується рибоводом та працівником інкубаційного цеху [18].

Дані цих журналів використовуються для складання Акта про результати інкубації ікри (форма № А – 06). Акт складається у двох примірниках спеціально створеною комісією після пересаджування личинки, отриманої від кожної партії ікри. До складу комісії входять: керівник структурного підрозділу, головний рибовод, відповідальна особа, бухгалтер. В акті зазначають:

- період проведення інкубації ікри;
- вид риб – самок, їх вік та кількість (шт.);
- назву та об'єм (л) закладених апаратів;
- вихід личинки риби (тис. шт.), середня маса (г), процент виходу (%);
- за наявності обсяги реалізації у натуральному та грошовому виразі (тис. шт., тис. грн.) [14, 18].

Після завершення інкубації, з урахуванням даних указаних вище журналів, комісія складає у двох примірниках Акт про результати підрощування личинки (форма № А – 08). У ньому вказують:

- у графі 1 – вид риби;
- у графах 2-5 – номер (категорію) ставів, садків, басейнів, лотків, їх площу, середню глибину, вік личинки (дні);
- у графах 6-7 – кількість посаджених личинок (тис. шт., тис. шт./га, тис. шт./м. кв);
- у графах 8-12 – строки підрощування, кількість виловленої личинки (тис. шт.), їх середню масу (г) та вихід (%).

Складені акти підписуються всіма членами комісії та затверджуються керівником підприємства. Після затвердження перший примірник акта передається до бухгалтерії, а другий залишається у справах рибовода.

За природнього нересту риби оформляється Відомість про результати нересту (форма № А – 07), у якій зазначається вид риби; номер ставу; кількість і вагу посадженої і виловленої риби окремо самок і самців, кількість самок, що віднерестились; дату посадки, нересту та облову нерестовиків; вихід личинки (тис. шт.) усього і в розрахунку на одну самку [14].

Дані щодо відпущених личинок риб з інкубаційного цеху на подальше їх вирощування у ставах відображаються в Акті про зариблення (форма № А – 10). Рибопосадковий матеріал є додатковим біологічним активом. Рибницькі господарства можуть придбати такий матеріал у третіх осіб. Отримання придбаного рибопосадкового матеріалу від стороннього господарства оформляється накладною або товарно-транспортною накладною у разі доставки

рибопосадкового матеріалу від постачальника до рибницького господарства.

За дволітнього циклу в рибогосподарському виробництві використовують вирощувальні стави, а за трилітнього – вирощувальні стави I та II порядку. Вирощувальні стави II порядку призначені для вирощування дволіток, які за трилітнього циклу господарства не є товарною рибою, а вважаються рибопосадковим матеріалом на третьому році вирощування. Основними величинами для розрахунку кількості рибопосадкового матеріалу для посадки у вирощувальні стави є рибопродуктивність ставу та нормативні вимоги (середня маса цьоголітки або дволітки, а за трилітнього циклу – і триліток та відсоток виходу (виживання) молоді від кількості посаженого рибопосадкового матеріалу) [4]. Так, кількість рибопосадкового матеріалу (X, шт.), необхідного для посадки у вирощувальний став у цілому на 1 га ставу, обчислюється за формулою:

$$X = \frac{\left(\Gamma * \text{Пр} \frac{1}{\text{См}} \right)}{В} \quad (2.3)$$

Де Γ – площа ставу, га;

Пр – природна рибопродуктивність ставу, кг/га;

См – середня маса цьоголітки (дволітки або триліток), яку планується отримати при облові ставу (за нормами для даної зони), кг;

В – запланований кількісний вихід (виживання) цьоголідки при облові (за нормативами у %).

Середня нормативна маса (г) цьоголітки, вирощеної у ставкових рибницьких господарствах, становить:

– У зоні Полісся: коропа – 25-30, строкатого товстолобика – 20, гібрида товстолобиків – 20, білого амура – 20;

– Лісостеповій зоні: коропа – 27, білий та строкатий товстолобик – 20, білий амур – 25;

– Північностеповій та Південностеповій зонах: короп – 27 і 30, білий товстолобик – 25, строкатий товстолобик – 20 і 25, білий амур – 30.

Середня маса цьоголітки великоротого буфало, отриманої від личинки, –

20-30 г, від підрощеної молоді 35-45 г.

Зариблення нагульних ставів рибопосадковим матеріалом може здійснюватися двома способами:

– одноразова посадка риби в нагульні стави, розрахована на природні кормові запаси водойм;

– ущільнена посадка, розрахована на природні кормові запаси та внесені додаткові корми. Основними показниками для розрахунку кількості та щільності посадки риби в нагульні стави при будь-якому способі є рибопродуктивність та нормативні вимоги (середня маса та запланований кількісний вихід після нагулу дволітки) [11].

У складі робочої групи нами разом із фахівцями ТОВ “Прогрес” розроблено та впроваджено схему полікультури риб за випасного вирощування товарної риби у Лісостеповій зоні країни, до якої належить Вінницька область, за дворічного циклу (додаток Н). Використання даної схеми дозволяє забезпечити ефективне використання водойм з максимальним урахуванням їх природнього потенціалу, у результаті чого скорочується собівартість біологічних активів та готової продукції.

Відпускання рибопосадкового матеріалу на подальше його вирощування у ставках здійснюється за накладними внутрішньогосподарського призначення. А результати зариблення нагульних ставів фіксуються в Акті про зариблення (форма № А – 10). Цей акт складається у двох примірниках спеціально створеною комісією на кожний водний об’єкт після повного його зариблення. До складу комісії, який затверджується наказом керівника підприємства, можуть входити: керівник структурного підрозділу, головний рибовод, бухгалтер тощо. Наступного дня після затвердження один примірник акта передається до бухгалтерії разом із підтвердними документами (накладними). Другий примірник залишається у справах рибовода. Для встановлення загальних результатів зариблення на підставі актів головний рибовод (рибовод) складає у двох примірниках Зведену відомість про зариблення (форма № А – 11). Після затвердження керівником перший примірник відомості передається до

бухгалтерії підприємства, а другий залишається у справах рибовода. У відомості вказуються: у графах 1 та 2 – номери ставів та їх площа (га/м²); графі 3 – строки зариблення; графах 4-15 – дані про вік риби, використаної для зариблення, за видами (у тис. шт., тис. шт. на 1 га), їх середня маса (г) та загальна маса риби (кг); графах 16 та 17 вказують, скільки посаджено разом видів різновікових груп риби (у тис. шт. та кг). Відомість підписується керівником структурного підрозділу, головним рибоводом, відповідальними особами, бухгалтером та затверджується керівником підприємства [11].

Для створення природної кормової бази в стави після заливання вносять мінеральні добрива, а за прозорості води понад 40 см їх внесення повторюють. Для середніх за родючістю ґрунтів загальна кількість добрив становить 200 – 400 кг/га суперфосфату і таку саму кількість селітри [64]. При цьому складають Акт № ____ про внесення добрив (Форма № А – 18). Молодь коропа розпочинають годувати, коли вона досягне маси 0,8 – 1 г, а температура води 16 °С. Корми роздають 1 раз на добу, а з підвищенням температури води не менше ніж 2 рази [64]. Відпуск товарно-матеріальних цінностей оформляють за допомогою Лімітно-забірної картки на корми для риби (Форма № А – 20).

Упродовж періоду вирощування контролюють гідрохімічний режим води, визначаючи наявність кисню і вуглекислоти у воді, її рН, стан природної кормової бази (фітопланктон, зоопланктон, бентос), а також стежать за ростом молоді, проведенням контрольного лову в кількості 0,2 % загальної кількості риби в ставу (200 – 300 шт.) [64]. При цьому складають Відомість про результати контрольного лову (Форма № А – 12).

Виллов риби у вирощувальних ставах здійснюють у серпні – вересні за температури води не вище від 8 – 10 °С.

Вилловом і реалізацією товарної риби закінчується виробничий процес у повносистемному господарстві за дворічного циклу.

Підприємство може використовувати технологію безперервного вирощування риби. Вона полягає в тому, що личинок до стадії мальків масою 0,5 – 1 г підрощують у малькових ставах з щільністю посадки 500 – 600 тис. шт./га.

Через 20 – 30 діб, коли мальки досягнуть маси 0, 5 – 1 г, їх пересаджують у нагульні стави, де вирощують упродовж 2 років до досягнення товарної маси. Тобто рибу не пересаджують у зимувальні стави. У такому випадку восени визначають кількість риби за допомогою бонітувального методу обліку і таким чином визначають обсяг незавершеного виробництва. При цьому складають Акт № ____ умовного визначення кількості риби в необловлених водних об'єктах (Форма № А – 15) [11].

Можливі випадки загибелі риби від стихійного лиха, замору, захворювання або з інших причин. У такому разі комісія, призначена керівником підприємства, складає Акт № __ на вибуття поточних біологічних активів рибориства (загибель риби) (Форма № А – 16) на кожен випадок окремо. Мають бути докладно вказані причини та обставини вибуття риби, а також можливе її використання, зокрема в їжу, на рибопереробку, на годівлю худоби, чи необхідність її знищення.

Акт № __ на вибуття поточних біологічних активів рибориства (загибель риби) (Форма № А – 16) складається також у разі списання відпрацьованих плідників. В акті вказуються: вид та вік риби, кількість (шт.), загальна маса (кг), балансова вартість (грн), причини вибуття, результати іхтіопатичних досліджень, інтенсифікаційні заходи, висновки та пропозиції щодо їх можливого використання [12].

Підготовлений акт підписується всіма членами комісії, зокрема керівником структурного підрозділу, головним рибоводом, іхтіопатологом, відповідальними особами, за якими було закріплено племінних риб, уповноваженою особою відповідного управління ветеринарної медицини, бухгалтером та затверджується керівником підприємства. Не пізніше, ніж наступного дня після складання, перший примірник акта передається до бухгалтерії підприємства, а другий залишається у справах рибовода .

Плідники риб (у розрізі вікових груп), визнані для їх подальшого використання (реалізації, передачі на переробку для виробництва копченої рибної продукції або корму для худоби тощо), оприбутковуються на склад за Накладною (внутрішньогосподарського призначення) (форма № ВЗСГ-8,

затверджена наказом Мінагрополітики від 21.12.07 № 929). Ця накладна з підписом комірника, який прийняв продукцію, додається до акта, що передається до бухгалтерії.

Списання плідників, які загинули з інших причин, здійснюється лише вказаною вище спеціально створеною комісією у день загибелі риби. За результатами перевірки комісія складає на кожен випадок загибелі риби та підписує у трьох примірниках акт за формою № А – 16. В акті вказуються: вид та вік риби, кількість (шт.), загальна маса (кг), балансова вартість (грн), причини вибуття та умови загибелі племінної риби (температура та прозорість води, вміст кисню та вуглекислого газу, рН тощо), результати іхтіопатичних досліджень, діагноз, висновки [12].

Після оформлення всі примірники актів передаються керівнику підприємства на розгляд і затвердження, а потім перший примірник акта передається до бухгалтерії, другий – представнику ветслужби, а третій зберігається у справах рибовода.

Результати дослідження зв'язку технологічних процесів та первинних документів відображено в додатку П.

Зазначимо, що вказані первинні документи не враховують специфіку біологічних перетворень в рибництві і недостатньо пов'язані з аналітичними розрізами, за якими слід групувати інформацію, а інформація, що фіксується в них, не в повній мірі задовольняє запити управління. Це підтверджує той факт, що більшість досліджуваних рибницьких господарств використовують в своїй практиці первинні документи власної розробки (Додаток Р).

При первісному визнанні біологічного активу чи сільськогосподарської продукції підприємство має визначити методикау визначення справедливої вартості та зазначити її у наказі про облікову політику підприємства. А також для вирішення проблеми оцінки біологічних активів на підприємстві можна створити постійно чинну комісію з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції. До її складу, крім представників бухгалтерії, залучають головних спеціалістів господарства.

На момент первісного визнання біологічного активу чи сільськогосподарської продукції підприємство не має можливості відобразити всіх витрат, пов'язаних з біологічною трансформацією даних активів чи продукції. Це стосується загальновиробничих витрат та витрат допоміжних виробництв, які розподіляють і відносять на об'єкти обліку в кінці виробничого періоду, також переоцінки активів на дату балансу. Пропонуємо використовувати для визначення фактичного розміру доходу (витрат) від первісного визнання і переоцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції Акт, форму якого зображено в додатку С.

У Акті зазначається назва біологічного активу чи сільськогосподарської продукції, обсяг фактично понесених витрат на його виробництво та справедлива вартість. Далі за допомогою математичних розрахунків визначаються різниці між вказаними вартостями. Дохід заноситься в графу 4 з одночасним відображенням у регістрах бухгалтерського обліку доходів від первісного визнання. Витрати відображаються в графі 5 з одночасним відображенням у регістрах бухгалтерського обліку витрат від первісного визнання чи переоцінки вказаних активів. Акт на визначення фактичного розміру доходу (витрат) та переоцінки активів складається по завершенню виробничого процесу під час оприбуткування продукції рибництва та на дату балансу. Дана форма не затверджена Держкомстатом, і тому підприємство може самостійно визначати показники, які будуть відображатися в документі, вдосконалюючи форму документа в залежності від інформаційних запитів менеджменту.

2.2 Синтетичний і аналітичний облік витрат і виходу продукції рибництва

Кожна господарська операція має відображатися на бухгалтерських рахунках. Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), у тому числі в рибництві, призначений рахунок 23 “Виробництво”.

За дебетом рахунку 23 “Виробництво” відображаються прями матеріальні,

трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості, завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27); вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90); собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Раціональне розмежування інформації про стан виробничих процесів у рибництві на аналітичних рахунках до рахунка 23 “Виробництво” забезпечить ефективний, оперативний, повний контроль за всім процесом виробництва. Кожне підприємство самостійно визначає перелік аналітичних рахунків у залежності від типу господарства, виду виробництв, статей витрат і видів або груп продукції, що виробляється.

За результатами дослідження ми надаємо рекомендацію у повносистемних рибницьких господарствах використовувати аналітичні рахунки:

231 “Виробництво товарної продукції”;

232 “Виробництво рибопосадкового матеріалу”;

233 “Вирощування маточного поголів’я”.

Облікове забезпечення управління витратами на біологічні перетворення передбачає розроблення робочого плану рахунків. У попередніх розділах наведений поділ етапів біологічних перетворень у рибництві (табл. 1.4) та визначені об’єкти обліку у даній галузі сільського господарства (рис. 1.10).

Усі вищеперераховані фактори слід враховувати при побудові робочого плану рахунків.

Отже, облік витрат на біологічні перетворення в рибництві повинен забезпечити отримання аналітичних даних щодо стадій виробництва (переділів), виробничих підрозділів, ставів, видів риб, їх вікових груп, статті витрат. Крім того, для забезпечення потреб менеджменту в інформації про витрати може виникнути потреба у виділенні додаткових ознак аналітики, отож вказаний не є вичерпним (табл.2.5).

Робочий план рахунків ТОВ “Прогрес” (фрагмент “Рахунки обліку витрат виробництва”)

Назва та код рахунку	Назва та код рахунку третього порядку	Аналітика	Опис витрат
23 Виробництво			
231 Виробництво товарної продукції	2311 Вирощування цьоголіток	Виробничі підрозділи, стави, види риб, статті витрат, вікова категорія	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників підрозділів з вирощування риби, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати
	2312 Вирощування однорічки		
	2313 Вирощування дволітки		
	2314 Вирощування дворічки		
	2315 Вирощування трилітки		
232 Виробництво рибопосадкового матеріалу	2321 Вирощування рибопосадкового матеріалу заводським методом	Виробничі підрозділи, стави, види риб, статті витрат, стадії підрощування	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників підрозділів з вирощування рибопосадкового матеріалу, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати
	2322 Вирощування рибопосадкового матеріалу природнім шляхом		
233 Вирощування маточного поголів'я	2331 Утримання плідників	Виробничі підрозділи, стави, види риб, статті витрат, вікова категорія	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників підрозділів з вирощування ремонтно-маточного стада, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати
	2332 Вирощування і утримання ремонтно-маточного стада риб		

Джерело: сформовано автором на основі практичного досвіду підприємства.

Для обліку витрат з вирощування цьоголіток і утримання вирощувальних ставів першого порядку призначений аналітичний рахунок 2311 “Вирощування цьоголіток”. На цьому аналітичному рахунку враховують всі витрати з вирощування цьоголіток в розрізі статей витрат, а також за ставами з початку року до їх облову. У витрати з вирощування цьоголіток включається і вартість рибопосадкового матеріалу.

Облік витрат на утримання цьоголіток в зимувальних ставах ведуться на

аналітичному рахунку 2312 “Вирощування однорічки”. На цей рахунок списуються витрати незавершеного виробництва на початок року, які складаються з витрат на утримання зимувальних ставів від їх облову до кінця року і фактичної собівартості цьоголіток з часу їх пересадки у зимувальні стави.

Фактична собівартість цьоголіток, пересаджених у зимувальні стави, включається у витрати з їх утримання в зимувальних ставках на підставі “Акта про зариблення зимувальних ставів”. Після зимівлі однорічок пересаджують у вирощувальні стави другого порядку для їх подальшого дорощування. Результати утримання однорічок в зимувальних ставках відображаються в Акті про облов ставів, де вказується вихід риби в межах норм і понад норми. При пересадці річників у вирощувальні стави другого порядку складається Акт про зариблення ставу.

Витрати з вирощування дволіток обліковують на окремому аналітичному рахунку 2313 “Вирощування дволіток”. На цьому рахунку відображають вартість посаджених у вирощувальні стави однорічок та обсяг незавершеного виробництва (витрати на утримання ставів, що склалися після їх облову у попередньому переділі до моменту зариблення у поточному переділі). Документування процесу виробництва дволіток аналогічний до документування процесів виробництва попередніх переділів.

За трирічного циклу виробництва витрати на вирощування дворічок та триліток відображають відповідно на рахунках 2314 “Вирощування дворічки” та 2315 “Вирощування трилітки”.

У природних водоймах України рослиноїдні риби не розмножуються. Одержання від них потомства можливе лише за їх заводського відтворення. На рахунку 2321 “Витрати на вирощування рибопосадкового матеріалу заводським методом” відображаються:

- витрати на отримання гіпофізу;
- витрати, пов’язані із здійсненням гіпозитарних ін’єкцій;
- витрати, пов’язані з отриманням статевих продуктів (ікри, сперми);
- витрати на утримання інкубаційних цехів.

Витрати на вирощування рибопосадкового матеріалу від природного нересту, пропонуємо обліковувати на аналітичному рахунку 2322 “Вирощування рибопосадкового матеріалу природнім шляхом” і відображати на ньому витрати щодо утримання нерестових ставів, переднерестового утримання плідників та інші прямі витрати. Схему документування технологічних процесів отримання потомства відображено в додатку П.

На аналітичному рахунку 2331 “Утримання плідників” обліковуватимуться витрати на утримання риб-плідників у маточних ставках: вартість витрачених кормів, добрив, внесених у маточні стави; оплату праці працівників з догляду за плідниками; амортизацію і ремонт маточних ставів; інші витрати, пов'язані з їх утриманням. У кінці звітної періоду (року) витрати на утримання маточних ставів, а також на утримання риб-плідників слід відносити на аналітичний рахунок 231 “Виробництво рибопосадкового матеріалу”. В обліку це відобразатиметься за дебетом аналітичного рахунку 2322 “Вирощування рибопосадкового матеріалу природнім шляхом ” і кредитом аналітичного рахунку 2331 “Утримання плідників”. Після облову ставів і проведення осінньої інвентаризації риб-плідників витрати з утримання риб і маточних ставів від облову і до кінця року є незавершеним виробництвом, вони включаються у собівартість личинок у наступному звітному періоді. Витрати з утримання риб-плідників і маточних ставів після облову і до кінця року відображають наростаючим підсумком за місяць і з початку року за окремими графами у Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва ф. 5.5 с.-г. На аналітичному рахунку 2332 “Вирощування і утримання ремонтного стада риб” ведуть облік витрат на утримання риб ремонтного стада до моменту настання статевої зрілості і ставів, у яких вони містяться. У кінці сезону проводять інвентаризацію риб ремонтно-маточного стада, за результатами якої приймається рішення щодо їх подальшого використання: переведення до стада плідників; реалізація іншим організаціям; залишення в стаді для подальшого вирощування.

Витрати з вирощування риб ремонтно-маточного стада після облову ставів

і до кінця звітнього періоду обліковуються окремо як незавершене виробництво у Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва ф. 5.5 с.-г.

Витрати з утримання ставів після їх облову відносяться до незавершеного виробництва і включають до собівартості продукції рибиництва у наступному звітньому періоді. Після закінчення терміну дворічного чи трирічного циклу виробництва товарної риби проводиться облов нагульних ставів. Облов ставів і зважування риби при відправці в торговельну мережу або у рибопереробний цех відбувається в присутності комісії, що призначається керівником підприємства. До складу комісії входять спеціаліст по рибиництву, працівники ставкового господарства та працівник бухгалтерії. По закінченні повного облову кожного з нагульних ставів складається Акт про облов нагульних ставів. Кореспонденція рахунків з обліку витрат та виходу продукції рибиництва наведена в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Облік витрат та виходу продукції рибиництва

№ з.п.	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Понесено витрати на вирощування рибопосадкового матеріалу	2321 або 2322	66, 65, 208, 203, 205, 631, 131, 234, 91 тощо
2	Оприбутковано рибопосадковий матеріал на підставі акта про облов	21	2321 2322
3	Списано рибопосадковий матеріал на вирощування однолітки (на підставі акта про зариблення)	2311	21
6	Понесено витрати на вирощування одноліток	2311	66, 65, 208, 203, 205, 631, 131, 234, 91, ...
7	Виловлено та оприбутковано однолітку (на підставі акта про облов)	21	2311
11	Пересадка одноліток у зимувальні стави. Втрати на вирощування однорічок	2322 2322	21, 66, 65, 208, 203, 205, 631, 131, 234, 91, ...
13	У кінці звітнього періоду (року) витрати на утримання маточних і нерестових ставів, а також риб-плідників відносяться на аналітичний рахунок "Виробництво рибопосадкового матеріалу"	2322	2331

Джерело: розроблено автором із врахуванням норм [31] та [46].

Методика облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями у галузі рибництва ускладнюється внаслідок його специфіки, зумовленої впливом технологічних, біохімічних і природно-кліматичних умов. Виникає необхідність обліку витрат на значній кількості аналітичних рахунків. Тому ми пропонуємо перелік об'єктів обліку витрат з одночасним розмежуванням відображення інформації про них на рахунках синтетичного обліку, а також пропонуємо перелік аналітичних статей, використання яких дозволить групувати витрати за відповідними напрямками їх здійснення, не створюючи додаткового навантаження на осіб, які здійснюють систематизацію інформації про витрати.

2.3 Калькулювання собівартості продукції рибництва

Для ефективної виробничої та комерційної діяльності, товаровиробник повинен знати, якою є собівартість виробленої ним продукції. Доцільність та актуальність процесу калькулювання зумовлені важливим значенням собівартості як вимірника витрат на виробництво продукції і необхідної бази ціноутворення. Особливе значення цей показник має для системи управління виробничою діяльністю. Адже забезпечити собі конкурентні переваги можна, зокрема, за рахунок раціонального управління собівартістю. Тому питання зниження собівартості продукції, що дозволяє, відповідно, знижувати ринкові ціни, виходять на перший план в управлінні підприємством [1].

Ефективна організація обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в сільськогосподарському виробництві забезпечує контроль за використанням ресурсів на стадіях технологічного процесу і формує облікові дані, необхідні для управління. Зміни, що відбулися в галузі за останні роки, значно вплинули на склад і структуру витрат. Проте в силу ряду об'єктивних і суб'єктивних причин, облік неадекватно забезпечує вимоги підвищення економічної ефективності виробництва в сільському господарстві. Вирішення цієї проблеми знаходиться в системі комплексних організаційно-управлінських

заходів, що передбачають удосконалення стану обліку витрат і калькулювання, урізноманітнення методики у сфері збору, документального забезпечення, обробки і узагальнення інформації про витрати виробництва і собівартість сільськогосподарської продукції [21].

Базовою основою обліку витрат, як підтверджує досвід підприємств Вінницької області, є потреби визначення собівартості одиниці продукції. Такий підхід склався ще за планової економіки, і завдяки високій кваліфікації облікового персоналу використовується й досі, переважно як складова управлінського обліку. Проте господарства вимушені вести і фінансовий облік витрат, який передбачає варіативність оцінки собівартості реалізованої продукції на потреби різних користувачів. Тому на базовій основі розвивається і регульований чинним законодавством облік витрат – у частині фінансового обліку сільськогосподарської діяльності за справедливою вартістю.

На різних підприємствах і навіть у різних виробництвах та господарствах одного й того самого підприємства облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) ведуть різними методами.

Під методом обліку витрат і калькулювання собівартості розуміють сукупність прийомів організації документування та відображення виробничих витрат, які дозволяють визначити фактичну собівартість продукції (робіт, послуг) та отримати необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості [45].

Проблемі обліку витрат виробництва присвятили свої праці такі науковці як Я. П. Іщенко [32], В. Г. Линник, Н. Л. Правдюк, Л. К. Сук та інші.

У світовій та вітчизняній практиці виділяють такі методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: простий, позамовний, попередільний, попроцесний, нормативний, ненормативний, напівфабрикатний, безнапівфабрикатний, Літ-калькулювання, за стадіями життєвого циклу, таргент-костинг, абзорпшен-костинг, директ-костинг, стандарт-костинг [32, 37] Проте найпоширенішими є нормативний, позамовний, попередільний методи. (рис. 2.7).

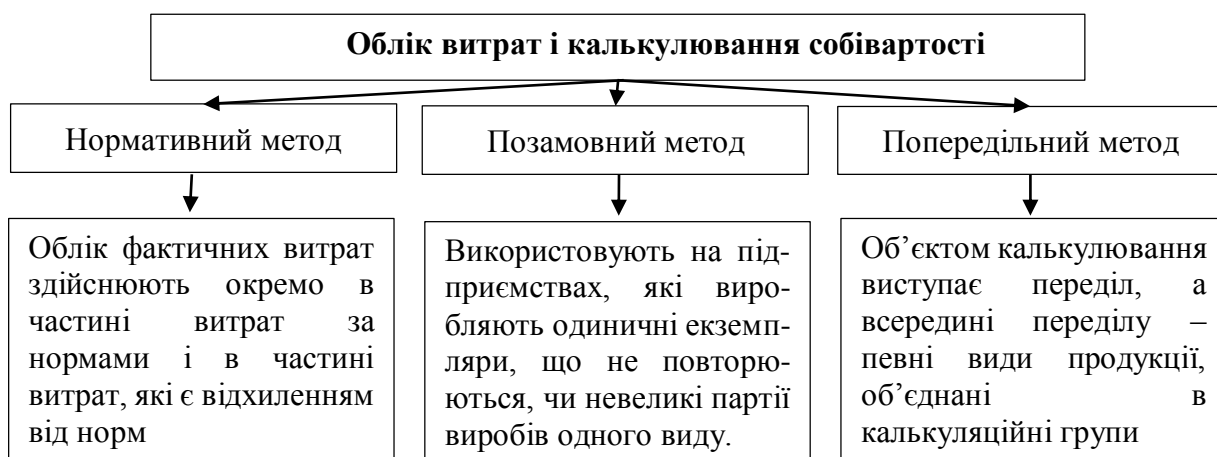


Рисунок 2.7 – Методи обліку витрат і калькулювання собівартості
Джерело: сформовано автором на основі [44, 45].

Враховуючи специфіку виробництва рибної продукції, ми пропонуємо застосовувати попередільний метод обліку витрат і калькулювання, основною метою якого є розрахунок вартості певного виду продукції по завершенню кожного етапу біологічних перетворень.

При обліку витрат рибницьких господарств є можливість виділити об'єкт калькулювання у кінці кожного переділу (мальок, цьоголітка, цьогорічка, дволітка, дворічка і т.д.). Кожен об'єкт має власний напрям використання: передача на наступний переділ або реалізація.

Перелік переділів, на нашу думку, має співпадати із запропонованим нами переліком етапів біологічних перетворень у рибництві (табл. 1.4). Зокрема:

- 1 переділ виробництва – 0 етап біологічних перетворень (передличинка, личинка, мальок);
- 2 переділ виробництва – I етап біологічних перетворень (цьоголітка);
- 3 переділ виробництва – II етап біологічних перетворень (однорічка);
- 4 переділ виробництва – III етап біологічних перетворень (дволітка);
- 5 переділ виробництва – IV етап біологічних перетворень (дворічка);
- 6 переділ виробництва – V етап біологічних перетворень (трилітка);
- 7 переділ виробництва – VI етап біологічних перетворень (трирічка, ремонтний молодняк);

8 переділ виробництва –VII та VIII етап біологічних перетворень (чотирилітка, ремонтний молодняк);

9 переділ виробництва – IX та наступні етапи біологічних перетворень (маточне поголів'я (плідники)).

Об'єктом обліку витрат у такому разі є один переділ.

Особливості та характеристики попередільного методу обліку витрат сільськогосподарської діяльності наведені в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Характеристика попередільного методу обліку витрат для рибницьких підприємств

Ознаки методу		Характеристика ознак методу.
Основні ознаки попередільного методу обліку витрат		
1	Об'єкти групування витрат	Переділи виробничого процесу
2	Ступінь нормування витрат	Облік фактичних витрат
3	Повнота включення витрат у собівартість	Система обліку повних витрат (традиційний облік витрат в розрізі статей калькуляції)
Додаткові ознаки попередільного методу обліку витрат		
1	Місця формування витрат	Місця формування витрат виділяються (в розрізі категорій водних об'єктів)
2	Тривалість звітного періоду	Облік витрат протягом тривалості одного переділу
3	Способи калькуляції собівартості	Віднесення прямих витрат на об'єкти калькуляції; розподіл непрямих витрат пропорційно встановленій базі

Джерело: сформовано автором із використанням [39].

Вказаний метод дозволяє визначити сукупність витрат по кожному технологічному процесу зокрема і в цілому по виробничому циклу. Технологічні особливості галузі рибництва дозволяють, на нашу думку, використати переваги даного методу.

Витрати на виробництво продукції та додаткових біологічних активів починають здійснюватися задовго до її отримання. Тому менеджерам для оперативного управління виробництвом необхідно контролювати розмір витрат порівняно з визначеним планом (нормою, стандартом, бюджетом) за кожним здійсненим технологічним процесом виробничого циклу.

Собівартість продукції включає витрати, безпосередньо пов'язані з її виробництвом, які обумовлені технологією відповідного виробництва, а також частину загальновиробничих витрат, які обліковують за статтями калькуляції на виробництво усієї продукції певного переділу. Запропонована структура субрахунків та аналітичних рахунків за переділами виробничого процесу продукції рибництва відображена в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Взаємозв'язок рахунків синтетичного та аналітичного обліку прямих та загальновиробничих витрат виробництва продукції рибництва

Назва та код рахунку	Назва та код рахунку третього порядку	Назва та код рахунку
	23 Виробництво	91 Загальновиробничі витрати
231 Виробництво товарної продукції	2311 Вирощування цьоголіток	911 Загальновиробничі витрати на виробництво товарної продукції
	2312 Вирощування однорічки	
	2313 Вирощування дволітки	
	2314 Вирощування дворічки	
	2315 Вирощування трилітки	
232 Виробництво рибопосадкового матеріалу	2321 Вирощування рибопосадкового матеріалу заводським методом	912 Загальновиробничі витрати на виробництво рибопосадкового матеріалу
	2322 Вирощування рибопосадкового матеріалу природнім шляхом	
233 Вирощування маточного поголів'я	2331 Утримання плідників	913 Загальновиробничі витрати на вирощування маточного поголів'я
	2332 Вирощування і утримання ремонтно-маточного стада риб	

Джерело: авторська розробка [43, 44].

Усередині кожного переділу прямі витрати обліковуються за видами біологічних активів, а непрямі – до моменту розподілу – за кожним переділом.

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку [41] передбачена періодичність розподілу загальновиробничих витрат після закінчення кожного календарного місяця. Тоді як у Методичних рекомендаціях №132 [46] передбачений розподіл таких витрат та здійснення калькуляції собівартості готової продукції тільки в кінці року.

Ми пропонуємо здійснювати розподіл загальновиробничих витрат після

закінчення кожного етапу біологічних перетворень, що дозволить достовірно визначити собівартість готової продукції чи біологічного активу, що виходить по завершенню виробничого переділу. Після завершення календарного року витрати кожного переділу, цикл якого не завершений, вважати незавершеним виробництвом галузі рибництва.

У неповносистемних рибницьких підприємствах при вирощуванні товарної риби в монокультурі собівартість 1 ц товарної риби складається із витрат на зариблення водоймищ (включаючи вартість мальків), витрат на вирощування та її вилов. За калькуляційну одиницю при визначенні собівартості продукції рибництва приймається 1 особина, 1 тис. шт. особин, 1 кг чи 1 ц.

Ми пропонуємо витрати на утримання плідників, що знаходяться протягом року в маточниках і нерестових ставках і витрати на вирощування личинок до їх пересадження в вирощувальні стави відносити на собівартість личинок (мальків). Результати дослідження щодо визначення об'єктів калькулювання при передільному методі обліку витрат згруповані в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Визначення об'єктів калькулювання при передільному методі обліку витрат у рибництві

Номер переділу	Етап біологічного перетворення	Вид продукції (біологічного активу)	Одиниця калькулювання	Період калькулювання
1	2	3	4	5
1 переділ виробництва	0 етап біологічних перетворень	передличинка, личинка, мальок	1 тис. шт. 1 кг. 1 ц.	період вилову або зміни локації біологічного активу або готової продукції
2 переділ виробництва	I етап біологічних перетворень	цьоголітка (вік риби: 0+)	1 тис. шт. 1 кг. 1 ц.	
3 переділ виробництва	II етап біологічних перетворень	однорічка (вік риби: 1)	1 тис. шт. 1 кг. 1 ц.	
4 переділ виробництва	III етап біологічних перетворень	дволітка (вік риби: 1+)	1 тис. шт. 1 кг. 1 ц.	
5 переділ виробництва	IV етап біологічних перетворень	дворічка (вік риби: 2);	1 тис. шт. 1 кг. 1 ц.	

1	2	3	4	5
6 переділ виробництва	V етап біологічних перетворень	трилітка (вік риби: 2+) товарна риба за дворічного циклу виробництва	1 тис. шт. 1 кг. 1 ц	
7 переділ виробництва	VI етап біологічних перетворень	трирічка (вік риби: 3), товарна риба за дворічного циклу виробництва	1 шт. 1 тис. шт. 1 кг 1 ц	
8 переділ виробництва	VII етап біологічних перетворень	чотирилітка (вік риби: 3+), товарна риба за дворічного циклу виробництва, ремонтний молодняк;	1 шт. 1 кг 1 ц	
9 переділ виробництва	VIII етап біологічних перетворень	маточне поголів'я (плідники) витрати на утримання збільшують собівартість отриманого потомства	1 шт. 1 кг 1 ц	

Джерело: авторська розробка [68].

Методичними рекомендаціями № 132 визначено одиницею калькулювання для мальків тис. штук, а для цьоголіток, річників, ремонтного молодняка, риби – одиницею калькулювання визначено центнери. Для визначення собівартості 1 тис. шт. личинок (мальків) загальну суму витрат за даним переділом ділять на кількість мальків, пересаджених із нерестових ставів (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Калькулювання собівартості личинок (мальків) коропа ДСРП

“Пиківський рибцех”, 2019 р.

№ з.п.	Показники	Кількість, ц	Сума, тис. грн.
1	Витрати на утримання риб-плідників і маточних ставів на початок року (незавершене виробництво)	x	116,0
2	Витрати на утримання риб-плідників та вирощування личинок (мальків) з початку року до пересадження мальків у вирощувальні стави	x	827,2
3	Разом витрат	x	943,2
4	Вихід личинок (мальків) за плановою собівартістю	436,04	905,0
5	Фактична собівартість 1 ц. личинок (мальків)	x	0,217

Джерело: сформовано автором на підставі управлінських звітів підприємства.

Собівартість 1 центнера цьоголіток визначається діленням загальної вартості мальків, витрат на вирощування риборопосадкового матеріалу

(цьоголіток), витрат на утримання вирощувальних ставів з початку року до їх облову на кількість центнерів отриманих цьоголіток (табл. 2.11). При цьому середня маса цьоголітки приймається за 30 грамів.

Таблиця 2.11

**Калькулювання собівартості цьоголіток коропа ДСРП
“Тульчинський рибцех”, 2019 р.**

№ з.п.	Показники	Кількість, ц	Сума, тис. грн.
1	Вартість мальків, пересаджених в вирощувальні стави I-го порядку	x	74,75
2	Витрати на утримання вирощувальних ставів на початок року (незавершене виробництво)	x	19,74
3	Витрати на утримання вирощувальних ставів і вирощування цьоголіток з початку року до облову	x	32,43
4	Разом витрат	x	126,92
5	Вихід цьоголіток за плановою собівартістю	33	117,40
6	Фактична собівартість 1 ц. цьоголіток	x	3,846

Джерело: сформовано автором на підставі управлінських звітів підприємства.

Собівартість 1 центнера товарної риби визначається діленням всіх витрат на її вирощування, включаючи вартість незавершеного виробництва на початок року, на кількість одержаної товарної риби (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

**Калькулювання собівартості товарної риби (коропа) ДСРП
“Пиківський рибцех”, 2019 р.**

№ з.п.	Показники	Кількість, ц	Сума, тис. грн.
1	Вартість річників, пересаджених в вирощувальні стави II-го порядку	x	3355,54
2	Витрати на утримання вирощувальних ставів на початок року (незавершене виробництво)	x	430,67
3	Витрати на утримання вирощувальних ставів і вирощування товарної риби з початку року до облову	x	11253,27
4	Разом витрат	x	15039,48
5	Вихід товарної риби за плановою собівартістю	4199,8	17175,0
6	Фактична собівартість 1 ц. товарної риби	x	3,581

Джерело: сформовано автором на підставі управлінських звітів підприємства.

Для управління ефективністю виробництва продукції рибництва варто дослідити вплив факторів на зміну собівартості отриманої продукції. Результати даного аналізу згруповано в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Факторний аналіз зміни собівартості 1 ц продукції коропа

Продукція	Витрати, тис. грн.		Отримано продукції, ц		Собівартість 1 ц, / тис. грн.			Зміна собівартості 1 ц, тис. грн. (+, -)		
	2018 р.	2019 р.	2018 р.	2019 р.	2018 р.	умовний показник	2019 р.	загальна	у т.ч. за рахунок	
									затрат	кількості отриманої продукції
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (8-6)	10 (8-7)	11 (6-7)
Мальки коропа	971,19	943,2	455,8	436,04	2,131	2,067	2,167	0,036	0,1	0,064
Цього-літки	117,10	126,92	35	33	3,345	3,626	3,846	0,501	0,22	-0,28
Товарна риба	12944,8	15039,5	3790,9	4199,8	3,414	3,967	3,581	0,167	-0,39	-0,55

Джерело: сформовано автором на підставі управлінських звітів досліджуваних підприємств.

Основними факторами, що впливають на собівартість 1 ц коропа – це витрати на виробництво та обсяг отриманої продукції. Залежність обсягу та собівартості є оберненою (при збільшенні кількості виготовленої продукції собівартість знижується), залежність витрат та собівартості є прямою (при збільшенні обсягу витрат виробництва збільшується собівартість одиниці продукції).

Інвентаризацію незавершеного виробництва – риби, що знаходиться в ставах, – проводять в момент найменшого залишку або в кінці терміну їх вирощування та пересадки в інші стави для подальшого вирощування в розрізі облікових груп і матеріально відповідальних осіб.

Основна мета рибництва – одержання максимального обсягу продукції в короткі строки за мінімальних затрат. Проте у перший рік риба росте досить

повільно. З 16-17 місяців вирощування риби за дволітнього циклу її не менше 6 місяців утримують у зимувальних ставах. Травмування при осінньому облові молоді у вирощувальних ставах та утримання у зимувальних ставах протягом тривалого періоду без годівлі за високих щільностей посадки призводить до відходу риби. Втрата маси за зимівлю може досягати 10-12 %, що відповідно збільшує собівартість готової продукції.

Оскільки на офіційному рівні норми природного убутку рибної продукції не встановлені, ми пропонуємо їх затвердити внутрішнім розпорядчим документом підприємства (наказом, розпорядженням). Фіксація самого факту нестачі у межах норм природного убутку та розрахунок вартості таких нестач мають бути обов'язково задокументовані.

Розрахунок убутку, пропонуємо здійснювати із застосуванням розробленого автором “Акту на визначення та списання природного убутку продукції рибництва” (додаток Т). Даний акт формується постійно чинною комісією з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Варто зазначити, що втрати рибницької продукції у межах норм природного убутку мають бути включені до вартості виробленої продукції, в іншому випадку виникне необхідність нарахування негосподарських компенсуючих податкових зобов'язань [56].

Отже втрати в межах природного убутку включають до виробничої собівартості, якщо такі втрати безпосередньо пов'язані з виробництвом певних видів продукції. Ми пропонуємо такі витрати при калькулюванні собівартості продукції виділяти окремою статтею “Убуток в межах природних норм”. Такі втрати відображають на рахунках:

- 23 “Виробництво” – якщо витрати можна віднести до конкретного об'єкта витрат;
- 91 “Загальновиробничі витрати” – якщо втрати неможливо віднести до конкретних об'єктів витрат.

Наднормативні втрати продукції виключають із витрат на виробництво. Їх

списують до складу інших операційних витрат (Дебет 947 “Нестачі та витрати від псування цінностей” Кредит 23 “Виробництво”). Одночасно суму наднормативної нестачі продукції відображають на позабалансовому субрахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

Після встановлення винної особи, яка повинна погасити збиток, на суму відшкодування здійснюють проведення: Дебет 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” Кредит 716 “Відшкодування раніше списаних активів”. У цей же момент суму нестачі списують із субрахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей” [19].

Запропонована організація документування обсягів природних втрат при виробництві рибної продукції забезпечить уникнення невиправданих витрат, зокрема нарахування негосподарських компенсуючих податкових зобов'язань із податку на додану вартість.

На підставі калькулювання собівартості продукції ухвалюються управлінські рішення щодо аналізу беззбитковості виробництва, планування асортименту випуску і реалізації продукції, ухвалення рішень з ціноутворення.

Висновки до розділу 2

1. Використання документів, перелік яких визначено на законодавчому рівні, не задовольняє усі інформаційні потреби менеджерів рибогосподарських підприємств. Тому нами запропоновано форми первинних документів, зокрема форму “Акта визначення фактичного розміру доходу (витрат) від первісного визнання та зміни вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції”, основне призначення якого – відображення різниці між справедливою та історичною вартістю. Використання даного первинного документа забезпечить наочність та об'єктивність відображення вказаних різниць на рахунках бухгалтерського обліку.

2. У складі робочої групи нами, разом із фахівцями ТОВ “Прогрес”, розроблено та впроваджено схему полікультури риб за випасного вирощування

товарної риби за дворічного циклу у Лісостеповій зоні країни, до якої належить Вінницька область. Використання даної схеми дозволяє забезпечити ефективне використання водойм з максимальним врахуванням їх природного потенціалу, в результаті чого скорочується собівартість біологічних активів та готової продукції.

3. Досліджено, що у рибництві товарна риба належить до сільськогосподарської продукції, а рибопосадковий матеріал та маточне поголів'я – до додаткових біологічних активів. У зв'язку із цим аналітичний облік витрат пропонуємо здійснювати в розрізі витрат на виробництво товарної продукції, витрат на виробництво рибопосадкового матеріалу та на вирощування маточного поголів'я. Для зазначених потреб у робочому плані рахунків до синтетичного рахунка 23 “Виробництво” пропонуємо відкрити субрахунки 231 “Виробництво товарної продукції”, 232 “Виробництво рибопосадкового матеріалу”, 233 “Вирощування маточного поголів'я”. Це дозволить визначати собівартість біологічних активів у розрізі виду рибницької продукції.

4. Методика облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями у галузі рибництва ускладнюється внаслідок його специфіки, зумовленої впливом технологічних, біохімічних і природно-кліматичних умов. Визначено, що облік витрат на біологічні перетворення в рибництві повинен забезпечити отримання аналітичних даних щодо стадій виробництва (переділів), виробничих підрозділів, ставів, видів риб, їх вікових груп та статі. Запропоновано перелік об'єктів обліку витрат з одночасним розмежуванням відображення інформації про них на рахунках аналітичного обліку.

5. Для визначення вартості одиниці продукції рибництва ми пропонуємо застосовувати попередільний метод калькулювання, що є найбільш інформативним для даного сегмента сільського господарства. Для зазначених потреб запропоновано методику розмежування переділів виробництва та визначено одиниці калькулювання кожного переділу.

6. Встановлено, що за дволітнього чи трилітнього циклу вирощування продукції рибництва відбувається втрата маси продукції в зимувальних ставах

до 10-12 % за зимівлю. Пропонуємо затвердити норми втрат від природного убутку внутрішнім розпорядчим документом підприємства, оскільки їх значення не встановлені на законодавчому рівні. Розроблено форму “Акта визначення природного убутку” для фіксації самого факту втрат у межах норм природного убутку та розрахунку їх вартості. Втрати рибиницької продукції у межах норм природного убутку ми пропонуємо включати до вартості виробленої продукції. Запропонована організація документування та обліку обсягів природних втрат при виробництві рибиницької продукції забезпечить уникнення невиправданих витрат, зокрема нарахування негосподарських компенсуючих податкових зобов’язань із податку на додану вартість.

Список використаної літератури до розділу 2

1. Адирова Т. І. Управлінський аспект оптимізації витрат промислових підприємств. *Ефективна економіка*. 2012. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1403> (дата звернення: 15.12.2018).
2. Андрищенко А. І., Вовк Н. І., Базаєва А. В. Технології виробництва риби в ставовій аквакультурі та схеми основних ланок технологічних процесів : метод. посіб. Київ, 2014. URL: irb.nubip.edu.ua/Andryshchenko_Vovk_Bazaeva.pdf (дата звернення: 05.08.2019).
3. Баланси та споживання основних продуктів харчування населенням України. Офіційний веб-сайт Держстату України. 2020. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 07.03.2020).
4. Вдовенко Н. М. Бухгалтерський облік ставкової риби. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2008. № 3. С. 6–13 .
5. Вдовенко Н. М. Бухгалтерський облік ставкової риби. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2008. № 4. С. 9–16.
6. Вдовенко Н. М. Зариблення зимувальних ставів: нюанси оформлення та обліку. *Баланс-Агро*. 2013. № 39. С. 19–21.

7. Вдовенко Н. М. Альбом спеціалізованих форм первинної документації для підприємств аквакультури : наказ Мінагрополітики України від 19 черв. 2012 р. № 362. Київ : Вітас ЛТД, 2012. 56 с.

8. Вдовенко Н. М. Економіка рибогосподарських підприємств : підручник. Київ : Кондор, 2017. 212 с.

9. Вдовенко Н. М. Очікуємо нову звітність із аквакультури. *Баланс-Агро*. 2012. № 17. С. 14–15.

10. Вдовенко Н. М. Розвантаження зимувальних ставів. *Баланс-Агро*. 2012. № 18. С. 19–22.

11. Вдовенко Н. М. Усе про зариблення нагульних ставів. 2015. URL: <https://uteka.ua/publication/Use-pro-zariblennya-nagulnix-staviv> (дата звернення: 05.08.2019).

12. Вдовенко Н. М. Усе про облік ремонтно-маточного поголів'я риб. *Баланс-Агро*. 2013. № 25. С. 20–23.

13. Вдовенко Н. М. Усе про облік ремонтно-маточного поголів'я риб. *Баланс-Агро*. 2013. № 26. С. 21–24.

14. Вдовенко Н. М. Усе про облік ремонтно-маточного поголів'я риб. *Баланс-Агро*. 2013. № 31. С. 24–26.

15. Вдовенко Н. М. Форма № 1а-риба: починаємо збирати дані вже сьогодні. *Баланс-Агро*. 2013. № 8. С. 19–20.

16. Вдовенко Н. М., Блюмін Д. А., Домбровська Н. І. Облік у рибництві: біологічні активи. *Наукове товариство Івана Кушніра*. 2012. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=907> (дата звернення: 05.08.2019).

17. Вдовенко Н. М. Розробка та впровадження в системі Державного комітету рибного господарства України оптимізованих спеціалізованих форм первинної документації для підприємств з вирощування аквакультури. *Агросвіт*. 2010. № 21. С. 28–31. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/21_2010/7.pdf (дата звернення: 01.08.2019).

18. Вдовенко Н. М., Рибальченко К. О. Економічні мотиви та сучасні тенденції достовірного відображення процесів у галузі аквакультури. *Механізм*

регулювання економіки. 2014. № 3. С. 6–17.

19. Войтенко Т. Природні втрати: з нормами та без. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 45. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/june/issue-45/article-36966.html> (дата звернення: 01.03.2020).

20. Головне управління статистики у Вінницькій області. Рибне господарство: веб-сайт. URL: <http://www.vn.ukrstat.gov.ua/index.php/novosti2015/2972-1995-2009.html> (дата звернення: 17.05.2020).

21. Горкавий В. К., Герасименко Ю. С. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах : монографія. Харків, 2015. 239 с. URL: <http://dspace.knau.kharkov.ua/> (дата звернення: 14.05.2018).

22. Губіна І. Бухгалтерський облік. Первинний документ. *Бухгалтерія UA*. 2019. № 1-2. URL: <https://buh-ua.com.ua/uk/doc/53469/novuj-god-s-chego-nachat-buhgalteru> (дата звернення: 07.02.2019).

23. Державне агентство рибного господарства України: веб-сайт. URL: http://darg.gov.ua/_ribogospodarsjki_vodni_0_0_0_1525_1.html (дата звернення: 29.01.2020).

24. Добування водних біоресурсів за регіонами: Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 29.01.2020).

25. Дощич Г. А., Хачатрян В. В. Дослідження актуальних проблем управління витратами підприємства. 2012. URL: http://www.rusnauka.com/29_DWS_2012/Economics/10_120778.doc.htm (дата звернення: 07.02.2020).

26. За аквакультурою майбутнє рибної галузі України. Гал-інфо – агенція інформації та аналітики. Інтерв'ю з Олександром Чистяковим, головою Асоціації рибалок України. 2017. URL: http://galinfo.com.ua/news/za_akvakulturoyu_maybutnie_rybnoi_galuzi_ukrainy_250236.html (дата звернення: 08.12.2017).

27. Затвердження спеціальних форм первинної документації для

суб'єктів рибного господарства в галузі аквакультури : наказ М-ва аграр. політики та продовольства України від 19 черв. 2012 р. № 362. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1126-12> (дата звернення: 07.02.2019).

28. Індекс інфляції України. Фінансовий портал Міністерства Фінансів України: веб-сайт. URL: <http://index.minfin.com.ua/index/infl/> (дата звернення 26.01.2020).

29. Інструкція з обліку риби на підприємствах аквакультури/уклад. Н. М. Вдовенко, К. В. Карпенко, Ю. Є. Шарило. Київ : Кондор-Видавництво, 2017. 24 с.

30. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : наказ М-ва фінансів України від 11 серп. 1994 р. № 69. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94> (дата звернення: 07.02.2019).

31. Іщенко Я. П. Галузеві особливості бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 8. С. 132–146.

32. Іщенко Я. П. Непрямі витрати на підприємствах АПК: методи обліку та порядок розподілу. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 3. С 24–31.

33. Іщенко Я. П., Мельник О. С. Спільна діяльність як економічний важіль збільшення обсягів вирощування біологічних активів та виробництва сільськогосподарської продукції в рибництві. *Ефективна економіка*. 2020. № 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7601> (дата звернення: 20.01.2020).

34. Іщенко Я. П. Біологічні перетворення в рибництві як об'єкт бухгалтерського обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 2. С. 81–89. URL: irbis-nbuv.gov.ua (дата звернення: 07.02.2019).

35. Казанова М. Первинні документи “по-новому”: розгадуємо “загадкові” зміни. *Бухгалтер 911*. 2017. № 4. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2017/january/issue-4/article-23907.html>

(дата звернення: 07.02.2019).

36. Кіняк Г. В. Роль облікової інформації в діяльності підприємства. *Проблеми і шляхи удосконалення економічного механізму підприємницької діяльності : зб. матеріалів V Міжнар. наук.-практ. конф.*, 4-5 квіт. 2013 р. Жовті Води : Ін-т підприємництва “Стратегія”, 2013. Т. 1. URL: http://confcontact.com/2013_04_04_zhv/7_Kinjak.htm (дата звернення: 07.02.2019).

37. Киселева О. В. Развитие учета затрат на производство и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции: теория и практика : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет. Статистика”. Мичуринск, 2009. 27 с.

38. Коваленко О. В., Осьмак С. С. Система управління витратами *Економіч. Вісн. Запоріз. держ. інженер. акад.* 2015. № 6. С. 53–61. URL: http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_6_053.pdf (дата звернення: 23.12.2019).

39. Костенко В. В. Облік як функція управління в АПК : монографія. Черкаси, 2001. 183 с.

40. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. *Вісн. ЖДТУ.* 2017. № 1 (51) URL: https://ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/1_51/40.pdf (дата звернення: 23.12.2019).

41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). Запаси. IASB ; Стандарт, Міжнародний документ від 01 січ. 2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення: 30.09.2019).

42. Мельник О. С. Соціально-економічні проблеми вирощування продукції рибництва в Україні. *Перспективи розвитку аграрного сектору економіки в умовах глобалізації : зб. матеріалів VIII Міжнар. наук.-практ. молодіж. інтернет-конф.*, 30 верес. 2017 р. Київ : Ін-т аграр. економіки, 2017. С. 143–146.

43. Мельник О. С. Елементи обліково-аналітичного забезпечення. *Наукова спадщина (The scientific heritage)*. 2020. № 45 (4). С. 43–47.

44. Мельник О. С. Обґрунтування вибору методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рибогосподарських підприємств. *Економіка, фінанси, облік та право: аналіз тенденцій та перспектив розвитку* : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф., 5 з берез. 2020 р. Полтава, 2020. С. 5–27.

45. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості. *Податки та бухгалтерський облік*. 2016. № 32. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/april/issue-32/article-17160.html> (дата звернення: 08.06.2019).

46. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ М-ва аграр. політики України від 18 трав. 2001 р. № 132. URL: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm> (дата звернення: 08.06.2019).

47. Облік витрат рибницьких господарств у сучасних умовах. 2017. URL: http://referatfolder.org.ua/content.php?c=accounting_taxes&id=1710&s=2 (дата звернення: 08.06.2019).

48. Обороти вирощування риби. Ветеринарна медицина: веб-сайт. 2019. URL: <http://veterinarua.ru/viroshchuvannya-ribi/2165-oboroti-viroshchuvannya-ribi.html> (дата звернення: 27.01.2020).

49. Офіційний сайт Басейнового управління водних ресурсів річки. Південний Буг: веб-сайт. URL: <http://www.buvr.vn.ua/> (дата звернення: 27.01.2020).

50. Пасемник О. Г., Дмитришин А. Ф. Роль облікової інформації в системі обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю в процесі прийняття управлінських рішень. *Інноваційна економіка*. 2010. № 16. С. 105–109. URL: http://www.nbuuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum /inek/2010_2/105.pdf (дата звернення: 19.04.2019).

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ М-ва фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 08.06.2019).

52. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ М-ва

фінансів України від 02 верес. 2014 р. № 879.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 08.06.2019).

53. Порядок штучного розведення (відтворення), вирощування водних біоресурсів та їх використання : наказ М-ва аграр. політики та продовольства України від 07 лип. 2012 р. № 414.
URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1270-12> (дата звернення: 08.06.2019).

54. Правдюк М. В. Обліково-інформаційне забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 2. С. 79–92.
URL: <http://efm.vsau.org/files/pdfa/3472.pdf> (дата звернення: 10.07.2019).

55. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 10.07.2019).

56. Про податок на додану вартість. Індивідуальна податкова консультація : лист ДПІ від 29 берез. 2018 р. № 1286/6/99-99-15-03-02-15/ПК.
URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/gfsu/pro-podatok-na-1036481.html> (дата звернення: 20.02.2020).

57. Протокол засідання тендерного комітету ДУ “Виробничо-експериментального Дніпровського осетрового рибовідтворювального заводу ім. акад. С. Т. Артющика”. Дніпровське, 2019.
URL: <https://prozorro.gov.ua/tender/UA-2019-03-11-000152-a> (дата звернення: 17.08.2019).

58. Реквізити первинних документів: стисло про найголовніше. *Інтерактивна бухгалтерія: бухгалтерський сервіс*. 2017. № 130/2017.
URL: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/109837> (дата звернення: 07.02.2019).

59. Слободян В. Д. Біологічні активи тваринництва – сучасна організація облікового процесу. *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*.
URL: <http://magazine.faaf.org.ua/biologichni-aktivi-tvarinnictva-suchasna-organizaciya-oblikovogo-procesu.html> (дата звернення: 18.08.2019).

60. Споживання риби в Україні. Аграрне інформаційне агентство Agravery: веб-сайт. 2020. URL: Agravery.com (дата звернення: 17.03.2020).

61. Стаднік Л. І. Організація документального оформлення операцій з біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах. *Економіка та управління АПК*. 2012. № 8/24. С. 107–111. URL: esurark_2012_8_24.pdf (дата звернення: 08.02.2019).

62. Сумарний обсяг імпорту та експорту у розрізі товарних позицій за кодами УКТЗЕД. Офіційний портал Державної фіскальної служби України. 2020. URL: <http://sfs.gov.ua/ms/f11> (дата звернення: 13.03.2020).

63. Сучасна аквакультура: від теорії до практики : практ. посіб. / Ю. Є. Шарило та ін. Київ : Простобук, 2016. 119 с.

64. Технологія вирощування товарної риби в ставках, садках і басейнах. *Довідник зооінженера*. 2020. URL: <http://skotnyidvor.ru/dovidnyk-zooinzhenera-tehnologiya-vyroshchuvannya-tovarnoi-ryby-v-stavkah-sadkah-i-baseinah.html> (дата звернення: 17.03.2020).

65. Швець В. Г Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Знання, 2004. 447 с. URL: <http://books.efaculty.kiev.ua> (дата звернення: 14.05.2018).

66. Шевченко Ю. Облік вирощування риби. *Все про бухгалтерський облік*. 2011. URL: <http://dt-kt.net/articles/article-248/> (дата звернення: 18.05.2018).

67. Яловега Л. В. Поточні біологічні активи тваринництва: особливості документування. *Вісн. Харків. нац. техн. ун-ту ім. П. Василенка*. 2014. № 150. URL: http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_150/47.pdf (дата звернення: 08.02.2019).

68. Zdyrko, N., Ishchenko, Ya., & Melnyk, O. Economic development of fishery and accounting support of cost management for biological conversion in fish farming of Ukraine comparing to the other CEE countries. *Economic Annals-XXI*. 2020. № 181(1-2). P. 137-150. URL: <http://soskin.info/userfiles/file/Economic-Annals-pdf/DOI/ea-V181-12.pdf> (дата звернення: 26.04.2020).

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ В РИБНИЦТВІ

3.1 Удосконалення організації обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві

Одним із важливих чинників, що впливає на належне управління підприємством є використання точної, оперативної та якісної інформації стосовно економічних ресурсів, доходів, витрат й результатів діяльності. Саме тому облікове забезпечення повинно спрямовуватись на оцінювання діяльності підприємства, формування й надання релевантної інформації, оперативне реагування на зміни як зовнішнього, так і внутрішнього економічного середовища, а також застосування оптимальних методів й інструментів задля ефективного управління витратами [35].

Вагомий внесок у дослідження облікового забезпечення управління витратами здійснили Бутинець Ф. Ф. [2], Жук В. М. [6], Кірейцев Г. Г. [15], Коцупатрий М. М. [18], Подолянчук О. А. [26], Прядко В. В. [35] та інші. Проте питання облікового забезпечення управління витратами досить широке, потребує безперервного вивчення і не втрачає свої актуальності у динаміці.

Ключове завдання системи облікового забезпечення полягає в об'єднанні облікових операцій в єдиний процес, виконання оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності цього процесу і використанні його результатів для формування інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

Зміст облікового забезпечення управління витратами підприємства визначається низкою факторів, серед яких: галузеві особливості діяльності підприємства, організаційно-правова форма функціонування, обсяг і ступінь диверсифікації фінансово-господарської діяльності, інші об'єктивні та суб'єктивні фактори [44].

Якісну систему інформаційного забезпечення процесу управління слід

формувати на стадії створення підприємства. Система бухгалтерського обліку повинна відображати специфіку діяльності підприємства та бути адаптованою до його конкретних інформаційних потреб. Правильна організація потоків інформації, належне її акумулювання та використання забезпечить, насамперед, оперативність та достовірність такої інформації.

Процес облікового забезпечення передбачає наявність посади бухгалтера або особи чи компанії, на які буде покладено функції ведення бухгалтерського обліку. Середня заробітна плата бухгалтера по Україні станом на 01.01.2020 року становить 12652,00 грн. А у Вінницькій області цей показник становить 21580,00 грн. (рис 3.1). Фонд оплати праці на рік одного бухгалтера складає 258960,00 грн. та нарахування на фонд 56980,00 грн.

Отже, штат бухгалтерського апарату має бути оптимально вузьким.

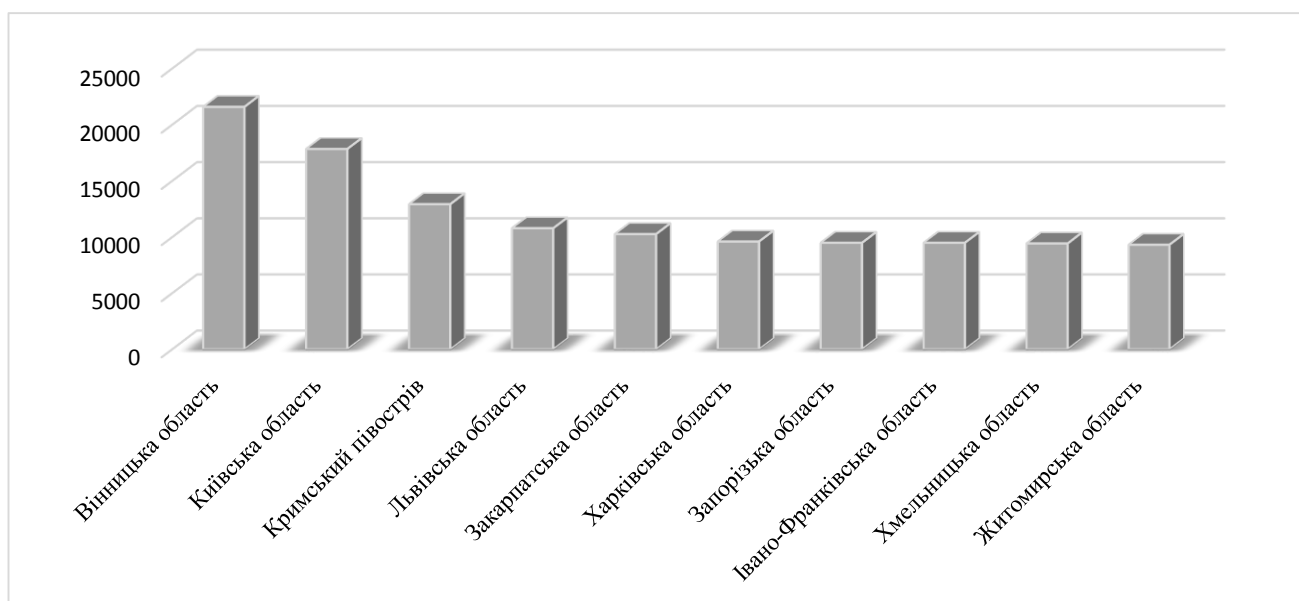


Рисунок 3.1 – Рівень середньої заробітної плати бухгалтера у регіонах України на 01.01.2020 р., грн.

Джерело: сформовано автором на основі [20, 23].

Проте обсяг інформаційного запиту менеджменту в умовах безперервного розвитку технологій збільшується. Враховуючи значне навантаження на бухгалтера, доцільно оптимізувати процеси облікового забезпечення управління витратами.

Облікове забезпечення фінансового й управлінського обліку включає системи автоматизації облікової інформації і подачі звітності. Вони комплексно вирішують задачі фінансового та управлінського обліку і включають до свого складу як спеціалізоване програмне забезпечення пристосоване до галузевих вимог, так і комплексні системи, що дозволяють курувати надходженням і витратами та поєднуються з бухгалтерською документацією. Такі системи називають ERL (Enterprise Resource Planning). Дослівний переклад – системи планування ресурсами компанії [20].

Також досить широкого використання набули системи CRM (Customer relationship management). Дослівний переклад – управління взаєминами з клієнтами. Такі системи використовуються компаніями для управління взаєминами зі споживачами, включаючи збір, зберігання й аналіз інформації про споживачів, постачальників, партнерів та інформації про взаємини з ними [41].

Такі системи можуть включати мобільні додатки, які допомагають скоротити час між проведеними операціями та надходженням інформації для прийняття управлінських рішень [20].

Калетнік Г. М. зазначив, що “для економічної діяльності потрібен інноваційний потенціал, який трактується як сукупність усіх видів інформаційних ресурсів, включаючи технологічну документацію, патенти, ліцензії, бізнес-плани, інноваційні програми і таке інше” [11]. Сформована система інформаційних ресурсів знаходить у подальшому своє використання у прогнозуванні, плануванні, обліку, контролі, аналізі, регулюванні.

Для об’єктивного впровадження автоматизації облікового забезпечення на підприємстві мають бути чітко визначені та сформовані наступні елементи облікового забезпечення (рис 3.2):

1. Облікова політика підприємства;
2. Робочий план рахунків, розроблений із врахуванням специфіки господарської діяльності підприємства, фрагменти якого представлені нами в табл. 2.5, табл. 2.8 та додатку У;
3. Графік документообігу. Структуру даного внутрішнього регламенту

запропоновано на рис. 2.6, а склад первинних документів визначений в табл. 2.4, в додатку С та додатку Т. Зв'язок технологічних процесів галузі рибництва з організацією документування цих процесів представлено в додатку П;

4. Затверджена методика оцінки вартості біологічних активів;

5. Сформована методика бухгалтерського обліку витрат, зокрема витрат на біологічні перетворення в рибництві, що включає визначення об'єктів обліку, статей витрат, переліку первинної документації та формування типової кореспонденції для відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку. Кореспонденція рахунків, запропонована нами, представлена в табл. 2.6, 3.3, 3.5, 3.6 та додатку Ф;

6. Визначення переліку регістрів бухгалтерського обліку для узагальнення інформації, відображеної на рахунках бухгалтерського обліку;

7. Обґрунтований перелік внутрішньогосподарських звітів для потреб управлінського обліку [20].

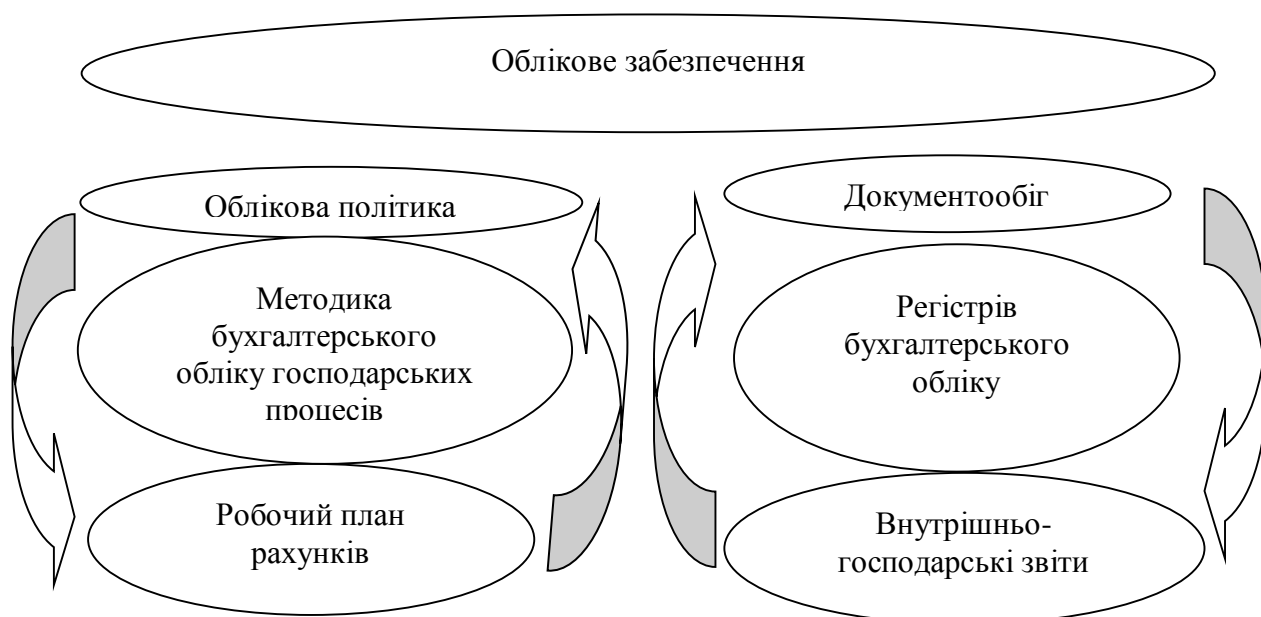


Рисунок 3.2 – Елементи облікового забезпечення

Джерело: авторська розробка.

Узагальнення інформації про витрати в регістрах бухгалтерського обліку та накопичення аналітичних даних про їх склад рибогосподарські підприємства здійснюють відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування

регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств [10]. Кожен реєстр для узагальнення інформації може бути пристосований користувачами з метою забезпечення індивідуальних потреб управління.

Внутрішньогосподарська звітність будується на даних бухгалтерського обліку бухгалтерами та в інших структурних підрозділах підприємства відповідальними особами і її основне призначення полягає у забезпеченні інформацією для потреб управління. Перелік внутрішньогосподарських звітів визначається обсягом інформаційних запитів менеджменту.

На нашу думку, важливою функцією внутрішньогосподарської звітності є забезпечення аналітичним поділом інформації для визначення економічних показників. Зокрема на підприємстві для відображення інформації про обсяг реалізації риби доцільно затвердити форму внутрішньогосподарської звітності, в якій акумулюватиметься інформація щодо оборотів по рахунках 30 “Готівка”, рахунка 31 “Рахунки в банках” та 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” у вартісному виразі та в натуральних вимірниках обсягів реалізації рибницької продукції з одночасним аналітичним поділом даної інформації за видами продукції рибництва. Такі показники акумулюються у розділі VII “Економічні показники виробництва продукції аквакультури” звітності № 1А-риба “Виробництво продукції аквакультури за 20__р.” (річна).

Зокрема у розділі VII відображають дані щодо економічних показників виробництва продукції аквакультури (у цілому та за видами риб) за звітний рік: кількість та вартість аквакультури, яка була реалізована (у цілому та за основними видами продукції), а також кількість та вартість аквакультури, вселеної у природні водні об’єкти. Вартість продукції аквакультури наводять за фактичними цінами виробника (без врахування податку на додану вартість, акцизного податку та інших непрямих податків), за якими її було реалізовано.

Отож запропонована форма внутрішньогосподарського звіту (табл. 3.1) може використовуватись і для спрощення процедури заповнення даного розділу статистичного звіту.

**Обсяги реалізації рибопосадкового матеріалу та товарної риби
за 20__ рік (фрагмент)**

Період	Одиниці виміру	Дт. оборот по рахунку 30 "Готівка"	Дт. оборот по рахунку 31 "Рахунки в банках"	Дт. оборот по рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	Разом
		За видами риби	За видами риби	За видами риби	
Січень	Кількість, кг				
	Вартість, грн				
Лютий	Кількість, кг				
	Вартість, грн				
І т.д.					
Всього					

Джерело: авторська розробка.

Даний звіт забезпечить інформацією, яка використовується при розрахунку ряду показників економічної ефективності виробництва, а також при співставленні показників обсягу витрат та доходів, при розрахунку рентабельності виробництва кожного виду продукції рибництва, при аналізі ринку та здійсненні політики ціноутворення.

Для стандартизації, розроблення єдиної методики та концепції для можливості зіставлення економічної інформації у часі та просторі необхідно прямувати до уніфікації обліку, при чому одночасно надавати йому динамічні властивості (пристосування управлінського обліку до запитів користувачів) та приводити облікову систему у відповідність до вимог міжнародних стандартів, з врахуванням вітчизняної нормативної бази, що регулює ведення бухгалтерського обліку та формування звітності [10].

Отже, облікове забезпечення щодо обліку витрат на підприємстві розробляється з урахуванням елементів, які згруповані в табл. 3.2, із чітким визначенням їх змісту відповідно до особливостей ведення господарства. Норми облікової політики щодо обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві

згруповані в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Норми облікової політики щодо обліку витрат на біологічні
перетворення в рибництві**

№ з.п.	Назва елемента облікової політики	Зміст елемента
1	Методика оцінки біологічних активів та готової продукції	За історичною вартістю; за справедливою вартістю.
2	Об'єкти обліку витрат	Види біологічних активів та готової продукції; переділи виробничих процесів.
3	Статті обліку витрат	Типові та специфічні для рибогосподарств.
4	Склад загальновиробничих витрат	Перелік загальновиробничих витрат та їх статті визначаються підприємством залежно від специфіки вирощування рибопродукції в монокультурі або полікультурі.
5	Періодичність здійснення калькулювання собівартості	По закінченню кожного переділу виробництва.

Джерело: сформовано автором з використанням [9, 20].

На основі сформованих елементів облікового забезпечення, що мають запропоновану нами характерну для рибницьких підприємств структуру, можливо створити ефективну автоматизовану облікову систему для інформаційного забезпечення. Це дозволить знизити трудомісткість окремих операцій для оптимізації штату бухгалтерського апарату.

Отже, інформаційна підтримка менеджменту не можлива без інноваційних рішень. Проте процес автоматизації облікового забезпечення потребує значних капіталовкладень, адже комп'ютерне обладнання та програмне забезпечення мають високу вартість [40]. Так, як і вартість оплати послуг високо кваліфікованого спеціаліста, який володіє знаннями та вміннями щодо забезпечення функціонування інформаційної системи.

Дотримання даних рекомендацій при веденні обліку витрат на біологічні перетворення дасть змогу оперативно управляти ними та впливати на показники фінансового стану окремих структурних підрозділів (ставів) та підприємства в цілому.

3.2 Удосконалення методики бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві

Кардинальні зміни в організації та методиці бухгалтерського обліку та впровадження нових категорій та понять з моменту прийняття П(С)БО 30 “Біологічні активи” зумовили практиків та науковців обґрунтовувати новий порядок обліку доходів і витрат сільськогосподарської діяльності, оцінки надходження продукції, активів, визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських товаровиробників. Але не у всіх відношеннях сьогоденній облік є зрозумілим та бездоганним.

Значну частку питань, що виникають при обліку біологічних активів у сільському господарстві, складають питання щодо оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Але найболючішим на сьогодні залишається питання щодо методики обліку в системі бухгалтерських рахунків операцій з первісного визнання біологічних активів та порядку відображення зміни справедливої вартості на дату балансу та після розподілу загальновиробничих витрат.

Проблеми відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з біологічними перетвореннями широко обговорювали як практики, так і науковці. Основними з яких є Іщенко Я. П. [9], Китайчук Т. Г. [13], Кірейцев Г. Г. [15], Правдюк Н. Л. [30], Саблук П. Т. та Моссаковський В. Б [36].

Проте основою для визначення ключових засад бухгалтерського відображення операцій з біологічними перетвореннями є нормативно-правові документи. Незважаючи на те, що за роки незалежності в Україні зроблені значні кроки в упорядкуванні чинних нормативно-правових актів сфери регулювання обліку витрат на біологічні перетворення в сільськогосподарських підприємствах, на практиці ж більшість фахівців із бухгалтерського обліку не мають чітких роз'яснень щодо застосування нововведень у чинному законодавстві.

В обліку інформаційні ресурси відіграють таку ж важливу роль, як і

матеріальні, енергетичні, трудові чи фінансові. Саме від якості інформації залежить порядок проведення аналізу та результативність прийнятих управлінських рішень. Іщенко Я. П. вказує, що “облік витрат в системі управління – це процес отримання, підготовки та передавання інформації про витрати, що використовується управлінською ланкою для планування і контролю виробничих ситуацій та оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації” [9]. Методика отримання інформації для цілей управлінського обліку визначається підприємством.

Але фінансовий облік витрат суворо регламентований низкою нормативно-правових документів, які регулюють порядок визнання та оцінки витрат, їх склад в процесі визначення собівартості сільськогосподарської продукції. Поряд із цим варто відзначити, що у чинній нормативній базі існують відмінності у сфері обліку витрат. Значимою є різниця у їх визнанні при первісному оцінюванні активів (рис. 3.3).

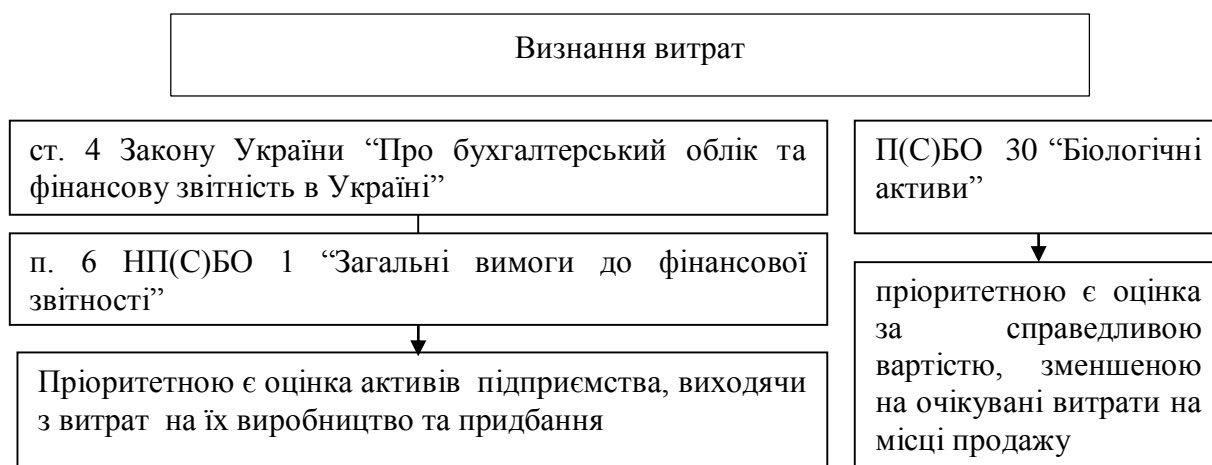


Рисунок 3.3 – Відмінності у визначенні пріоритетної оцінки у законодавстві України

Джерело: розроблено автором з використанням [28, 31, 32].

Згідно Методичних рекомендацій №1315 [21], при первісному визнанні сільськогосподарської продукції та біологічних активів їх оцінюють за справедливою вартістю і на суму оцінки роблять запис Дебет 21 “Поточні біологічні активи” або 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” Кредит 23 “Виробництво”. Отож у такому випадку по кредиту рахунку 23 враховується не

планова собівартість, а справедлива вартість активів, тобто вартість, за якою вони оприбутковуються на баланс. На момент первісного визнання сільськогосподарської продукції чи біологічних активів на рахунку 23 виникне різниця між дебетом і кредитом.

Дослідження щодо порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з первісного визнання біологічних активів згруповано на рис. 3.4.

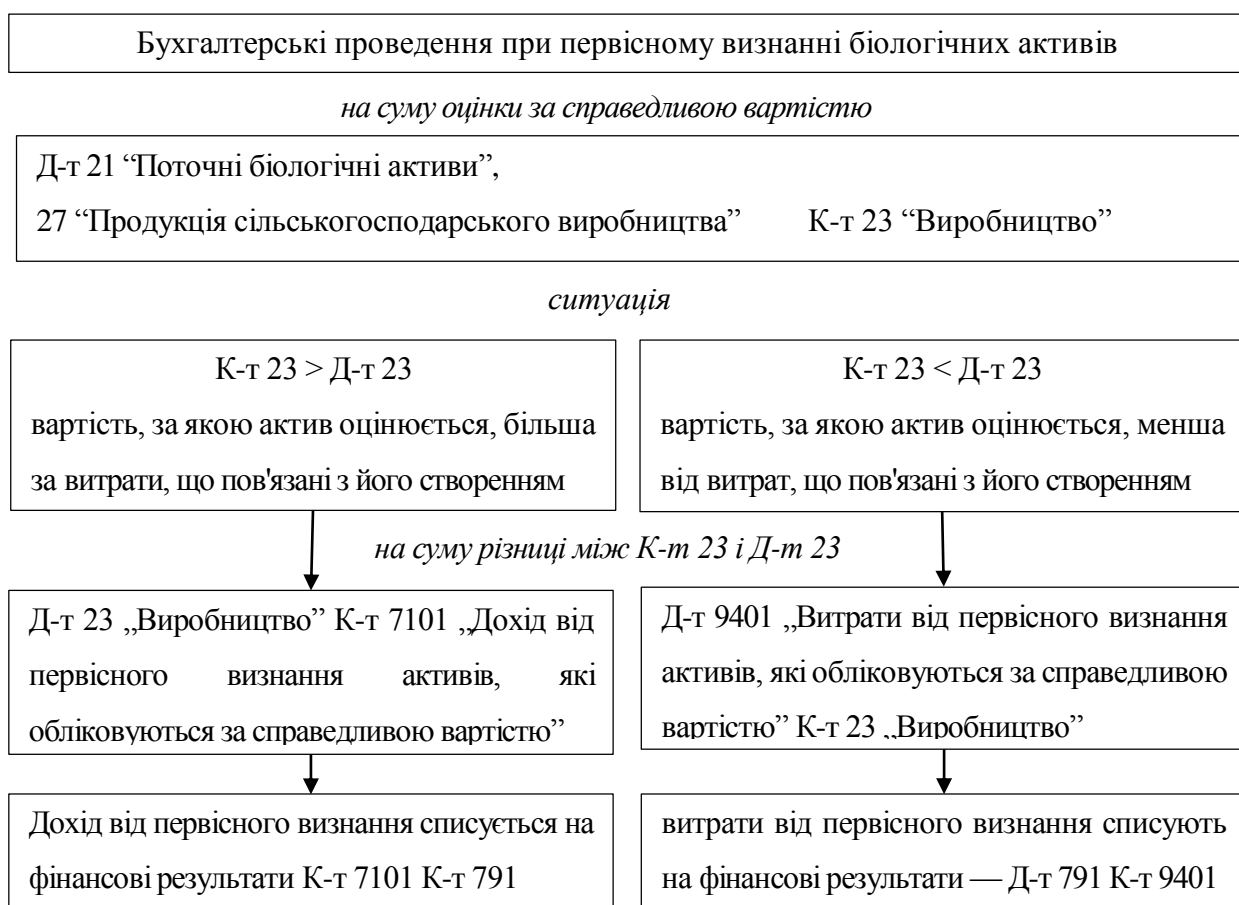


Рисунок 3.4 – Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з первісного визнання біологічних активів згідно Методичних рекомендацій № 1315

Джерело: узагальнено автором на основі [19, 21].

Отже, можливі дві ситуації:

1) Кредит 23 > Дебет 23. У такому випадку на суму різниці визнається дохід від первісного визнання і робиться бухгалтерський запис Дебет 23 “Виробництво” Кредит 7101 “Дохід від первісного визнання активів, які обліковуються за

справедливою вартістю”;

2) Кредит 23 < Дебет 23 (вартість, по якій актив оцінюється менше від витрат пов'язаних з його створенням на дату оцінки). У цьому випадку виникають витрати від первісного визнання, які відносяться до складу інших витрат операційної діяльності. При цьому необхідно здійснити проведення Дебет 9401 “Витрати від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю” Кредит 23 “Виробництво” [12].

Дохід від первісного визнання списується на фінансові результати Дебет 7101 Кредит 791, а витрати від первісного визнання списують на фінансові результати – Дебет 791 Кредит 9401.

У нормативно-правових актах є неузгодження щодо порядку визнання витрат на біологічні перетворення. Так, пунктом 17 П(С)БО 30 “Біологічні активи” [28] передбачено, що до витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями активів, не включаються доходи від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. А пунктом 18 додатка 2 до Методичних рекомендацій №1315 [21], як зазначалося вище, передбачено кореспонденцію Дебет 23 “Виробництво” Кредит 71 “Інший операційний дохід”, тобто доходи відносять до виробничих витрат. (рис 3.5).

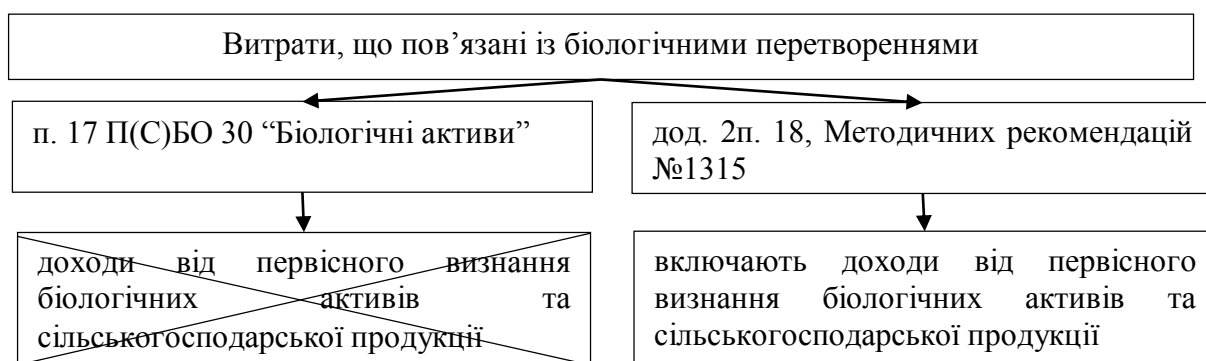


Рисунок 3.5 – Неузгодження у нормативно-правових актах щодо порядку визнання витрат на біологічні перетворення

Джерело: сформовано автором на основі [21, 28].

З бухгалтерського погляду, операції з оприбуткування продукції та доведення її планової (нормативної, ринкової) собівартості до фактичної

собівартості (вартості) повинні кореспондувати з кредитом, а не з дебетом рахунка 23 “Виробництво”. Це положення підтверджується характеристикою рахунка 23 “Виробництво”, визначеною Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Мінфіну від 30.11.1999 № 291. Так, за кредитом 23 рахунка відображається вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції [8].

У Методичних рекомендаціях з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, що затверджені протоколом № 1/05 від 30 листопада 2005 року Методологічної Ради з питань обліку та фінансів Мінагрополітики України, у пункті 6.5 вказано, що в кінці року сільськогосподарські підприємства мають визначати відхилення між фактичною та плановою собівартістю. На суму корективу робити запис по кредиту рахунка 23 і дебету рахунків 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 90 “Собівартість реалізації”. При цьому запис робиться звичайним, якщо собівартість продукції вища від планової, або способом “червоне сторно” – у зворотному випадку [22]. Тобто науковці не визначали ні доходів, ні витрат від первісного визнання біологічних активів чи сільськогосподарської продукції, але розробили алгоритм коригування відхилення між плановою (чи справедливою) і фактичною собівартістю.

Кисла О. А. у своїх дослідженнях дійшла висновку, що формування доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції – це процес доведення вартості оприбуткованої продукції до фактичної собівартості. І зазначає, що витрати від первісного визнання (перевищення виробничих витрат над вартістю оприбуткованої продукції) мають відображатися записом Дебет 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” Кредит 23 “Виробництво”, а доходи від первісного визнання (перевищення вартості продукції над понесеними витратами), на думку автора,

слід відображати записом Дебет 940 Кредит 23 способом “червоне сторно”. У зв’язку з тим, що вартість оприбуткованої продукції вища за витрати, власний капітал збільшується, тобто підприємство отримало дохід.

Отож одночасно робимо бухгалтерське проведення звичайним записом: Дебет 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” Кредит 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” [12, 19]. Результати дослідження згруповані на рис. 3.6.

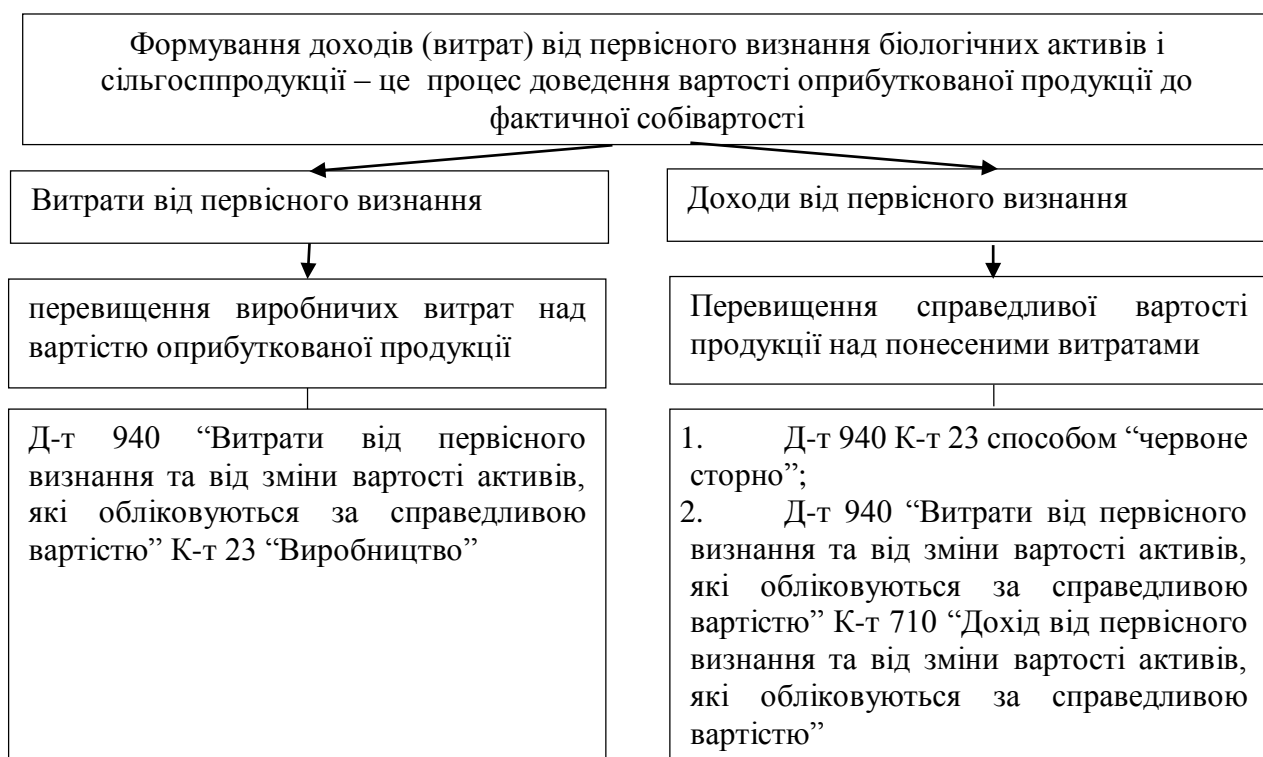


Рисунок 3.6 – Бухгалтерські проведення операцій з первісного визнання біологічних активів без дебетування рахунка 23 “Виробництво”

Джерело: узагальнено автором на основі [12, 19].

Кисла О. А. стверджує також, що при виконанні запропонованих рекомендацій буде дотримано всіх норм бухгалтерських нормативно-законодавчих актів:

1) доходи від первісного визнання біологічних активів та сільгосппродукції, які обліковуються за справедливою вартістю, у витратах (за

дебетом рахунка 23 “Виробництво”) не відображено;

2) кредитовий оборот рахунка 23 “Виробництво” дорівнює дебетовому – виробничій собівартості;

3) на субрахунку 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” відображено дохід від первісного визнання біологічних активів та сільгосппродукції;

4) сільськогосподарську продукцію та біологічні активи оприбутковано за справедливою вартістю [12, 19].

Проте, на нашу думку, така методика оприбуткування біологічних активів і сільськогосподарської продукції є трудомісткою для бухгалтера. Адже на практиці важливим є звести до мінімуму кількість проведень, а також забезпечити можливість перевірки оборотів по рахунках. Крім того, проведення Дебет 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” Кредит 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” є не зовсім коректним. Оскільки витратні і дохідні рахунки мають при закритті кореспондувати із рахунком “Фінансовий результат”.

Для управлінського обліку історична собівартість є вагомим показником при аналізі діяльності підприємства. Тому доцільніше на рахунку 23 “Виробництво” відображати історичну собівартість. Як уже зазначалося, внаслідок сільськогосподарської діяльності підприємство отримує доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних протягом звітного періоду. Згідно п. 18 ПСБО 30 “Біологічні активи” та п. 7.1. Методичних рекомендацій № 1315, такі доходи (витрати) визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов’язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції [19, 21, 28].

Отож ми вважаємо, що оборот по 23 рахунку має дорівнювати історичній

собівартості. Отож при отриманні доходу від первісного визнання біологічних активів або сільськогосподарської продукції ми пропонуємо здійснювати проведення Дебет 21, 27 Кредит 23 на суму історичної вартості і Дебет 21, 27 Кредит 710 на різницю між історичною та справедливою вартістю. У результаті біологічні активи будуть оприбутковані за справедливою вартістю, а оборот по рахунку 23 “Виробництво” дорівнюватиме історичній вартості на виробництво даних активів. Порядок відображення доходів і витрат від первісного визнання пропонуємо розглянути на числовому прикладі, який сформований за результатами діяльності підприємства.

Приклад № 1. На виробництво біологічних активів ТОВ “Міжлісся” понесло прямі витрати у розмірі 27000,00 грн. Виробнича ситуація № 1. Вартість, за якою актив оцінюється при первісному визнанні, становить – 30000,00 грн, що на 3000,00 грн більше за витрати, що пов'язані з його створенням; Виробнича ситуація № 2. Вартість, за якою актив оцінюється при первісному визнанні, становить – 20000,00 грн., що на 7000,00 грн. менше від витрат, що пов'язані з його створенням. Результати власного дослідження згруповані в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Відображення фінансових результатів від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, які обліковуються за справедливою вартістю

№ з.п.	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Вартість	Сума, грн
		Д-т	К-т		
1	2	3	4	5	6
Ситуація 1. Отримано дохід від первісного визнання – вартість, за якою актив оцінюється, більша за витрати, що пов'язані з його створенням					
1	Оприбуткування активів	21, 27	23	На суму історичної вартості	27000,00
	Одночасно: дохід від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю	21, 27	710	На суму різниці між історичною та справедливою вартістю	3000,00
2	Списання доходу від первісного визнання на фінансові результати	710	791	На суму різниці між історичною та справедливою вартістю	3000,00

1	2	3	4	5	6
Ситуація 2. Отримано витрати від первісного визнання – вартість, за якою актив оцінюється, менша від витрат, що пов'язані з його створенням					
3	Оприбуткування активів	21, 27	23	На суму справедливої вартості	20000,00
	Одночасно: витрати від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940	23	На суму різниці між історичною та справедливою вартістю	7000,00
4	Списання витрат від первісного визнання на фінансові результати	791	940	На суму різниці між історичною та справедливою вартістю	7000,00

Джерело: авторська розробка.

На дату балансу здійснюється переоцінка до поточної справедливої вартості біологічних активів. Сільгосппродукцію теж переоцінюють, але тільки у меншу сторону. Адже згідно з п. 12 П(С)БО 30 “Біологічні активи” після первісного визнання вона потрапляє під дію П(С)БО 9 “Запаси”. У складі запасів її обліковують за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю (у нашому випадку – справедливою, мінус очікувані витрати на продаж) або чистою вартістю реалізації, якщо її ціна знизилась, вона зіпсувалась або іншим чином втратила первісно очікувану суму економічної вигоди. Необхідно врахувати, що на момент первісного визнання біологічного активу чи сільськогосподарської продукції підприємство не може відобразити всіх витрат, пов'язаних з біологічною трансформацією даних активів чи продукції [19].

Оскільки загальновиробничі витрати та витрати допоміжних виробництв розподіляють і відносять на об'єкти обліку тільки в кінці звітного періоду (кварталу чи року). Таким чином, розмір доходу (витрат) від первісного визнання, визначений на кінець періоду, не співпадатиме із визначеним доходом (витратами) на проміжну дату балансу. Згідно Методичних рекомендацій № 1315, якщо справедлива вартість на дату оприбуткування біологічних активів відрізняється від справедливої вартості на дату балансу, необхідно здійснювати коригування визнаних доходів чи витрат. Дану методику згруповано у табл. 3.4.

**Коригування фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку
згідно Методичних рекомендацій № 1315 (далі МР) на дату балансу**

№ з.п. у МР	Облік доходів (витрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів		
18	Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	23 “Виробництво”	71 “Інший операційний дохід”
	Коригування суми доходів:		
	- на суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року, над сумою доходів, віднесеною протягом року	23 “Виробництво”	71 “Інший операційний дохід”
	- на суму перевищення доходів, віднесених протягом року над сумою фактичних доходів, визначених в кінці року (методом “червоне сторно”)	23 “Виробництво”	71 “Інший операційний дохід”
19	Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	94 “Інші витрати операційної діяльності”	23 “Виробництво”
	Коригування суми витрат:		
	- на суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року, над сумою витрат, віднесених протягом року	94 “Інші витрати операційної діяльності”	23 “Виробництво”
	- на суму перевищення витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (методом “червоне сторно”)	94 “Інші витрати операційної діяльності”	23 “Виробництво”
20	Включення до фінансових результатів доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”	791 “Результат операційної діяльності”
21	Включення до фінансових результатів витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	791 “Результат операційної діяльності”	940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”

Джерело: фрагмент [21].

Проте ми пропонуємо не коригувати дохід на суму перевищення,

віднесених протягом року над сумою фактичних доходів, визначених в кінці року (методом “червоне сторно”), а визнавати витрати. Аналогічно не коригувати витрати. Дана позиція підтверджується Листом ДПС України від 13.03.2012 №4486/6/15-1415 “Про надання консультації” [34] стосовно податкового обліку біологічних активів та п. 21 ПСБО 30 “Біологічні активи” [28]. Отже, п. 21 положення визначено, що збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат). Податківці у своєму ж листі акцентують увагу на тому, що датою отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, якщо інше не передбачено нормами ПКУ (п. 137.16 ст.137 Кодексу [25]).

Приклад № 2. Виробнича ситуація № 1. Відбулося зростання справедливої вартості на дату балансу порівняно із вартістю біологічних активів на дату їх оприбуткування з 20000,00 грн до 21000,00 грн.

Виробнича ситуація № 2. Відбулося зменшення справедливої вартості на дату балансу порівняно із вартістю біологічних активів на дату їх оприбуткування з 30000,00 грн. до 25000,00 грн. А також зменшення вартості сільськогосподарської продукції, у результаті чого проведено уцінку на 500,00 грн. Результати дослідження згруповано в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Відображення фінансових результатів від переоцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції на дату балансу

№ з.п.	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
Ситуація № 1. У разі зростання справедливої вартості на дату балансу порівняно із вартістю біологічних активів на дату їх оприбуткування				
1.	Визнано дохід від збільшення справедливої вартості біологічних активів	21	710	1000,00
Ситуація № 2. У разі зменшення справедливої вартості на дату балансу порівняно із вартістю біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату їх оприбуткування				
2.	Визнано витрати від зменшення справедливої вартості біологічних активів рибицтва	940	21	5000,00

1	2	3	4	5
3.	Уцінено первісну вартість готової продукції до чистої вартості реалізації	946	27	500,00
Відображено фінансовий результат				
4.	Віднесено на фінансовий результат зміни справедливої вартості біологічних активів дохід	710	791	1000,00
	витрати	791	940	5000,00
5.	Віднесено на фінансовий результат зміни справедливої вартості сільськогосподарської продукції	791	946	500,00

Джерело: авторська розробка.

Отже, на нашу думку, проведення в бухгалтерському обліку необхідно здійснювати тільки щодо залишків біологічних активів та готової продукції, без застосування рахунка 23 “Виробництво” [19].

Також ми пропонуємо методику бухгалтерського обліку фінансового результату на звітну дату після розподілу загальновиробничих витрат.

Приклад № 3 (доповнення прикладу № 1): протягом звітного періоду ТОВ “Міжлісся” понесло, окрім прямих витрат у розмірі 27000,00 грн, ще загальновиробничі витрати у розмірі 7000,00 грн.

Припустимо, що усі загальновиробничі витрати були розподілені. Отже, історична собівартість біологічних активів на дату балансу склала 34000,00 грн. (табл. 3.6).

Виробнича ситуація № 1. На дату балансу справедлива вартість становить 37000,00 грн, що на 3000,00 грн більше за витрати, що пов'язані із створенням біологічних активів.

Вартість, за якою активи оцінювалися при первісному визнанні, становила 30000,00 грн.

Виробнича ситуація № 2. На дату балансу справедлива вартість становить 20000,00 грн., (справедлива вартість залишилася без змін).

Вартість, за якою актив оцінювався при первісному визнанні, становила 20000,00 грн.

**Відображення фінансових результатів після розподілу непрямих витрат на виробництво біологічних активів і сільськогосподарської продукції
рибництва**

№ з.п.	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Примітка	Сума, грн
		Д-т	К-т		
1	2	3	4	5	6
1. Розподіл загальновиробничих витрат					
1.1	Рознесені розподілені загальновиробничі витрати на виробництво продукції	23	91	На суму розподілених загально-виробничих витрат	7000,00
1.2	Відображення відхилення вартості активів, що реалізовані	90	91	На суму нерозподілених загально-виробничих витрат	-
	Одночасно: коригування фінансового результату від реалізації	791	90		-
2. Методика відображення оборотів по рахунку 23 “Виробництво”					
2.1 Ситуація № 1	Відображення відхилення вартості активів	21, 27	23	У разі зростання справедливої вартості. Проведення на суму розподілених загальновиробничих витрат	7000,00
	Відображення доходу від зміни справедливої вартості	21,27	710	На різницю між історичною і справедливою собівартістю	3000,00
	Одночасно: відображення фінансового результату від зміни вартості	710	791		3000,00
2.2 Ситуація № 2	Відображення відхилення вартості активів	940	23	Якщо справедлива вартість не змінилась або зменшилась. Проведення на суму розподілених загально-виробничих витрат	7000,00
	Одночасно: відображення фінансового результату від оприбуткування активів	791	940		7000,00

Джерело: авторська розробка.

У результаті таких проведеннь на дату балансу оборот по Дебету 21 має дорівнювати 37000,00 грн. (27000,00 грн. – прямі виробничі витрати, плюс 7000,00 грн. – розподілені загально-виробничі витрати, плюс 3000,00 – дохід від збільшення справедливої вартості).

Для забезпечення оперативного контролю процесу виробництва сільськогосподарської продукції необхідно задовольнити потреби керівництва підприємства інформацією про фактично понесені витрати на виробництво відповідних активів. Отож, основною ціллю такої методики залишається відображення на рахунках 21 “Поточні біологічні активи” та 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” руху активів, вартість яких визначається цінами активного ринку. А на рахунку 23 “Виробництво” – історичної вартості на створення таких активів [19].

3.3 Удосконалення організації виробництва продукції рибництва на засадах дольової участі та його облікове забезпечення

Найважливішим показником діяльності сільськогосподарського підприємства є кінцевий результат. Виділення основних економічних важелів для зацікавлення учасників у максимальному збільшенні обсягів вирощування біологічних активів та виробництва сільськогосподарської продукції є дуже актуальним. Адже встановлення норм виробітку за день або оплата за конкретний обсяг виконаної роботи – це важелі ефективні, але не вичерпні. Одним із значимих важелів є виробництво продукції на умовах дольової участі, яке є специфічним видом ведення сільського господарювання в сучасних економічних умовах [9].

Проблемі ефективного облікового забезпечення управління витратами на виробництво біологічних активів та сільськогосподарської продукції, оцінці таких активів приділяли увагу такі вчені, як Жук В. М. [6], Овчарова Н. В. [24] та інші. Згідно даних Держстату, в Україні станом на 01 січня 2018 року функціонують 868 підприємств за видом економічної діяльності – Код КВЕД-

2010: 03 Рибне господарство. Із них 854 малих підприємств, у тому числі мікропідприємств 774, що складає 89,0 % (рис. 3.7).

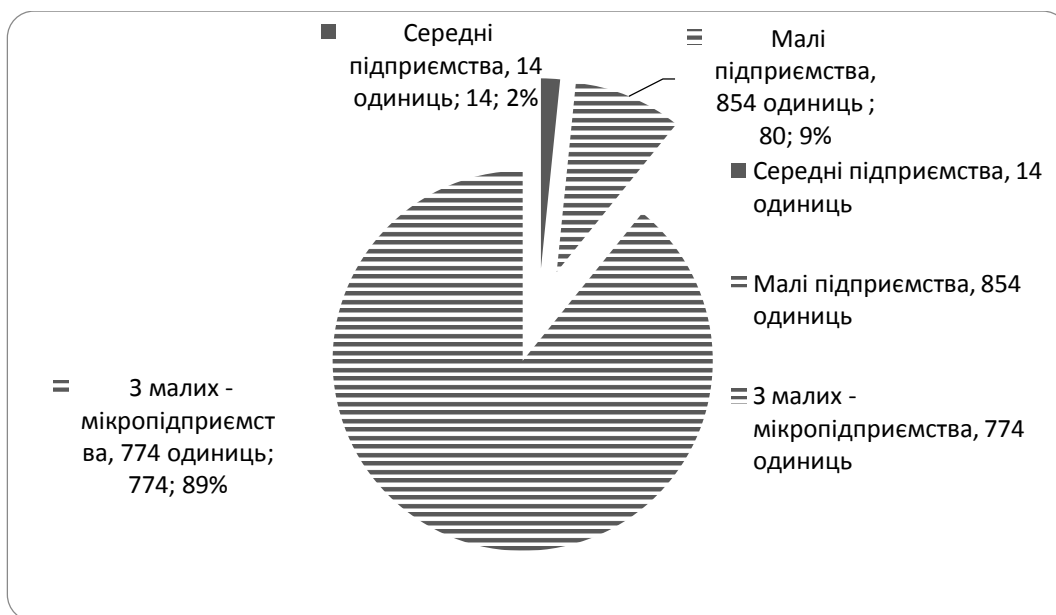


Рисунок 3.7 – Питома вага підприємств за видом економічної діяльності – Код КВЕД-2010: 03 Рибне господарство з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства станом на 01.01.2018 р.

Джерело: розроблено автором на основі [9, 14].

Зазначимо, що згідно ст. 2 Закону України “Про бухгалтерський облік”, мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів – до 350 тисяч євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тисяч євро; середня кількість працівників – до 10 осіб [9, 31].

Збільшення потреби у трудових ресурсах під час виконання сезонних робіт – основна особливість сільського господарства. Отож виникає потреба у плануванні та забезпеченні трудовими ресурсами сезонних сільськогосподарських процесів. Залучення трудових ресурсів мікропідприємствами забезпечується шляхом укладання цивільно-правових та трудових договорів. Між даними договорами є ряд відмінностей, що згруповані у табл. 3.7.

Основні відмінності між цивільно-правовими договорами та трудовими договорами

№ з.п.	Ознака	Характеристика ознаки для цивільно-правового договору	Характеристика ознаки для трудового договору
1	2	3	4
1	Нормативне регулювання	Цивільне законодавство	Трудове законодавство
2	Порядок розрахунків	Оплачується результат діяльності. Результат оформляється актами здачі-приймання виконаних робіт (наданих послуг). Оплата проводиться на підставі актів.	Оплачується процес праці. Роботодавець виплачує працівникові зарплату й забезпечує умови праці й соціальні гарантії, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю
3	Статус працівника	Фізична особа, що виконує роботу (надає послуги), не підкоряється правилам внутрішнього трудового розпорядку, сама організує свою роботу й виконує її на власний ризик	Працівник ухвалюється на роботу (посаду), включену в штатний розклад підприємства для виконання певної роботи по конкретній кваліфікації, професії, посаді. Працівник підкоряється внутрішньому трудовому розпорядку.
4	Порядок оподаткування	По цивільно-правовому договору із фізособою (не підприємцем) на суму винагороди нараховується ЄСВ у розмірі 34,7 % (абз. 4 ч. 5 ст. 8 Закону про ЄСВ).	Роботодавець повинен провести нарахування ЄСВ на зарплату працівника відповідно до його класу професійного ризику проведення (від 36,76% до 49,7%).
5	Утримання	1) ПДФО за ставкою 18% (абз. 1 п. 167.1 ПКУ). 2) Військовий збір 1,5 % (п.16 розд.ХХ ПКУ). Утримання зобов'язаний здійснювати податковий агент (пп.168.1.1 п. 168.1 ст. 168 ПКУ).	1) ПДФО за ставкою 18% (абз. 1 п. 167.1 ПКУ). 2) Військовий збір 1,5 % (п.16 розд.ХХ ПКУ). При нарахуванні доходів у формі зарплати база обкладання ПДФО визначається як нарахована зарплата, зменшена на суму податкової соціальної пільги при її наявності (абз. 1 п. 164.6 ПКУ).

Джерело: сформовано авторами на основі [9, 17, 25, 33, 42].

Зараз для компенсації браку трудових ресурсів та для збільшення обсягів вирощування продукції рибництва в практичній діяльності мікропідприємства укладають угоди, що включають ознаки цивільно-правових та трудових договорів.

Така угода визначає механізм спільних дій та зусиль, об'єднання коштів, майна та трудових ресурсів та забезпечення ефективної охорони продукції та ввіреного майна та збільшення продуктивності з відповідної площі водойм при найменших затратах. А також затверджує перелік заходів для досягнення збільшення виробництва товарної риби та рибопосадкового матеріалу.

Предметом такої угоди є врегулювання взаємних прав та обов'язків між сільськогосподарським підприємством та бригадою працівників. Крім того, угода визначає основні умови та порядок саме виробництва на умовах дольової участі, що може мати ознаки як спільної діяльності, так і фермерського господарювання [9].

Спільна діяльність – це діяльність двох і більше учасників без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що здійснюється на основі об'єднання вкладів учасників або без їх об'єднання, і що не суперечить законодавству. Відповідно до положень статей 1132, 1133 Цивільного кодексу за договором простого товариства сторони (учасники) беруть зобов'язання об'єднати свої вклади та спільно діяти з метою одержання прибутку або досягнення іншої мети.

Вкладом учасника вважається все те, що він вносить у спільну діяльність (спільне майно), у тому числі грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділова репутація та ділові зв'язки [42].

Проте визначення “спільна діяльність” в розумінні Цивільного кодексу не відображає основні моменти виробництва на умовах вище названих угод. Адже підприємство не здійснює реєстрації суб'єкта господарювання в податкових органах та не здійснює оподаткування результатів спільної діяльності як такої. Тому вид діяльності визначимо як виробництво на умовах дольової участі.

Організацію виробництва на умовах дольової участі вирощування продукції рибництва запропоновано для ТОВ “Прогрес”.

Основна мета виробництва на умовах дольової участі:

– збільшення обсягів виробництва товарної риби та рибопосадкового матеріалу;

- забезпечення охорони продукції та ввіреного майна;
- економне використання натуральних кормів та дотримання технології годування, догляду, збереження рибної продукції;
- збільшення продуктивності з даної площі при найменших затратах.

Укладання договору про виробництво на умовах дольової участі здійснюється між підприємством як Замовником та бригадою працівників як Виконавцем [9].

При веденні діяльності за дольової участі за дворічного циклу вирощування підприємство за власні кошти здійснює зариблення ставу, виходячи з економічно обґрунтованого розрахунку. Як приклад, візьмемо дані ТОВ “Прогрес”, виходячи із площі водойми 20 га у лісостеповій зоні. Щільність посадки розрахована для виробництва за нормальної потужності. Розрахунок вартості рибопосадкового матеріалу для зариблення нагульного ставу, норма виходу та вартість зарибку наведена в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

**Розрахунок вартості рибопосадкового матеріалу для зариблення
нагульного ставу**

№ з.п.	Вид риби	Вік риби, роки	Щільність, тис. екз/10 га	Обсяг всього, кг	Ціна, грн	Вартість, грн.	Середня кінцева маса 1 особини, кг	Вихід, %	Рибпродукція, кг/10 га
1	Короп	1	15	375	42,00	15750,00	0,400	80	4800
2	Гібрид білого зі строкатим товстолобиком	1	20	500	40,00	20000,00	0,400	80	6400
3	Білий амур	1	2	60	23,00	1380,00	0,400	80	640
4	Щука	лич	2	40	70,00	2800,00	0,250	30	150
Всього	X	X	X	X	X	39930,00	X	X	X

Джерело: розраховано автором, враховуючи справедливу вартість на біологічні активи станом на 27.02.2020 року.

Для особистої матеріальної зацікавленості бригада працівників проводить зариблення за власний рахунок у межах норм зариблення відповідної водойми із врахуванням порогу вартості рибопосадкового матеріалу для працівників.

Зокрема вартість рибопосадкового матеріалу повинна становити не менше добутку кількості учасників бригади та розміру мінімальної заробітної плати, установленної на 1 січня року, в якому укладається угода, але не менше 10 % загальної вартості рибопосадкового матеріалу, розрахованої в табл. 3.8.

Зазвичай бригада працівників включає 8 чоловік. Вартість 1 кг рибопосадкового матеріалу визначається на рівні справедливої на дату укладання договору. Розрахунок вартості рибопосадкового матеріалу для зариблення нагульного ставу працівниками для ведення господарювання на умовах дольової участі наведений в табл. 3.9 [9].

Таблиця 3.9

**Розрахунок вартості рибопосадкового матеріалу для зариблення
нагульного ставу виконавцями угоди**

№ з.п.	Вид риби	Мінімальна вартість посадкового матеріалу, грн	Обсяг, кг	Ціна, грн	Вартість, грн.
1	Короп	-	375	42,00	15750,00
2	Гібрид білого зі строкатим товстолобиком	-	500	40,00	20000,00
3	Білий амур	-	60	23,00	1380,00
4	Щука	-	40	70,00	2800,00
Всього	X	37784,00	X	X	39930,00

Джерело: розраховано автором, враховуючи справедливу вартість на біологічні активи станом на 27.02.2020 року.

Із метою недопущення завезення інфекційних захворювань із рибопосадковим матеріалом з інших регіонів ТОВ “Прогрес” не допускає покупку мальків у інших підприємствах. Підприємство зараховує бригадира та кожного учасника бригади на посаду охоронця з оплатою праці у розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом. Забезпечує працівників човном для годівлі риби, мотором до човна, а також транспортом для перевезення живої риби при зміні її локації [9].

Графіки випуску води зі ставу і вилову риби розробляються рибоводами підприємства та доводяться до відома виконавців за один календарний місяць до відповідного виконання робіт. За рахунок підприємства проводяться профілактичні заходи для попередження захворювань рибопосадкового матеріалу і товарної риби, а також здійснюється контроль за якістю води у ставу. Також замовник надає виконавцю ставні затвори та решітки. При виявленні руйнації дамби чи водоспуску ремонт здійснюється за рахунок підприємства [9].

Також ТОВ “Прогрес” несе витрати, пов’язані із організацією захисту охоронців за допомогою послуг адвоката у випадку виникнення конфліктних ситуацій під час виконання їх службових обов’язків і розгляду справ у правоохоронних органах. У період вилову товарної риби забезпечується харчування працівників безкоштовно.

З метою нарощення обсягів виробництва на бригаду працівників покладаються функції інтенсифікації виробництва (годівля риби). А також бригада працівників проводить роботу щодо недопущення негативного впливу людського фактора (розкрадання) [9].

Працівники несуть відповідальність за збереження отриманих від підприємства під звіт товарно-матеріальних цінностей згідно договору про повну матеріальну відповідальність. Після закінчення строку дії укладеного договору про виробництво на умовах дольової участі виконавці зобов’язані повернути видані товарно-матеріальні цінності в склад підприємства. Вартість втрачених (недостачі) товарно-матеріальних цінностей, які виконавці одержали у користування, має бути відшкодована.

Підставою для нарахування заробітної плати охоронцям є “Табель обліку робочого часу”, який ведеться бригадиром протягом місяця, відповідно оформляється і передається в бухгалтерію. Завантаження живої риби при зміні її локації – окрема стаття витрат. У технологічну карту бригади закладається винагорода за вилов риби у розмірі 150 грн/т. Підприємство не здійснює оплату праці працівників у натуральній формі (рибою) [9].

При зарибленні ставу підприємство своїм наказом призначає комісію з

зариблення, членами якої є бригадир та працівники охорони відповідного ставу. Комісія отримує рибопосадковий матеріал згідно первинних документів (накладних). Зариблення оформляється “Актом про зариблення” у двох примірниках по одному для кожної зі сторін. Вилов риби проводить виконавець як риболовецька бригада, в обов’язки якої входить виловити рибу, відсортувати за видами та розмірами та здати рибу у зимувальні стави.

Відправка риби в зимувальні стави проводиться під контролем комісії у складі: бригадира ставу, представника Замовника і завідувача зимувального ставу. При необхідності завідувач зимувального ставу супроводжує транспорт до місця розвантаження і зимівлі риби. У кінці облову ставу складається “Акт облову”. Замовник може прийняти товарну рибу виконавця на зберігання у зимувальні стави. У такому випадку складається окремий договір на зберігання.

Розрахунки з працівниками проводяться тільки після посадки риби в зимувальні стави. Облік риби здійснюється у розрізі ставів, видів та віку. Не допускається пересортування риби для досягнення планових показників (наприклад, понадпланово отримана кількість товстолоба не перекидає недоотриману кількість коропа або понадпланово отримана кількість коропа не перекидає недоотриману кількість білого амура і т.п.). Причиною невиконання плану вважаються недогодування та розкрадання риби з вини виконавців. При виконанні плану по всіх видах риби, відповідно до посаженої, працівники отримують рибу згідно розподілу, а потім отриману понад планові показники.

Отож основними засобами та засобами виробництва забезпечує працівників підприємство. Поточні витрати, понесені підприємством з метою виконання умов угоди, розділяються пропорційно одержаної риби на ставу. Витрати, пов’язані з годуванням риби (вартість кормів) та витрати з доставки (вартість ПММ при перевезенні кормів до ставу та заробітна плата водіїв, задіяних при перевезенні кормів, відповідні нарахування на фонд оплати праці) – це витрати виконавця.

На нашу думку, доцільно виділити витрати, що підлягають розподілу, до того такі витрати будуть визначатися в управлінському обліку як

загальновиробничі. Такими витратами є:

1. Витрати, понесені на зариблення ставів:
 - заробітна плата бригади при зарибленні ставу, відповідні нарахування на фонд оплати праці;
 - вартість ПММ, витрачених у процесі зариблення;
 - заробітна плата водіїв, задіяних при перевезенні зарибка, відповідні нарахування на фонд оплати праці;
 - заробітна плата контролерів при зарибленні, відповідні нарахування на фонд оплати праці;
 - вартість проїзду працівників до місця зариблення.
2. Заробітна плата охоронців ставу, відповідні нарахування на фонд оплати праці.
3. Витрати, понесені при вилові:
 - заробітна плата бригади при вилові риби, відповідні нарахування на фонд оплати праці;
 - вартість ПММ, витрачених у процесі вилову;
 - заробітна плата водіїв, задіяних при перевезенні товарної риби чи риби у зимувальні стави, відповідні нарахування на фонд оплати праці;
 - заробітна плата контролерів при вилові, відповідні нарахування на фонд оплати праці.
4. Заробітна плата охоронців зимувальних ставів.
5. Втрати у межах природного убутку після зимівлі, що розрахований на основі затверджених на підприємстві норм природного убутку [9].

Облік витрат виробництва на умовах дольової участі пропонуємо вести на окремих субрахунках:

- на субрахунку 234 “Витрати виробництва замовника” ми пропонуємо відображати прямі витрати, що несе підприємство, і які не підлягатимуть відшкодуванню працівниками в кінці виробничого циклу. Такими витратами зазвичай є вартість рибопосадкового матеріалу при зарибленні ставу;
- на субрахунку 235 “Витрати виробництва виконавця” ми пропонуємо

відображати прямі витрати виробництва на умовах дольової участі, що будуть відшкодовані у 100 % розмірі працівниками. Частка таких витрат незначна і такими витратами зазвичай є вартість рибопосадкового матеріалу при зарибленні;

– на субрахунку 236 “Витрати виробництва спільні” – відображати витрати на виробництво на умовах дольової участі, можуть відноситись на собівартість конкретних біологічних активів прямо, але частка їх буде компенсована виконавцями у розмірі, пропорційному до обсягів отриманої риби.

При вирощуванні продукції в полікультурі також доцільно використовувати рахунки для відображення загальновиробничих витрат, що були понесені під час виробництва на умовах дольової участі:

– на субрахунку 914 “Загальновиробничі витрати виробництва замовника” ми пропонуємо відображати непрямі витрати, що несе підприємство під час виробництва на умовах дольової участі, і які не підлягатимуть відшкодуванню працівниками в кінці виробничого циклу;

– на субрахунку 915 “Загальновиробничі витрати виробництва виконавця” ми пропонуємо відображати непрямі витрати, що несуть виконавці під час виробництва на умовах дольової участі та будуть відшкодовані у 100 % розмірі працівниками.

– на субрахунку 916 “Загальновиробничі витрати виробництва спільні” – відображати витрати під час виробництва на умовах дольової участі, які будуть відноситись на собівартість біологічних активів у кінці виробничого циклу після розподілу, але частка їх буде компенсована виконавцями у розмірі, пропорційному до обсягів отриманої риби.

Виконавець зобов’язаний відшкодувати понесені витрати, що відображені по Дебету 235 “Витрати виробництва виконавця”, та частку витрат після їх розподілу, що акумулювалися по дебету 916 “Загальновиробничі витрати виробництва спільні”. Працівники мають право погасити витрати власними коштами або шляхом передавання товарної риби підприємству, вартість якої визначається, виходячи із ринкової ціни за мінусом витрат, понесених на місці

продажу. Результати дослідження статей витрат спільного виробництва згруповані на рис. 3.8.

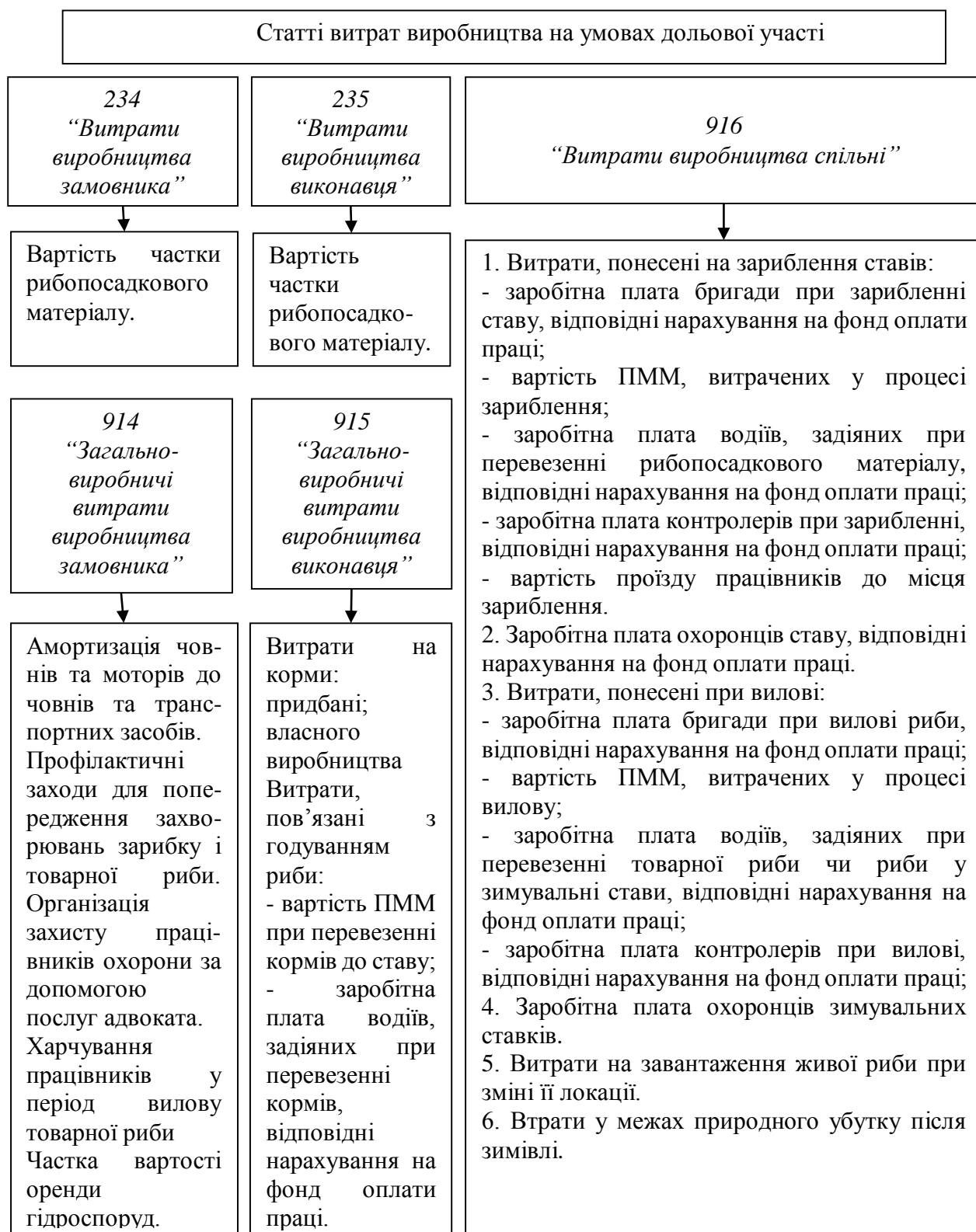


Рисунок 3.8 – Відображення на рахунках статей витрат виробництва на умовах дольової участі

Джерело: сформовано автором за результатами досліджень.

Методику бухгалтерського обліку виробництва на умовах дольової участі зображено в додатку Ф та рис. 3.9.

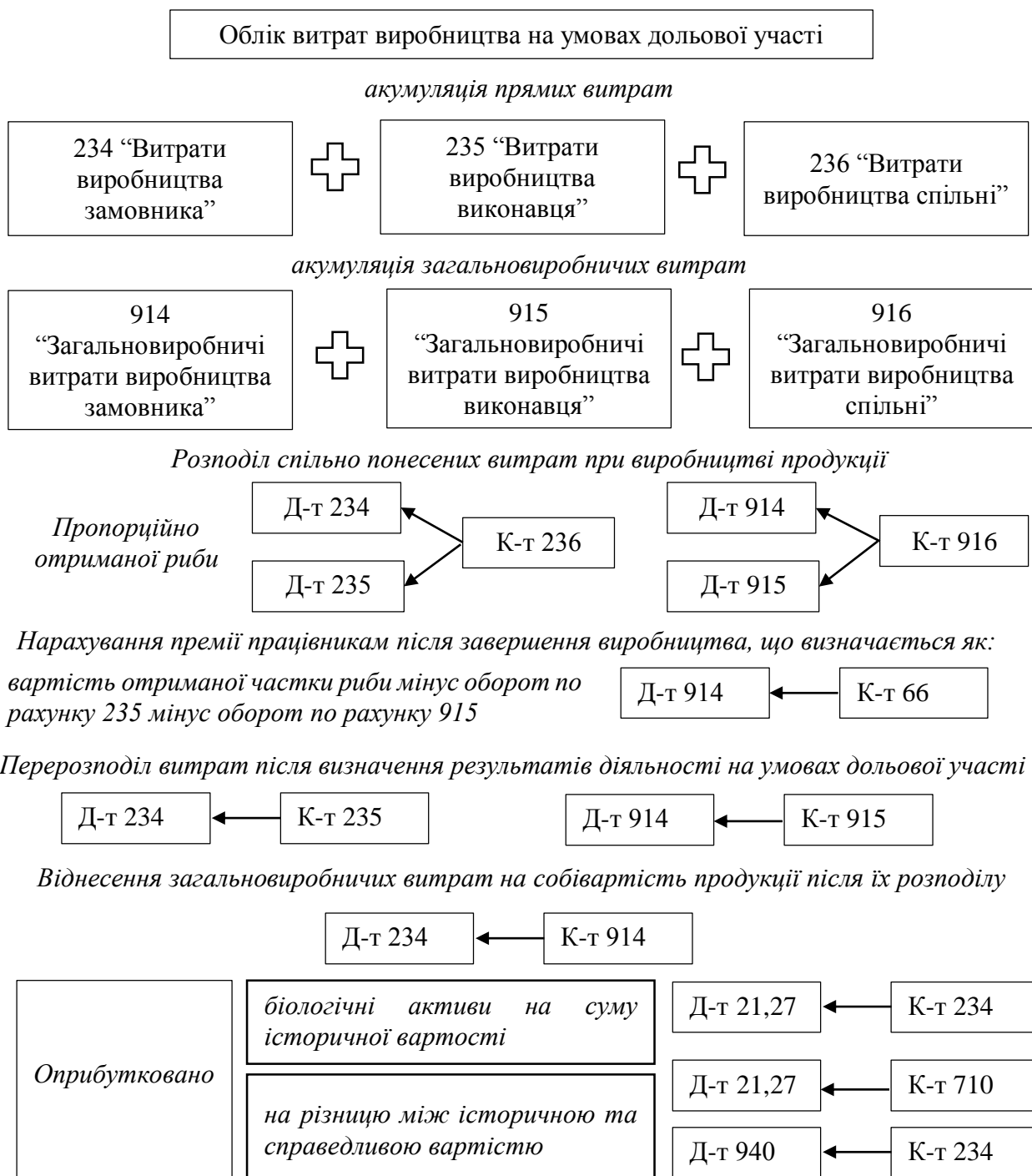


Рисунок 3.9 – Алгоритм обліку витрат виробництва на умовах дольової участі

Джерело: авторська розробка.

Після облову ставу протягом 3-х робочих днів складається акт звірки між Замовником і Виконавцем. Поділ товарної риби між Замовником і Виконавцем

здійснюється пропорційно посадженого рибопосадкового матеріалу.

Обсяг товарної риби, одержаний від посадженої, а також отриманий поверх плану, розподіляється між учасниками бригади. Вартість вирощеної риби виконавцю компенсується підприємством як премія згідно чинного законодавства України.

При невиконанні плану виконавець втрачає свою частку товарної риби, на яку було понесено витрати (в т.ч. вартість купленого рибопосадкового матеріалу). А також недоотримує премію за приріст риби. Усі розрахунки з працівниками здійснюються після погашення витрат, понесених в період вирощування риби, які обліковувались на рахунку 916 “Загальновиробничі витрати виробництва спільні”.

Такий договір припиняє свою дію:

- після закінчення його строку дії;
- за ініціативою Замовника до закінчення строку дії Угоди у випадках передбачених законодавством (ст.40, ст.41 КЗпП України);
- за згодою сторін;
- за ініціативою Виконавця у разі неможливості виконання своїх обов’язків за станом здоров’я та у випадках, передбачених законодавством (ст. 39 КЗпП України);
- порушення правил з охорони праці.

Запропонована методика обліку витрат, які були понесені в результаті виробництва на умовах дольової участі, забезпечить об’єктивною інформацією менеджерів, у результаті чого буде здійснене оперативне та об’єктивне управління витратами на біологічні перетворення при такому специфічному веденні господарювання.

Отож спільні витрати, понесені на виробництво продукції на умовах дольової участі та загальновиробничі витрати підлягають розподілу.

Вартість рибопосадкового матеріалу у рибництві при вирощуванні продукції в полікультурі дорівнюватиме обсягу прямих витрат. Решта витрат вважатимуться загальновиробничими. Як зазначалось, ми пропонуємо

здійснювати розподіл загальновиробничих витрат рибиництва по закінченню кожного етапу біологічних перетворень.

Процедура розподілу загальновиробничих витрат описана у П(С)БО 16 “Витрати” та зображена у додатку Х.

Вартість рибопосадкового матеріалу – прямі витрати, понесені на виробництво конкретного виду продукції. Решта витрат, що будуть понесені під час виробництва, вважатимуться загальновиробничими. Обсяг таких витрат прямо пропорційний обсягу виробництва товарної продукції. Витрата кормів та засобів захисту риби від хвороби, а також витрати на навантаження та транспортування при зміні локації рибопродукції будуть залежати від її кількості в натуральних вимірниках. Вартість не буде фактором впливу на обсяг загальновиробничих витрат [52].

Отож за базу розподілу непрямих витрат рибиництва доцільно вважати загальний обсяг виготовленої продукції в натуральних вимірниках.

Пропонуємо розрахунок питомої ваги бази розподілу окремих об’єктів обліку в загальному обсязі бази розподілу визначати шляхом ділення окремого виду продукції на загальний обсяг виготовленої продукції в натуральних вимірниках (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Розрахунок вартості вирощеної риби

№ з.п.	Вид риби	Рибопродукція, кг/20 га	Питома вага (база розподілу)	Ціна, грн	Вартість, грн.	Витрати на місці продажу, грн
1	Короп	9600	0,400333	35,00	336000,00	-
2	Товстолобик	12800	0,533778	30,00	384000,00	-
3	Білий амур	1280	0,053378	23,00	29440,00	-
4	Щука	300	0,012510	50,00	15000,00	-
Всього	Х	23980		Х	764440,00	42720,00

Джерело: розраховано автором, враховуючи ціну на біологічні активи на активному ринку станом на 29.02.2020 року.

Постійними загальновиробничими витратами при виробництві риби у полікультурі є: амортизація основних засобів, частка вартості оренди

гідроспоруд, витрати на оплату праці рибовода та охоронників на ставах та нарахування на фонд оплати праці (разом 641082,48 грн. табл. 3.11). Нормативний обсяг даних витрат за нормальної потужності складає 650000,00 грн. При порівнянні нормативного та фактичного показника постійних загальновиробничих витрат, зроблено висновок: постійні загальновиробничі витрати підлягають розподілу в повному обсязі, так як їх сума при фактичній потужності виявилась меншою ніж нормативний показник [52].

Управлінський облік витрат на виробництво рибопродукції зображено у табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Облік витрат виробництва

Вид витрат	Статті витрат	Виробництво "Короп"	Виробництво "Товстолобик"	Виробництво "Білий амур"	Виробництво "Щука"
1	2	3	4	5	6
Прямі	Вартість рибопосадкового матеріалу	31500,00	40000,00	2760,00	5600,00
<i>Нормативні постійні загальновиробничі витрати</i>		650000,00			
Постійні загально-виробничі	Амортизація основних засобів	3780,00			
	Частка вартості оренди гідроспоруд	15000,00			
	Витрати на оплату праці рибовода та охоронників	510084			
	Нарахування на фонд оплати праці (22 %)	112218,48			
Разом понесені постійні загальновиробничі витрати		641082,48			
Змінні загально-виробничі	Матеріальні витрати (в тому числі засоби захисту, корма)	156000,00			
	Витрати на оплату праці працівників при зміні локації рибопродукції	18892,00			
	Нарахування на фонд оплати праці (22 %)	4156,24			
	Втрати в межах природного убутку (10 % від зарибленого обсягу)	7986,00			
Разом понесені змінні загальновиробничі витрати		187034,24			

1	2	3	4	5	6
Обсяг виробництва при нормальній потужності	кг	9600,00	12800,00	1280,00	300,00
	грн	336000,00	384000,00	29440,00	15000,00
<i>Розрахунок питомої ваги бази розподілу окремих об'єктів обліку в загальному обсязі бази розподілу</i>		<i>0,400334</i>	<i>0,533778</i>	<i>0,053378</i>	<i>0,012510</i>
Розподілені постійні загальновиробничі витрати		256647,11	342195,72	34219,70	8019,94
Розподілені змінні загальновиробничі витрати		74876,17	99834,76	9983,51	2339,80
Всього витрат на виробництво окремих видів продукції		363023,28	482030,49	46963,21	15959,74

Джерело: авторська розробка.

Якщо використовувати дану методику, то буде забезпечено виконання однієї із функцій управлінського обліку: надання об'єктивної інформації про витрати виробництва на окремий вид продукту. У результаті менеджмент буде забезпечений інформацією про виробничу собівартість кожного виду продукції в полікультурі. Даний сегмент інформації забезпечуватиме об'єктивне ціноутворення та можливість проаналізувати ефективність виробництва кожного виду рибопродукції [52].

Висновки до розділу 3

1. Інформаційна підтримка менеджменту не можлива без інноваційних рішень (впровадження автоматизації обліково-аналітичних процесів). На основі сформованих елементів облікового забезпечення, що мають запропоновану нами характерну для рибницьких підприємств структуру, можливо створити ефективну автоматизовану облікової систему для інформаційного забезпечення. Це дозволить знизити трудомісткість окремих операцій для оптимізації штату бухгалтерського апарату.

2. Для забезпечення оперативного контролю процесом виробництва сільськогосподарської продукції необхідно задовольнити потреби керівництва підприємства інформацією про фактично понесені витрати. Запропоновано

методику обліку витрат, що передбачає відображення на рахунку 23 “Виробництво” історичної вартості біологічних активів, а на рахунках 21 “Поточні біологічні активи” та 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” справедливої вартості за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

3. Запропоновано методику коригування фінансових результатів від переоцінки біологічних активів на дату балансу, яка передбачає визнання нового результату (доходу чи витрат від зміни справедливої вартості активів), а не коригування методом “червоне сторно” визначених фінансових результатів у минулих періодах. Проведення в бухгалтерському обліку необхідно здійснювати тільки щодо залишків біологічних активів та готової продукції, без застосування рахунка 23 “Виробництво”. Це спростить методику відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з переоцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату балансу та не викривлюватиме інформацію про історичну вартість таких активів.

4. Для вирішення проблеми браку трудових ресурсів під час виконання сезонних робіт у рибогосподарських підприємствах запропоновано організаційні підходи виробництва продукції рибництва на умовах дольової участі між підприємством та фізичними особами. Організація виробництва на таких умовах сприятиме нарощенню обсягів вирощування біологічних активів та продукції рибогосподарських підприємств та зниженню їх собівартості. Розроблено структуру договору виробництва на таких умовах. Запропоновано методичні прийоми обліку витрат, які були понесені в результаті виробництва на умовах дольової участі. Облік витрат пропонуємо здійснювати в розрізі витрат на виробництво продукції рибництва та в розрізі суб’єктів здійснення таких витрат. Для забезпечення зазначених потреб пропонуємо відкрити в робочому плані рахунків субрахунки 234 “Витрати виробництва замовника” та 934 “Загальновиробничі витрати виробництва замовника” – для обліку витрат, понесених підприємством; 235 “Витрати виробництва виконавця” та 915 “Загальновиробничі витрати виробництва виконавця” – для обліку витрат,

понесених працівниками; 236 “Витрати виробництва спільні” та 916 “Загальновиробничі витрати виробництва спільні” – для обліку витрат, які були понесені спільно під час виробництва на умовах дольової участі та будуть розподілені між учасниками.

5. Вивчивши методику обліку та розподілу непрямих виробничих витрат, встановлено, що алгоритм розподілу таких витрат не визначений на законодавчому рівні. Запропоновано розподіл загальновиробничих витрат та калькулювання собівартості продукції рибництва здійснювати по завершенню кожного виробничого переділу. У кінці календарного року витрати кожного переділу, цикл якого не завершений, вважати незавершеним виробництвом галузі рибництва. Обґрунтовано доцільність прийняття за базу розподілу непрямих витрат рибництва загальний обсяг виготовленої продукції в натуральних вимірниках. У результаті менеджмент буде забезпечений інформацією про виробничу собівартість кожного виду продукції в полікультурі. Даний сегмент інформації забезпечуватиме об’єктивне ціноутворення та можливість аналізу ефективності виробництва у полікультурі кожного виду рибпродукції.

Список використаної літератури до розділу 3

1. Бондарчук Н. В., Ніколайчук Ю. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою підприємства. *Ефективна економіка*. 2016. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5410> (дата звернення: 17.11.2019).
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік/за ред. Ф. Ф. Бутинця. 8-е вид., допов. і перероб. Житомир : Рута, 2009. 912 с.
3. Гончарук І. В., Іщенко Я. П., Стригун І. В. Організаційні аспекти облікового забезпечення управління в інтегрованих науково-виробничих структурах (на прикладі Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків Національної академії аграрних наук України). *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 9. С 33–45.
4. Гуцаленко Л. В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2010. 372 с.
5. Добування водних біоресурсів за регіонами. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 03.04.2020).
6. Жук В. М. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 1. С. 5–22.
7. Здирко Н. Г. Державна підтримка фермерських господарств як об'єкт бухгалтерського обліку. *Економічний часопис ХХ ст.* 2012. № 11-12 (2). С. 49–52. URL: <http://soskin.info/ea/2012/11-12/201253.html> (дата звернення: 17.11.2019).
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ М-ва фінансів України від 30 листоп. 99 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 11.09.2019).

9. Іщенко Я. П., Мельник О. С. Спільна діяльність як економічний важіль збільшення обсягів вирощування біологічних активів та виробництва сільськогосподарської продукції в рибництві. *Ефективна економіка*. 2020. № 1. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7601> (дата звернення: 20.01.2020).

10. Іщенко Я. П. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві : монографія. Вінниця: Едельвейс і К, 2011. 276 с.

11. Калетнік Г. М., Заболотний Г. М., Козловський С. В. Інноваційні моделі управління стратегічним економічним потенціалом в сучасних економічних системах. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 4. С. 3–11. URL: https://www.researchgate.net/profile/Serhii_Kozlovskiy/publication/298002657 (дата звернення: 17.04.2020).

12. Кисла О. А. Визначення та облік фінансових результатів від первісного визнання та реалізації біологічних активів і сільськогосподарської продукції. *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/viznachennya-ta-oblik-finansovih-rezultatativ.html> (дата звернення: 17.09.2018).

13. Китайчук Т. Г. Проблеми обліку доходів та витрат від первісного визнання біологічних активів. *Економічні науки. Серія: Економіка та менеджмент*. 2012. № 9 (2). С. 188–193. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnem_2012_9\(2\)__29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnem_2012_9(2)__29) (дата звернення: 17.09.2018).

14. Кількість підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010–2018 роки. Офіційний сайт Держстату України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 29.01.2020).

15. Кірейцев Г. Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2008. № 20 (221). С. 3–7.

16. Коваль Н. І. Особливості контролю та аналітичної оцінки в діяльності сільськогосподарських підприємств. *Глобальні та національні проблеми економіки : Електронне наук. фахове вид. Миколаїв. нац. ун-ту ім. В. О.*

Сухомлинського. 2016. № 12. URL: <http://global-national.in.ua/issue> (дата звернення: 17.04.2020).

17. Кодекс законів про працю України : закон України від 10 груд. 1971 р. № 322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 02.01.2020).

18. Коцупатрий М. М., Ковач С. І., Безверхий К. В. Облік і звітність в оподаткуванні у схемах і таблицях : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2015. 196 с.

19. Мельник О. С. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та переоцінки біологічних активів. *Облік і фінанси*. 2018. № 3 (81). С. 60–68.

20. Мельник О. С. Елементи обліково-аналітичного забезпечення. *Наукова спадщина (The scientific heritage)*. 2020. № 45 (4). С. 43–47.

21. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ М-ва фінансів України від 29 груд. 2006 р. № 1315. URL: http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcwwr/ (дата звернення: 15.01.2020).

22. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : протокол Методологічної ради з питань фінансів та обліку в АПВ Мінагрополітики України від 30 листоп. 2005 р. № 1/05. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN2842> (дата звернення: 17.09.2019).

23. Обзор статистики зарплат профессии Бухгалтер в Украине: веб-сайт. URL: <https://ua.trud.com/ua/salary/2/3454.html>. (дата звернення: 15.04.2020).

24. Овчарова Н. В. Оцінка біологічних активів: проблеми методики та організації. *Науковий вісн. Ужгород. ун-ту*. 2016. С. 411–417. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream> (дата звернення: 20.09.2019).

25. Податковий кодекс України : закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 18.01.2020).

26. Подолянчук О. А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна*

економіка. 2018. № 7. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6461> (дата звернення: 15.01.2020).

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ М-ва фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 19.12.2019).

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” : наказ М-ва фінансів України від 18 листоп. 2005 р. № 790. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 19.02.2019).

29. Правдюк Н. Л., Іщенко Я. П. Розвиток методів обліку витрат відповідно до вимог управління виробництвом біопалива. *Зб. наук. пр. Вінн. нац. аграр. ун-ту*. 2010. № 42, Т. 1. С. 154–159.

30. Правдюк Н. Л., Пилявець О. В. Галузеві особливості облікової політики в рибництві. *Вісн. Сум. нац. аграр. ун-ту*. 2011. № 2. С. 144–151.

31. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16 лип.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 20.03.2019).

32. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ М-ва фінансів України від 07 лют. 2013 р. № 73 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page> (дата звернення: 20.03.2019).

33. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування : закон України від 08 лип. 2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (дата звернення: 20.03.2019).

34. Про надання консультації : лист ДПС України від 13 берез. 2012 р. №4486/6/15-1415. Офіційний портал Державної фіскальної служби України. URL: <http://www.tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/pributok/print-62161.html> (дата звернення: 21.09.2020).

35. Прядко В. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами. Економічний аналіз. *Зб. наук. пр. Тернопіл. нац. економ. ун-ту*. 2018. № 4, Т. 28. С. 265–270. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article>

/view/1611/6565656719 (дата звернення: 03.07.2019).

36. Саблук П. Т., Моссаковський В. Б., Сук Л. К., Томчук О. Ф., Линник В. Г. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах. Київ : Урожай, 1998. 414 с.

37. Сирцева С. В. Методичні підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення системи управління аграрними підприємствами. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2015. № 2, Т. 1. С. 85–93.

38. Скрипник М. Є. Концептуальні основи організації облікового процесу на підприємстві. *Облік, аналіз, аудит*. 2011. № 47. С. 14–25.

39. Сумарний обсяг імпорту та експорту у розрізі товарних позицій за кодами УКТЗЕД. Офіційний портал Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/ms/f11> (дата звернення: 28.09.2019).

40. Тарифы CRM+ERP. Сайт ТОВ “OneBox”. 2020. URL: <https://crm-onebox.com/prices/> (дата звернення: 17.01.2020).

41. Управління відносинами з клієнтами (CRM). Веб-сайт. Вікіпедія. 2020. URL: <https://uk.wikipedia.org/> (дата звернення: 17.01.2020).

42. Цивільний кодекс України від 16 січ. 2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 07.09.2018).

43. Шевченко Ю. Облік вирощування риби. *Все про бухгалтерський облік*. 2008. № 10 (1407). С. 23–26. URL: <http://dt-kt.net/articles/article-248/> (дата звернення: 01.02.2020).

44. Штангрет А. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою підприємства. *Вісник асоціації докторів філософії України*. 2015. № 1. URL: <http://aphd.ua/publication-31/> (дата звернення: 05.02.2020).

45. D'Souza, J., Jacob, J., Ramesh K. The use of accounting flexibility to reduce labor renegotiation costs and manage earnings. *Journal of Accounting and Economics*. 2000. № 30 (2). P. 187–208. (in USA).

46. Guinea F. A. Study regarding the creative accounting techniques in management accounting. *Additional contact information The Audit Financiar journal*.

2016. № 14 (142). URL: <https://econpapers.repec.org/article/audaudfin> (дата звернення: 17.04.2020). (in Rom.).

47. Kilger Wolfgang. Einführung in die Kostenrechnung. Wiesbaden : Gabler, 2013. 482 p. URL: https://www.researchgate.net/publication/321522909_Einfuehrung_in_die_Kostenrechnung (дата звернення: 18.01.2020). (in Germ.).

48. Korpaniuk T., Ishchenko Ya., Koval N. Backgrounds for Improving Resource Management of Agricultural Enterprises Based on Economic Diagnostics of Biofuel Consumption. *The Journal of Social Sciences Research*. 2019. Vol. 5 (2). P. 367–380.

49. Metelytsya V., Gubar O., Chaban V., Perederii O., Hryhorenko Y. The importance of financial lever in the management of alternative energy development. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2020. № 2. P. 223-231. URL: <http://fkd.org.ua/article/view/206687/207500> (дата звернення: 26.04.2020).

50. Milling M. Contribution Accounting – a planning and controlling tool to observe costs and profit achievements within management decisions, ZBW – Leibniz Information Centre for Economics. Kiel : Hamburg, 2019. URL: <http://hdl.handle.net/10419/202322> (дата звернення: 17.04.2020). (in Germ.).

51. Zamula Iryna, Tanasiieva Maryna, Travin Vitalii, Nitsenko Vitalii, Balezentis Tomas, Streimikiene Dalia. Assessment of the Profitability of Environmental Activities in Forestry. *Sustainability*. 2020. 12(7). URL: <https://www.mdpi.com/2071-1050/12/7/2998> (дата звернення: 27.05.2020).

52. Zdyrko, N., Ishchenko, Ya., & Melnyk, O. Economic development of fishery and accounting support of cost management for biological conversion in fish farming of Ukraine comparing to the other CEE countries. *Economic Annals-XXI*. 2020. № 181(1-2). P. 137-150. URL: <http://soskin.info/userfiles/file/Economic-Annals-pdf/DOI/ea-V181-12.pdf> (дата звернення: 26.04.2020).

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є теоретичне обґрунтування та розробка організаційно-методичних положень облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в рибництві. Проведене комплексне дослідження дозволило сформулювати наступні висновки, що відображають вирішення поставлених завдань:

1. У результаті дослідження категорії “біологічний актив” було визначено основні її ознаки. На основі виділених ознак запропоновано визначення поняття “біологічний актив”, яке характеризує всю сукупність активів, що включає дана категорія. Біологічний актив – це живий організм, отриманий з контрольованих джерел, достовірно оцінений та ідентифікований, створений в результаті біологічних перетворень та головною метою утримання якого є отримання економічних вигід. Це дає змогу забезпечити однозначність розуміння категорійно-понятійного апарату у сфері обліку.

2. Визначено, що витрати на біологічні перетворення в складі витрат на виробництво сільськогосподарської продукції мають місце лише при фізичній наявності біологічного активу. Тобто поняття “витрати на виробництво сільськогосподарської продукції” ширше за поняття “витрати на біологічні перетворення”. Наведена класифікація біологічних активів. Виділено класифікаційну ознаку в залежності від шляху отримання економічної вигоди. За цією ознакою можна виділити біологічні активи, утримання яких приносить економічні вигоди від якісних та кількісних змін (збільшення ваги риби); біологічні активи, утримання яких приносить економічні вигоди шляхом утворення додаткових біологічних активів (отримання приплоду); біологічні активи, утримання яких приносить економічні вигоди шляхом отримання сільськогосподарської продукції (товарної риби). Така класифікація дозволить об’єктивно визначити основну мету утримання біологічних активів на підприємстві для планування потенційних витрат на біологічні перетворення даних активів.

3. Встановлено перелік факторів на побудову системи бухгалтерського обліку рибогосподарських підприємств:

– загальні особливості галузі, зокрема територіальне розміщення підприємства (від кількості діб із помірною температурою повітря, якості води, характеру ґрунтів залежить природня рибопродуктивність ставів, що зменшує обсяг витрат на одиницю продукції); сезонність (облік витрат у відповідності з етапами технологічних процесів: підготовка ставів до зариблення; зариблення; вирощування; облов і т.д.); кількість циклів виробництва (залежно від тривалості виробничого циклу (2-річного або 3-річного) повносистемні рибницькі господарства можуть обчислювати собівартість цьоголіток і дволіток); готова продукція – біологічний актив;

– виробничо-технологічні особливості виробництва, зокрема тип господарства: повносистемні (на побудову обліку впливає наявність кількох об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання собівартості, організація обліку витрат у відповідності з етапами технологічних процесів з наростаючим підсумком, наявність незавершеного виробництва, організація обліку витрат з використанням деталізованої системи аналітичних рахунків, виділення витрат основного, допоміжного і обслуговуючого виробництв) чи неповносистемні (ведення обліку на одному аналітичному рахунку без поділу на технологічні групи, відсутність незавершеного виробництва, застосування однопредільного методу обліку витрат); форма ведення рибництва: екстенсивна, напівінтенсивна, інтенсивна (визначаються статті витрат); метод вирощування риби: монокультура чи полікультура; видовий склад риби (наявність специфічних видів витрат, пов'язаних з індивідуальними біологічними особливостями окремих порід риби). Визначення організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень рибництва дає можливість розробити та впровадити адекватну систему облікового забезпечення управління витратами на підприємствах галузі.

4. Основною передумовою ефективного управління витратами є наявність об'єктивної інформації про них. Облікова інформація займає провідне

місце у процесі управління виробництвом. Сформовано систему обліку, об'єктами якої є елементи, ідентичні об'єктам управління. Розподіл таких об'єктів здійснюється за двома напрямками: управління виробництвом конкретного продукту (рибопосадковий матеріал, однорічки, дворічки і т.д.) та управління однорідними технологічними операціями (утримання, годівля, вилов і т.д.). Встановлено взаємозв'язок між об'єктами управління витрат та об'єктами обліку витрат. Використання даної системи управління та обліку витратами, на нашу думку, запобігатиме виникненню потенційно неефективних витрат та об'єктивному відображенню їх у обліку.

5. Основною проблемою облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями в рибогосподарських підприємствах є забезпечення отримання своєчасної та об'єктивної інформації про витрати виробництва. Тільки за умов її вирішення можливе управління витратами за всіма виділеними статтями. Для забезпечення виконання інформаційних запитів щодо витрат на одиницю їх носія, здійснюється вибір оптимальної методики обліку витрат, яка залежить від галузевих особливостей, обсягів та періодичності отримання готової продукції, організації і технології виробництва, методики розподілу непрямих витрат та інших факторів.

6. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення організації та методики облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення рибництва та визначені теоретико-організаційні та методичні засади диференційованого підходу до побудови бухгалтерського обліку у рибницьких підприємствах відповідно до організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень у рибництві зокрема:

6.1 Досліджено об'єкти обліку виробничих витрат у рибництві, яка дасть змогу сільськогосподарським підприємствам поліпшити систему ведення аналітичного обліку біологічних активів рибництва. Визначено, що такими об'єктами є рибопосадковий матеріал, товарна продукція, ремонтний молодняк та маточне поголів'я. Виділені класифікаційні ознаки об'єктів з урахуванням організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень у рибництві

(за віковими категоріями, за видовим складом, в розрізі категорій водних об'єктів, за статтю);

6.2 Для здійснення управління витратами на біологічні перетворення визначено систему виокремлених контрольованих (релевантних) сегментів (етапи біологічних перетворень – ікра, мальок, цьоголітка, однорічка, дволітка, дворічка, трилітка, трирічка, чотирилітка, ремонтний молодняк, маточне стадо), з одночасним їх поділом на виробничі процеси (переділи) з метою забезпечення використання оптимального методу калькулювання продукції рибництва на кожному етапі виробництва. Обґрунтовано доцільність застосування попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, основною метою якого є розрахунок вартості певного виду продукції після завершення кожного етапу біологічних перетворень. Запропоновано розподіл загальновиробничих витрат та калькулювання собівартості продукції рибництва здійснювати по завершенню кожного виробничого переділу. Після завершення календарного року витрати кожного переділу, цикл якого не завершений, вважати незавершеним виробництвом галузі рибництва. Це дає змогу підвищити аналітичну, інформаційну та контрольну функціональність обліку;

6.3 Розвинуто застосування елементів методу бухгалтерського обліку в частині робочого плану рахунків та подвійного запису. Методика облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у галузі рибництва ускладнюється внаслідок її специфіки, зумовленої впливом технологічних, біохімічних і природно-кліматичних умов. Виникає необхідність обліку витрат на значній кількості аналітичних рахунків. Отож здійснено розмежування інформації про витрати виробництва згідно запропонованого переліку об'єктів на рахунках синтетичного обліку та перелік аналітичних статей. Досліджено, що у рибництві товарна риба належить до сільськогосподарської продукції, а рибопосадковий матеріал та маточне поголів'я – до додаткових біологічних активів. У зв'язку із цим аналітичний облік витрат пропонуємо здійснювати в розрізі витрат на виробництво товарної продукції, витрат на виробництво рибопосадкового матеріалу та на вирощування

маточного поголів'я. Для зазначених потреб у робочому плані рахунків до синтетичного рахунка 23 “Виробництво” пропонуємо відкрити субрахунки 231 “Виробництво товарної продукції”, 232 “Виробництво рибопосадкового матеріалу”, 233 “Вирощування маточного поголів'я”. Визначено порядок використання рахунків, що дозволить групувати витрати за відповідними напрямками виникнення, не створюючи додаткового навантаження на осіб, які здійснюють систематизацію інформації про витрати у зведених регістрах.

6.4 Запропоновано форми первинних документів:

– форму “Акта визначення фактичного розміру доходу (витрат) від первісного визнання та зміни вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції”, основне призначення якого – відображення різниці між справедливою та історичною вартістю. Використання даного первинного документа забезпечить наочність та об'єктивність відображення вказаних різниць на рахунках бухгалтерського обліку.

– форму “Акта визначення природного убутку” для фіксації факту втрат у межах норм природного убутку та розрахунку їх вартості. Втрати рибницької продукції у межах норм природного убутку ми пропонуємо включати до вартості виробленої продукції. Запропонована організація документування та обліку обсягів природних втрат при виробництві рибницької продукції забезпечить уникнення невиправданих витрат, зокрема нарахування негосподарських компенсуючих податкових зобов'язань із податку на додану вартість.

6.5 Для забезпечення оперативного контролю процесом виробництва сільськогосподарської продукції необхідно задовольнити потреби керівництва підприємства інформацією про фактично понесені витрати. Для виконання цього завдання запропоновано:

– методичний прийом обліку витрат, який передбачає відображення на рахунку 23 “Виробництво” історичної вартості біологічних активів, а на рахунках 21 “Поточні біологічні активи” та 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” справедливої вартості за вирахуванням

очікуваних витрат на місці продажу.

– методичний прийом коригування фінансових результатів від переоцінки біологічних активів на дату балансу, який передбачає визнання нового результату (доходу чи витрат від зміни справедливої вартості активів), а не коригування методом “червоне сторно” визначених фінансових результатів у минулих періодах. Проведення в бухгалтерському обліку необхідно здійснювати тільки щодо залишків біологічних активів та готової продукції, без застосування рахунка 23 “Виробництво”.

Застосування у практичній діяльності даних пропозицій дозволить спростити методикау відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оприбуткування та переоцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату балансу та не викривлюватиме інформацію про історичну вартість таких активів.

6.6 Визначено основні положення організації обліку виробництва за умов полікультури риб за випасного вирощування, яка на відміну від існуючих розробок містить обґрунтування прийняття за базу розподілу показників при калькулюванні собівартості виготовленої продукції у натуральних вимірниках, що забезпечуватиме надання об’єктивної інформації про витрати виробництва на окремий вид продукту для проведення політики ціноутворення та аналізу ефективності виробництва кожного виду рибпродукції.

7. Для нарощення обсягів виробництва продукції рибництва і відповідно зниження її собівартості запропоновано організацію виробництва на умовах дольової участі. Даний вид господарювання передбачає наявність двох сторін: підприємства як Замовника та працівників як Виконавця. Заріблення ставу здійснюється виходячи з економічно обґрунтованого розрахунку та враховуючи природну рибопродуктивність водойми, у процентному відношенні (частка вартості рибопосадкового матеріалу за рахунок Замовника складає 90 %, за рахунок Виконавця 10 %). Витрати виробництва визначаються як витрати виробництва Замовника, витрати виробництва Виконавця, спільно понесені витрати виробництва, які після завершення виробничого процесу підлягають

розподілу.

Розроблено структуру договору виробництва на таких умовах. Запропоновано організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат, які були понесені в результаті виробництва на умовах дольової участі. Облік витрат запропоновано здійснювати в розрізі витрат на виробництво продукції рибництва та в розрізі суб'єктів здійснення таких витрат. Для забезпечення зазначених потреб пропонуємо відкрити в робочому плані рахунків субрахунки 234 “Витрати виробництва замовника” та 934 “Загальновиробничі витрати виробництва замовника” – для обліку витрат, понесених підприємством; 235 “Витрати виробництва виконавця” та 915 “Загальновиробничі витрати виробництва виконавця” – для обліку витрат, понесених працівниками; 236 “Витрати виробництва спільні” та 916 “Загальновиробничі витрати виробництва спільні” – для обліку витрат, які були понесені спільно під час виробництва на умовах дольової участі та будуть розподілені між учасниками.

Запропонована методика обліку витрат, які були понесені в результаті виробництва на умовах дольової участі, забезпечить об'єктивною інформацією менеджерів, в результаті чого буде здійснене оперативне управління витратами на біологічні перетворення при такому виді господарювання.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

**Правове забезпечення обліку витрат виробництва
сільськогосподарської продукції в Україні**

№ з.п	Нормативний документ	Ким та коли прийнято	Коротка анотація
1	2	3	4
1	Водний кодекс України	Верховна Рада України, Кодекс від 06.06.1995 № 213/95-ВР	Регулює правові відносини з метою забезпечення збереження, науково обґрунтованого, раціонального використання вод для потреб населення і галузей економіки.
2	Господарський кодекс України	Верховна Рада України, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV	Визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання
3	Земельний кодекс України	Верховна Рада України, Кодекс від 25.10.2001 № 2768-III	Частиною другою статті 59 визначений порядок отримання у власність водних об'єктів: приватизація замкнених природних водойм площею до 3 га або будівництво на власній земельній ділянці штучних водойм для рибогосподарських цілей.
4	Кодекс законів про працю України	Верховна Рада УРСР, Кодекс від 10.12.1971 № 322-VIII	Регулює трудові відносини всіх працівників. Здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств, установ та організацій усіх форм власності шляхом запровадження державних норм оплати праці, гарантій і компенсацій
5	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів	Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315	Визначає методологічні засади організації даних бухгалтерського обліку про біологічні активи рибництва та одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові активи й сільськогосподарську продукцію
6	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132	Визначено загальні правила формування в обліку інформації про витрати виробництва та принципи калькулювання собівартості продукції

Продовження додатка А

1	2	3	4
7	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”	Міністерство фінансів України, наказ від 07.02.2013 №73	Положення визначає строки та випадки віднесення доходів і витрат до звітного періоду, у якому складається фінансова звітність. Висвітлені критерії визнання витрат, правила відображення витрат у фінансових результатах.
8	План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ; Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. за № 893/4186	Затверджено систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій і накопичення бухгалтерської інформації про діяльність підприємства. В інструкції відображається характеристика економічного змісту, призначення і структури кожного рахунка, типова кореспонденція рахунків, даються вказівки щодо порядку організації аналітичного обліку.
9	Податковий кодекс України	Верховна Рада України, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Визначає склад витрат звітного періоду в процесі визначення суми податку на прибуток.
10	Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”	Міністерство фінансів України, наказ від 27.04.2000 № 92 та зареєстрований в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за № 288/4509	Визначає засади оцінки та амортизації довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, а визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності.
11	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”	Наказ Міністерства фінансів України 20.10.99 № 246 та зареєстрований в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 за № 751/4044	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, визнаються запасами, якщо вони не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу
12	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”	Міністерство фінансів України, наказ №318 від 31.12.99 та зареєстрований в Міністерстві юстиції України 19.12.2000 за № 27/4248	Визначення терміну “витрати”. Порядок та особливості визнання витрат, їх склад. Поділ витрат при їх утворенні на прямо пов'язані з доходом певного періоду; забезпечення одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів

Продовження додатка А

1	2	3	4
13	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”	Міністерство фінансів України, наказ від 18.11.2005 № 790 та зареєстрований в Міністерстві юстиції України 05.12.2005 за № 1456/11736	Визначає методологічні засади організації даних бухгалтерського обліку про біологічні активи рибництва та одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові активи й сільськогосподарську продукцію
14	Порядок штучного розведення (відтворення), вирощування водних біоресурсів та їх використання	Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 07.07.2012 № 414 та зареєстрований у Міністерстві юстиції України 27.07.2012 за № 1270/21582.	Регулює проведення робіт з відтворення водних біоресурсів (природне чи штучне (розведення, переселення тощо) поновлення чисельності водних біоресурсів (ретрансформація), яка зменшується у процесі їх використання чи природної смертності.) у рибогосподарських водних об’єктах України
15	Про аквакультуру	Верховна Рада України, Закон України 18.09.2012 № 5293-VI	Регламентується облік продукції аквакультури
16	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні	Верховна Рада України, Закон України від 16.07.99р №996-XIV	Надані визначення термінів "активи", "господарська операція". Розкриті основні принципи регулювання питань методології, організації та ведення бухгалтерського обліку виробничих витрат.
17	Про затвердження спеціалізованих форм первинної документації для суб’єктів рибного господарства в галузі аквакультури	Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 19.06.2012 № 362 та зареєстрований в Міністерстві юстиції України 05.07.2012 за № 1126/21438	Затверджено усі спеціалізовані форми, які використовуються суб’єктами господарювання при різних технологічних операціях, що застосовуються при вирощуванні риби у ставах, басейнах, садках, лотках, саджалках (акт зариблення ставів різних категорій, акт про облов, акт про внесення добрив, акт про результати інкубації ікри, акт про розведення живих кормів і т. д.).
18	Про затвердження форми звітності № 1А – риба (річна) “Виробництво продукції аквакультури за 20__р.” та інструкції щодо її заповнення	Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 21.03.2012 № 141. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 09.04.2012 за № 514/20827	Затверджує форму звітності № 1А–риба (річна), поширює форму на юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців, які здійснюють виробництво посадкового матеріалу та товарної риби в умовах аквакультури.
19	Про невідповідність Методрекомендацій	Лист Міністерства фінансів України № 31-34000-20-5/26023 від 02.09.2009	Виокремлені норми Методичних рекомендацій №132, що суперечать національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку

Продовження додатка А

1	2	3	4
20	Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурсів:	Верховна Рада України, закон України від 08.07.2011 № 3677-VI.	визначає основні засади діяльності та державного регулювання в галузі рибного господарства. Надані визначення термінів: водні біоресурси, рибне господарство, рибогосподарська діяльність
21	Про рибу, інші водні живі ресурси та харчову продукцію з них	Верховна Рада України, закон України від 06.02.2003 № 486-IV.	Визначає основні правові і організаційні засади забезпечення якості та безпеки риби, інших водних живих ресурсів, виготовленої з них харчової продукції для життя і здоров'я населення та запобігання негативному впливу на довкілля у разі вилову, переробки, фасування та переміщення через митний кордон України. Надає визначення терміну “партія вирощеної живої риби або інших водних живих ресурсів”

Джерело: сформовано автором на основі законодавчої бази України

ДОДАТОК Б

Визначення змісту поняття “біологічний актив”

№ з.п	Автор	Визначення
1	2	3
1	П(С)БО “Біологічні активи” [70] 30	Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
2	МСБО “Сільське господарство” [56] 41	Біологічний актив – це жива тварина або рослина.
3	Богданюк О. В. [6]	<p>На макрорівні: біологічні активи – це частина національного багатства країни, на які встановлено право власності та які реалізують свої функції: ресурсну, екологічні послуги, забезпечення продовольством та підвищення добробуту населення.</p> <p>На мікрорівні: біологічні активи – природні ресурси, які використовуються в сільському господарстві, контролюються підприємством, здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових біологічних активів та біологічно повноцінної, екологічно безпечної продукції.</p>
4	Бондур Т. О. [7]	Біологічний актив – це земля сільськогосподарського призначення як природний основний засіб виробництва, а також рослина або тварина, яка в процесі біологічних перетворень здатна самовідтворюватися, тобто давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи.
5	Вовчук Т. І. [10]	Біологічні активи – це сукупність живих організмів (рослин, тварин, землі – як єдиного біологічного тіла), які під впливом генетично обумовлених природних процесів їх зміни (росту, дегенерації, виробництва та відтворення) здатні продукувати додаткові біологічні активи та/або продукцію, готову до споживання чи до подальшої переробки і використання для виробництва інших продуктів споживання, а також в процесі поміркованого та невиснажливого їх використання здатні приносити іншу потенційну користь для людства, виступаючи джерелом національного багатства країни.
6	Вороновська В. О. [12]	До біологічних активів відносяться всі об'єкти біосфери, що використовуються у діяльності підприємства.
7	Жук В. М [22]	Біологічні активи – 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 та/або вирощування якої спрямована діяльність підприємства, до того ж не обов'язково сільськогосподарська.
8	Замула І. В. [23]	Біологічні активи – це живі організми, що використовуються у сільськогосподарській діяльності та є ресурсами аграрних підприємств, здатні в процесі якісних і кількісних змін давати

Продовження додатка Б

1	2	3
		сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, утримуються для споживання під час виробництва продукції та/або для подальшого використання, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди
9	Клименко О. П. [37]	Біологічні активи – це біологічні ресурси, достовірно оцінені та контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Біологічні активи – це живі організми, які розвиваються за законами природи
10	Кузьмович П. М. [45]	Біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
11	Михальська В. В. [54]	Біологічні активи – це частина біосфери, природні біологічні ресурси у вигляді живих істот і організмів (тварин або рослин), а також земельні ресурси сільськогосподарського призначення, що знаходяться у власності підприємства або іншого суб'єкта господарювання, контрольовані ним та достовірно оцінені, створені в процесі біологічних перетворень (розмноження і росту) та при подальшій біологічній трансформації (рості, дегенерації, продукуванні та розмноженні), акумулюючи при цьому живу та уречевлену енергію, здатні до самовідтворення, тобто давати екологічно безпечну сільськогосподарську продукцію (готову до реалізації чи внутрішнього споживання, подальшої переробки або використання для виробництва інших продуктів споживання) та / або нові поточні чи додаткові біологічні активи, які виступаючи в умовах раціонального та невиснажливого їх використання, є джерелом потенційних доходів, економічних вигід у формі грошових коштів або інших активів у майбутньому, а також національного багатства країни і спрямовані на задоволення продовольчих потреб, підвищення добробуту населення та покращення екологічної ситуації.
12	Остапчук О. В. [59]	Біологічні активи – це живі істоти та організми в сільському господарстві, що здатні рости, розвиватися, містять “активне начало”, яке за відповідних умов може створювати живий організм.
13	Пасенко В. В. [62]	Біологічний актив – це сукупність природних (біологічних) ресурсів, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
14	Перевозник Н. В. [63]	Біологічний актив – живі рослини, тварини, а також інші біологічні ресурси контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або інші біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Продовження додатка Б

1	2	3
15	Пиріжок С. Є.[66]	<p>За системним (філософським) підходом, біологічні активи – це активи у формі тварин або рослин, створені в результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів або інших активів</p> <p>За несистемних (видовим) підходом – це тварини і рослини, що є результатами минулих процесів біологічної трансформації, що визнаються і контролюються підприємством, можуть бути використані в його діяльності або передані у використання іншим для отримання економічної вигоди, а їх вартість може бути достовірно визначена</p>
16	Сук Л. К., Сук П. Л. [89]	Біологічні активи – це “явище життя”, тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів, наприклад, корови дають молоко; процес відтворення живих тварин, наприклад, корови народжують телят.
17	Хомовий С. М [93]	Біологічні актив – це живий організм, що здатний акумулювати природну та уречевлену енергію у процесі своєї життєдіяльності, та забезпечувати її вихід у вигляді інших більш прийнятних для споживання людей енергетичних формах (продукція тваринництва).

Джерело: узагальнено автором

ДОДАТОК В

Класифікація біологічних активів

№ з.п	Літературне джерело	Класифікаційна ознака	Класифікація біологічних активів	Розкриття класифікаційних ознак
1	2	3	4	5
1	П(С)БО 30 “Біологічні активи” [70]	За періодом надання економічних вигід	довгострокові біологічні активи	усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.
			поточні біологічні активи	біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.
			додаткові	біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень (у рослинництві – чубуки, саджанці; у тваринництві – приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо)
2	МСБО 41 “Сільське господарство” [56]	За здатністю приносити економічні вигоди	зрілі	це ті, що набули ознак того, що їх можна зібрати як урожай (для споживних), або ті, з яких періодично можна збирати врожаї (для біологічних активів-носіїв)
			незрілі	біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема, багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники тощо), що не досягли пори плодоношення.
3	МСБО 41 “Сільське господарство” [56], Голов С. Ф. [13],	За способом використання у виробничому процесі	споживні	це такі біологічні активи, які будуть отримані (зібрані) у вигляді сільськогосподарської продукції або які будуть продані як біологічні активи
			плодоносні (біологічні активи-носії)	це всі біологічні активи, інші, ніж споживні
4	Методичні рекомендації №1315 [52]	За галузевою ознакою	біологічні активи рослинництва	сільськогосподарські рослини або однорідні групи рослин
			біологічні активи тваринництва	тварини або однорідні групи тварин

Продовження додатка В

1	2	3	4	5
5	Методичні рекомендації №1315 [52]	За терміном корисного використання	довгострокові поточні	
6	Методичні рекомендації №1315 [52], Жук В. М. [21]	За методом оцінки	оцінені за первісною вартістю оцінені за справедливою вартістю	історична (фактична) собівартість біологічних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) біологічних активів біологічні активи, вартість яких ґрунтується на цінах активного ринку
7	Методичні рекомендації №1315 [52], Кузьмович П. М. [45]	За правом власності	власні орендовані	біологічні активи, що знаходяться в постійному володінні та відображаються в складі балансу суб'єкта-господарника біологічні активи, що знаходяться в тимчасовому володінні відповідно до укладених договорів оренди
8	Жук В. М. [21]	За періодом участі в господарському обороті	довгострокові поточні незрілі	біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців, які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості
9	Циган Р. М. [94]	За походженням	створені природою створені людиною	живі організми, які розвиваються на основі законів природи результати, які були отримані в процесі людської діяльності
10	Замула І. В. [23], Циган Р. М. [94]	Залежно від екологічного спрямування	екологічно чисті традиційні ГМО	біологічні активи які повинні відповідати певним державним нормам і стандартам стосовно якості; створюватись та розвиватись в екологічно-чистих умовах і не наносити шкоди довкіллю усі інші біологічні активи організми, генетичні клітини яких були замінені штучним шляхом, що не відбувається в природних умовах
11	Циган Р. М. [94]	Залежно від мети використання	на продаж	біологічні активи, що створені для реалізації, з метою отримання прибутків та інших економічних вигід
			для внутрішніх потреб організації	біологічні активи, що використовуються підприємством для задоволення внутрішніх потреб

Продовження додатка В

1	2	3	4	5
12	Михальська В. В. [54]	Залежно від мети використання	на продаж	
			для внутрішніх потреб	
			для передачі в оренду	
			для використання в науково-дослідній роботі	використовується з метою виведення нових сортів
			інші цілі	Біологічні активи можуть бути передані іншому підприємству у власність за договором дарування або бути джерелом формування статутного фонду
13	Кузьмович П. М. [45]	За характером відображення зносу	що амортизуються	на вартість довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких визначити неможливо, нараховується амортизація. Об'єктом амортизації таких біологічних активів є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість (вартість деревини насаджень, тварин або їх шкур і м'яса тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією)
			що не амортизуються	біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю
14	Кузьмович П. М. [45], Жук В. М. [21]	За видом господарської діяльності	сільсько-господарські біологічні активи	біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, які призначені для продажу, або використання у сільськогосподарській діяльності
			інші біологічні активи	біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю
15	Кучеренко Т. Є. [46]	Земельні ресурси сільськогосподарського призначення		орні землі, сінокоси, пасовища, земельні ділянки під багаторічними насадженнями та ін.
16	Перевозник Н. М. [63]	За ознакою обслуговування окремих видів діяльності	операційні	біологічні активи, які використовуються в операційній діяльності суб'єкта господарювання
			інвестиційні	біологічні активи, що визнані виключно як незрілі
17	Смольська О. Ю. [86]	За способом управління ризиками	застраховані	
			не застраховані	

Продовження додатка В

1	2	3	4	5
18	Авторська розробка	У залежності від шляху отримання економічної вигоди	якісні та кількісні зміни	біологічні активи, утримання яких приносить економічні вигоди від якісних та кількісних змін (збільшення ваги риби на вирощуванні)
			додаткові біологічні активи	біологічні активи, утримання яких приносить економічні вигоди шляхом утворення додаткових біологічних активів (отримання приплоду)
			сільськогосподарська продукція	біологічні активи, утримання яких приносить економічні вигоди шляхом отримання сільськогосподарської продукції (товарна риба)

Джерело: узагальнено автором.

ДОДАТОК Г

Групування витрат за елементами

Економічні елементи витрат	Характеристика елементів витрат
Прямі матеріальні витрати	вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.
Прямі витрати на оплату праці	включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат
Інші прямі витрати	інші витрати, що не увійшли до попередніх статей і можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат
Загальновиробничі витрати	<p>витрати на виробництво продукції, які виникають на рівні цеху або іншого первісного структурного підрозділу підприємства, є непрямими і не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта, бо потребують розподілу.</p> <p>Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.</p>

Джерело: узагальнено автором на основі [69].

ДОДАТОК Д

Класифікація витрат

№ з.п	Ознака класифікації	Види витрат за відповідними класифікаційними ознаками	Розкриття видів витрат
1	У залежності від видів діяльності	витрати операційної діяльності	виражені в грошовій формі витрати на здійснення операційної діяльності.
		витрати фінансової діяльності	витрати діяльності, яка призводить до змін розміру та складу власного і запозиченого капіталу підприємства
		витрати іншої діяльності	
2	Залежно від економічної ролі витрат у системі управління і виробництва	виробничі (або витрати продукту)	витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) [69]
		невиробничі (або витрати періоду)	витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [69]
3	За економічними елементами	прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (<i>див. дод. Г</i>)	
4	За статтями калькуляції	сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів); куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби; паливо і енергія на технологічні цілі; зарплата виробничих працівників; відрахування на соціальні заходи, загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загально-виробничого призначення)	орієнтовний перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) наведений у Методичних рекомендаціях 123 [53], проте остаточний встановлюється сільськогосподарським підприємством самостійно і затверджується в наказі про облікову політику
5	За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	прямі	витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції, які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості [17]
		непрямі	витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. До непрямих витрат

Продовження додатка Д

1	2	3	4
			належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі) [17]
6	За розрахунком на одиницю продукції	маржинальні	витрати на виробництво (або продаж) додаткової одиниці продукції [17]
		середні	витрати на виробництво (або продаж) одиниці продукції, визначені як частка від ділення сумарних витрат та кількості продукції [17]
7	За місцем виникнення витрат	витрати виробництва	місце виникнення витрат— це сфера відповідальності, яка пов'язана з певними видами витрат при виготовленні продукції або обслуговуванням виробництва і його управлінням
		витрати цеху	
		витрати дільниці	
8	За календарними періодами	поточні витрати	витрати, періодичність яких менше одного місяця [8]
		одноразові витрати	витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу [8]
9	В залежності від доцільності їх здійснення	продуктивні витрати	витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва [17]
		непродуктивні витрати	необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології [17]
10	Стосовно виробничого процесу	основні	витрати, що безпосередньо пов'язані з процесом виробництва [30]
		накладні	витрати, що пов'язані з управлінням і обслуговуванням процесу виробництва [30]
11	За єдністю складу	одноеlementні	складаються з одного елемента витрат [17]
		комплексні	складаються з кількох економічних елементів [17]
12	Щодо обсягів виробництва	постійні	витрати, величина яких не змінюється із зміною обсягів виробництва [17]
		постійно-змінні	витрати, які змінюються відповідно до зміни обсягів виробництва, але не в прямих пропорціях [17]
		змінні	витрати, величина яких змінюється пропорційно до зміни обсягів виробництва [17]
13	В залежності від прийняття управлінського рішення	релевантні	витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення [8]
		нерелевантні	витрати, що не залежать від прийняття рішення [8]

Продовження додатка Д

1	2	3	4
14	За відношенням до норм	фактичні витрати	витрати, понесені у процесі господарської діяльності
		нормативні (стандартні)	витрати, які будуть понесені при виконанні окремих завдань у відповідному обсязі
		прогнознi	
15	За доцільністю витрачання	продуктивні	передбачені технологією та організацією виробництва [17]
		непродуктивні	необов'язкові, що виникають внаслідок певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо [17]
16	За ознакою контролюваності	контрольовані витрати	витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив [8]
		неконтрольовані витрати	витрати, які менеджер не може контролювати чи впливати на них [8]
17	У залежності від періоду отримання доходу від понесених витрат	вичерпані (спожиті) витрати	збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду [2]
		невичерпані (неспожиті) витрати	це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах [2]
18	Стосовно об'єкта оподаткування	витрати, що визначаються валовими	витрати, що включаються при розрахунку податку на прибуток підприємств
		витрати, що не включаються до валових	витрати, що не беруться до розрахунку при визначенні бази оподаткування

Джерело: розроблено автором на основі узагальнення та систематизації класифікацій витрат.

ДОДАТОК Е

Таблиця Е.1 – Найбільші річки на території України

№ з. п.	Назва річки	Протяжність на території України, км	№ з. п.	Назва річки	Протяжність на території України, км
1	Дніпро	1121	7	Інгулець	549
2	Дністер	925	8	Псел	520
3	Південний Буг	806	9	Случ	451
4	Сіверський Донець	700	10	Стир	424
5	Горинь	577	11	Західний Буг	401
6	Десна	575	12	Оріл	346

Таблиця Е.2 – Найбільші озера та лимани

№ з. п.	Назва озера	Площа, кв. км. водного дзеркала	№ з. п.	Назва лимана	Площа, кв. км. водного дзеркала
1	Ялпуг	149	1	Дніпровський	800
2	Кагул	90	2	Утлюцький	700
3	Кугурлуй	82	3	Дністровський	360
4	Сасик	75,3	4	Сасик (Кундук)	210
5	Катлабуг	68	5	Молочний	168
			6	Бузький	162

Джерело: сформовано автором на основі [57].

ДОДАТОК Ж

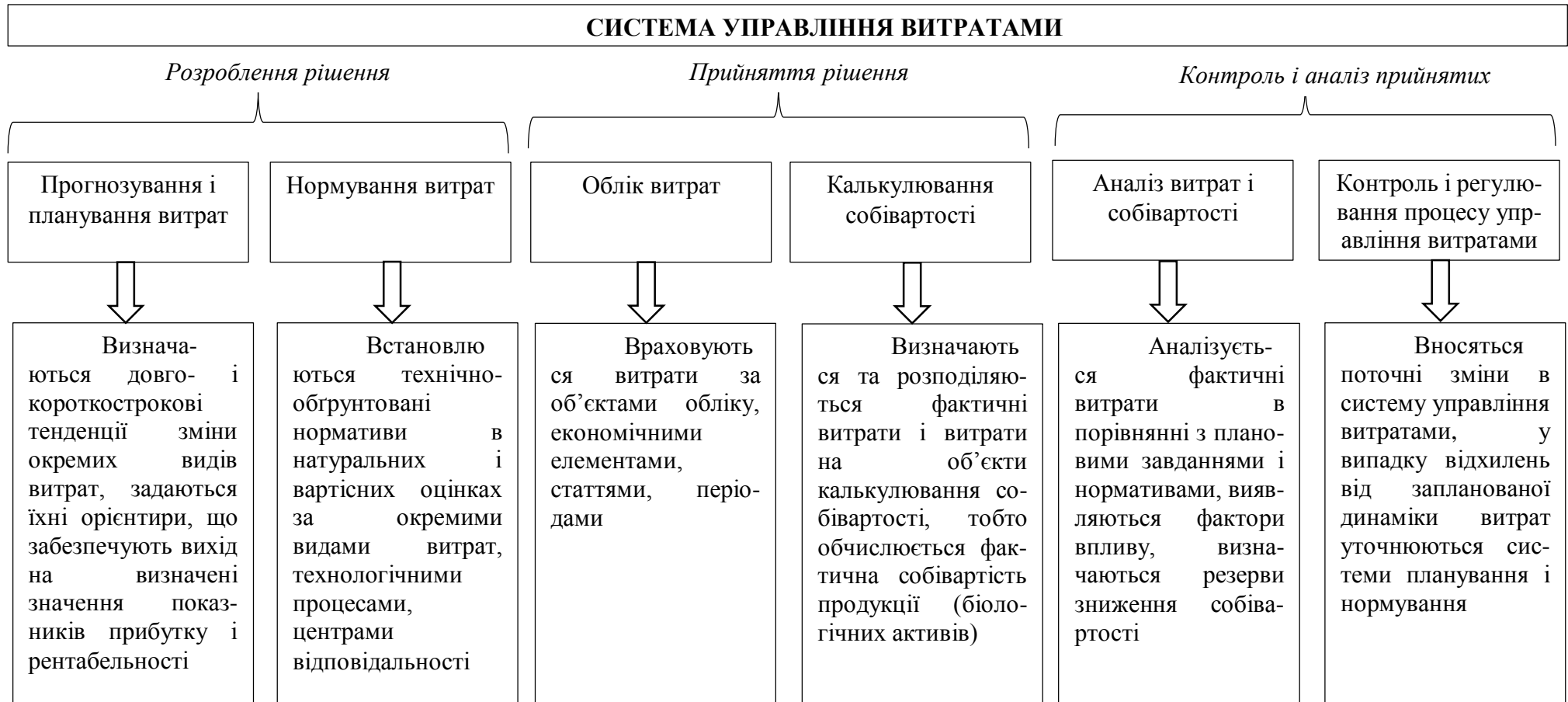


Рисунок Ж – Елементи системи управління

Джерело: сформовано автором на основі [19, 44].

ДОДАТОК И
Споживання продуктів харчування на одну особу за рік

Вид продукту	2016 рік		2017 рік		2018 рік		
	кг	% від загального споживання у відповідному році	кг	% від загального споживання у відповідному році	кг	% від загального споживання у відповідному році	у % 2018 року до 2017
М'ясо і м'ясні продукти (у перерахунку на м'ясо, включаючи сало і субпродукти у натурі)	51,4	4,96	51,7	5,00	52,9	5,06	102,32
Молоко і молочні продукти (у перерахунку на молоко)	209,5	20,21	200	19,34	199,8	19,12	99,90
Яйця, шт	267	25,75	273	26,39	278	26,60	101,83
Риба і рибні продукти	9,6	0,93	10,8	1,04	11,8	1,13	109,26
Цукор	33,3	3,21	30,4	2,94	30,3	2,90	99,67
Олія	11,7	1,13	11,7	1,13	11,9	1,14	101,71
Картопля	139,8	13,49	143,4	13,86	139,4	13,34	97,21
Овочі та баштанні продовольчі культури	163,7	15,79	159,7	15,44	163,3	15,63	102,25
Плоди, ягоди та виноград (без переробки на вино)	49,7	4,79	52,8	5,10	57,8	5,53	109,47
Хлібні продукти (хліб, макаронні вироби у перерахунку на борошно; борошно, крупи, бобові)	101	9,74	100,8	9,75	99,8	9,55	99,01
Разом	1036,7	100,00	1034,3	100,00	1045	100,00	

Джерело: розраховано автором на основі [60]

ДОДАТОК К

Добування водних біоресурсів за видами у 2018 році

Вид біоресурсів	Код	Обсяг добутих водних біоресурсів, т		Середня ціна добутих водних біоресурсів, грн за 1 т		Питома вага, у загальному обсязі видобування, %
		2018	2018 у % до 2017	2018	2018 у % до 2017	
1	2	3	4	5	6	7
Водні біоресурси		86222,5	93,1	18906,8	127,3	
Риба		64737,9	79,1	15800,8	121	100,00
Скати ромбові	106	20,5	...	125362,5	...	0,03
Камбала калкан	111	126,6	...	106335,4	...	0,20
Бички морські	128	11770,4	51,2	6748,7	112,5	18,18
Анчоус європейський (хамса азовська)	183	685	...	11756,2	...	1,06
Кілька (тюлька чорноморсько-каспійська)	184	4389,7	304,2	5684,9	101,1	6,78
Оселедці пузанкові (алозі)	187	21,2	...	14980,5	...	0,03
Риби оселедцеві, анчоусові інші, н.в.і.у.	194	7407,9	...	4386,8	...	11,44
Атерина	200	620,1	373,6	3718,5	76,7	0,96
Кефалі	204	91,4	84,6	105626,2	107	0,14
Піленгас	207	839,3	126,8	7261,8	64,1	1,30
Ставридові, н.в.і.у.	214	3,7	...	16569,3	...	0,01
Риби інші ставридові, кефалеві та решта близьких до них видів	215	5	...	8763,2	...	0,01
Амур	301	518,2	110	33193	134,8	0,80
Білизна (жерех)	302	38,5	87,5	17366,9	129,4	0,06
В'язь	303	3,9	48,8	12448,4	132,9	0,01
Верховодка	304	266,8	120,7	5111,3	89,8	0,41
Головень	307	7,4	148	9220,4	71,7	0,01
Карась прісноводний	309	8133,2	86,8	7691,4	79,4	12,56
Клепець (білоглазка)	311	24,4	110,9	9637,2	157	0,04
Короп, сазан	312	9184	101,9	36640,3	107,4	14,19
Краснопірка	313	201,8	82,7	9676	137,4	0,31
Лин	314	20	51,3	29688,9	129	0,03
Лящ прісноводний	315	3259,4	99,9	13526,2	111,1	5,03
Підуст	316	0,4	...	10592,6	...	0,00

Продовження додатка К

1	2	3	4	5	6	7
Плоскирка	318	1218,8	92,5	9067,6	119,6	1,88
Рибець, сирть	319	27,1	58,9	12361,5	116,5	0,04
Синець	320	247,6	99,8	11766,6	111	0,38
Тараня (плітка)	321	2549,7	94	13591,9	126,5	3,94
Товстолобик	322	9956,9	109,2	19923,1	104,8	15,38
Чехоня	323	140,8	105,9	26425,3	163,1	0,22
Бичкові прісноводні	327	13,8	...	3388,3	...	0,02
Окунь прісноводний	334	461,8	106,9	17158	155,7	0,71
Сом прісноводний	335	340,2	104	38247,6	114,6	0,53
Судак прісноводний	336	1042,8	95,6	33589,1	103,7	1,61
Щука прісноводна	337	276,9	83,4	31567,6	100,1	0,43
Риби прісноводні інші	338	50,9	...	59678,2	...	0,08
Форель	404	370,1	102,8	117296,6	117	0,57
Осетер	413	19,3	87,7	172106,7	123,9	0,03
Оселедець чорноморсько-азовський	420	131,3	47,7	19028,1	117	0,20
Пузанок азовський	423	3,9	...	20077,7	...	0,01
Пузанки, н.в.і.у.	425	38,3	...	19459,3	...	0,06
Інші водні біоресурси		21484,6	199,5	28265,9	99,3	100
Креветки		508,5	70,6	173010,2	123,4	2,37
Раки річні	511	20,2	96,2	77290,2	242,1	0,09
Ракоподібні інші	516	21,7	...	26762,6	...	0,10
Рапана	531	5516,6	403,9	3746	70,7	25,68

Умовні позначення:

Три крапки (...) – відомості відсутні

Нуль (0; 0,0) – явища відбулися, але у вимірах менших за ті, що можуть бути виражені використаними у таблиці розрядами

Джерело: розроблено автором на основі [24].

ДОДАТОК Л

Таблиця Л.1 – Обов'язкові реквізити первинних документів

Назва реквізиту	Пояснення щодо заповнення реквізиту
Назва документа (форми)	Найчастіше назву документа розміщують по центру або з вирівнюванням по лівому краю. Прописують повну назву документа великими літерами чи маленькими, але із заголовної літери.
Дата складання	обов'язково повинна бути вказана для того, щоб цей документ вважався підтвердним для цілей бухгалтерського та податкового обліку.
Назва підприємства, від імені якого складено документ	Потрібно вказувати складові назви підприємства: – організаційно-правову форму – власне назву підприємства.
Зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції	Зміст господарської операції повинен пояснювати саму її суть, тобто має відповідати на запитання: яку дію було здійснено чи яка подія відбулася? Обсяг господарської операції – комплексне поняття, визначається у вигляді показників, які відображають суть господарської операції (найменування товару, послуги), одиницю виміру, ціну за одиницю, загальну вартість, тобто дають уявлення про кількість і вартість товарів, робіт або послуг.
Посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення	Перелік осіб, які мають право надавати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів й іншого майна, затверджує керівник підприємства. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій із видачою особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено.
Особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції	Первинний документ має бути підписаний особисто особою, котра брала участь у здійсненні господарської операції. Підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи й електронний документообіг.

Таблиця Л.2 – Додаткові реквізити первинних документів

Назва реквізиту	Пояснення щодо заповнення реквізиту
Печатка	Навіть за наявності печатки суб'єкт господарювання не зобов'язаний її застосовувати. Проте контрагент може відмовитися приймати документ без наявності на ньому печатки.
Номер документа	Слугуватиме додатковим реквізитом, якщо він не передбачений встановленою формою.
Ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру тощо	Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити.

Джерело: сформовано автором на основі [58].

ДОДАТОК М

Нормативи витрат гіпофіза для рослиноїдних риб

№ п.п	Зміст операції	Одиниця виміру	Допустимі норми	Оптимальні норми	Середня вартість, грн..
1	2	3	4	5	6
1.	Витрати сухої речовини гіпофіза на 1 кг маси самок: 1) Білий амур - У першій половині нерестової кампанії	мг/кг	3-7	5-6	38,75
	- У другій половині нерестової кампанії		2-5	3-4	27,1
	2) Білий товстолобик - У першій половині нерестової кампанії		3-7	5-6	38,75
	- У другій половині нерестової кампанії		2-5	3-4	27,1
	3) Строкатий товстолобик - У першій половині нерестової кампанії		4-7	5-6	42,60
	- У другій половині нерестової кампанії		2,5-6	3-4	32,9
2.	Витрати сухої речовини ацетонованих гіпофізів на 1 кг маси самців	% від дози самки	30-60	40-50	11,62
	- Білий амур		30-60	40-50	11,62
	- Білий товстолобик		40-80	50-60	42,62
	- Строкатий товстолобик				
3.	Кількість гіпофіза, яку вводять самцям під час попереднього ін'єктування	% від вирішального ін'єктування	25-30	12-20	11,65
4.	Кількість суспензії, яку застосовують плідникам під час гіпофізарного ін'єктування масою до 5 кг: - під час першого ін'єктування самкам	мл	-	0,5-1	-
	- під час другого ін'єктування (самкам і самцям)		1,5	1	14,45
	масою понад 5 кг: під час першого ін'єктування самкам		-	1	
	- під час другого ін'єктування (самкам і самцям)		-	1,5-2	
5	Разом витрат на одну нерестову кампанію на 1 кг маси:				
	- Білий амур				103,57
	- Білий товстолобик				103,57
	- Строкатий товстолобик				144,22

Джерело: сформовано автором на основі [18, 57].

ДОДАТОК Н

Схема полікультури риби у Лісостеповій зоні України

Вид риби	Вік	Нормативна маса цьоголітки, г	Щільність посадки, екз./га	Вихід, %	Середня кінцева маса, г	Рибопродукція, т/га
Короп	1	27	1500	80	400	0,5
Гібрид білого зі строкатим товстолобиком	1	20	2000	80	400	0,65
Білий амур	1	25	200	80	400	0,06
Великоротий буфало	1	35	800	80	350	0,2
Щука	0	4	200	30	250	0,02
Всього		X	X	X	X	1,4

Джерело: розроблено автором у складі робочої групи ТОВ "Прогрес"

ДОДАТОК П

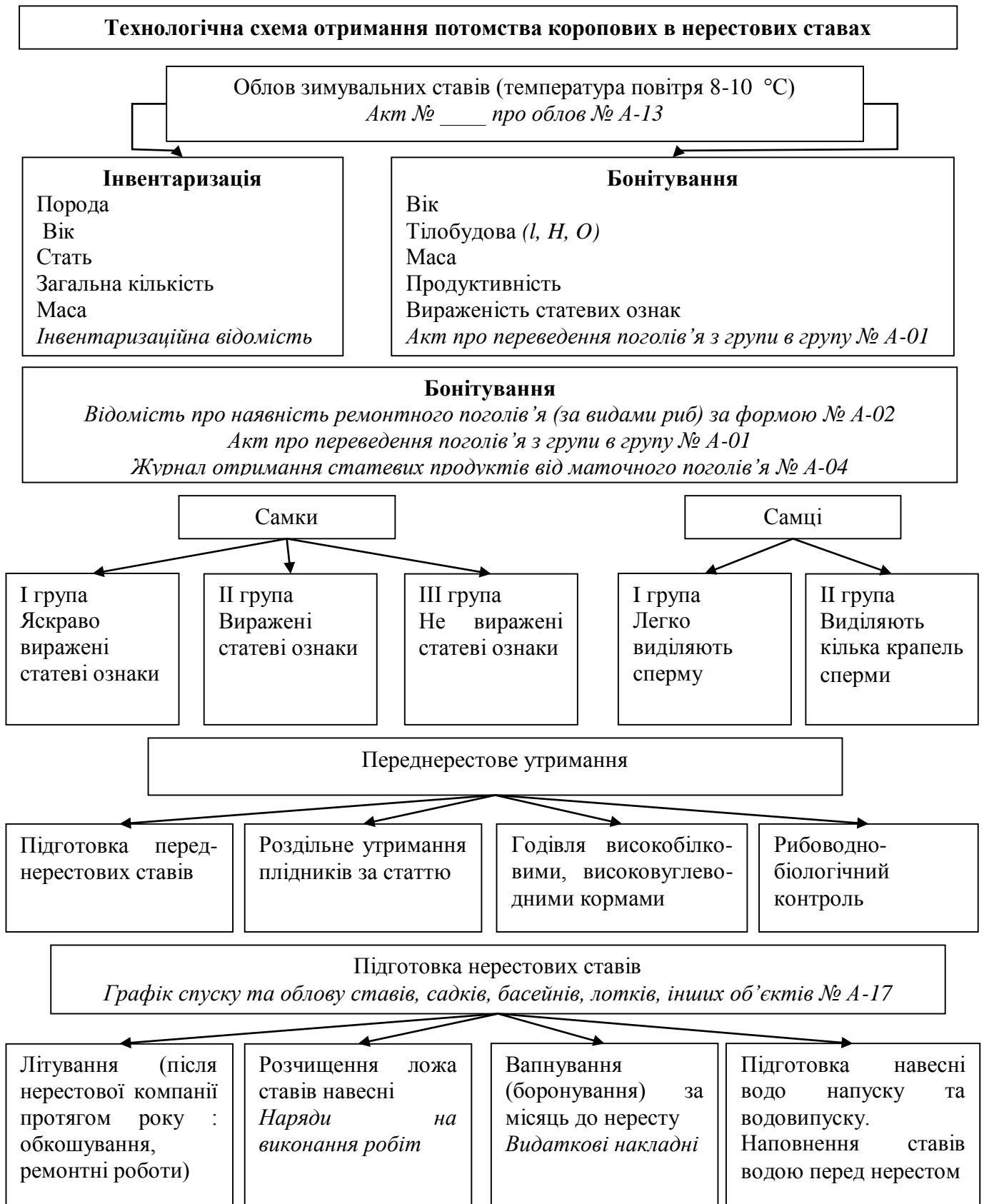


Рисунок П.1 – Зв'язок технологічних процесів отримання потомства та первинних документів

Продовження додатка П

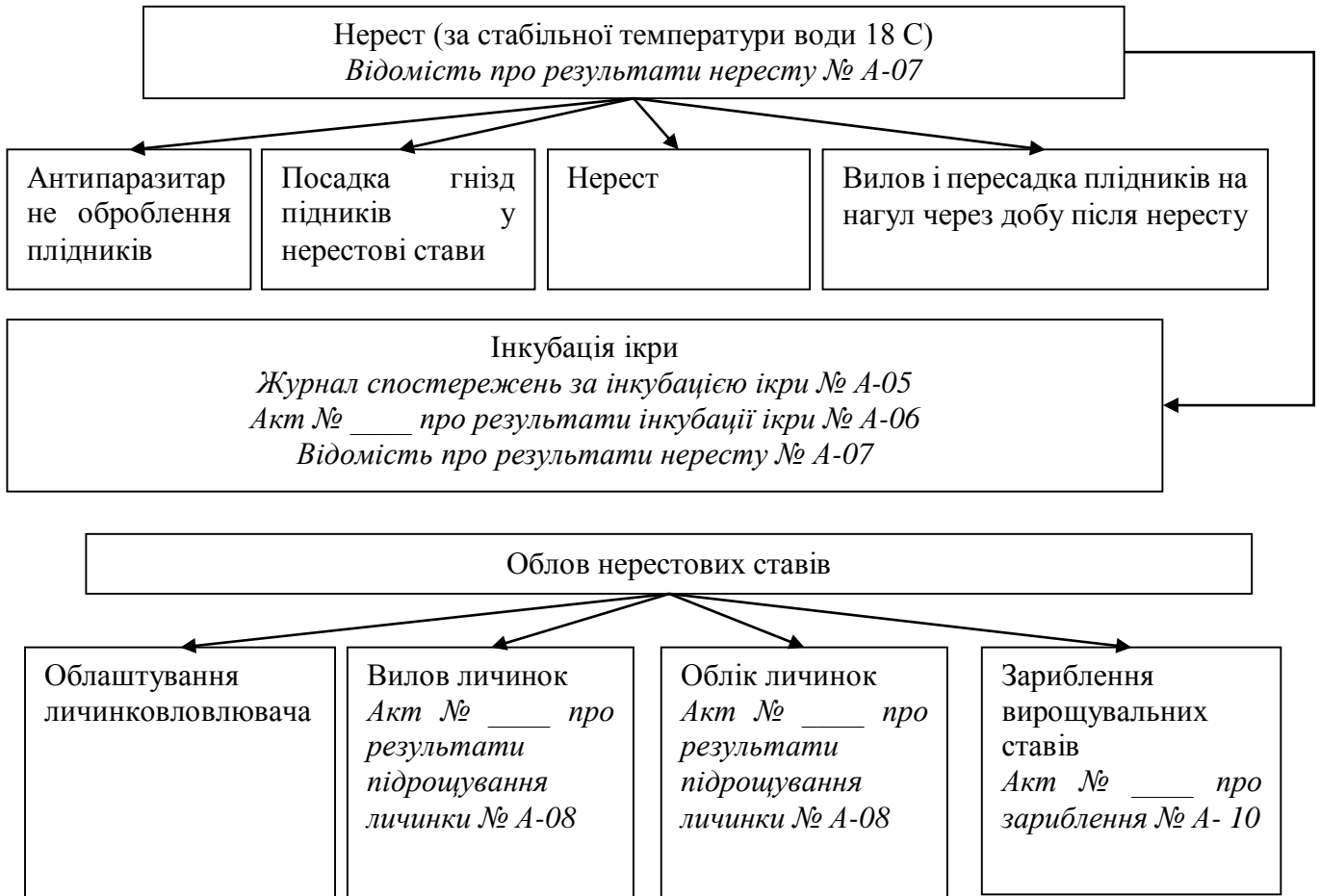


Рисунок П.2 – Зв'язок технологічних процесів отримання потомства та первинних документів

Джерело: сформовано автором на підставі [2, 27].

ДОДАТОК Р

Результати анкетування рибницьких господарств щодо документального оформлення біологічних перетворень в рибництві

Форми первинних документів	Дочірні підприємства ПрАТ “СП “Вінницярибгосп”						ТОВ “Прогрес”
	ДСРП “Пиківський рибцех”	ДСРП “Прилуцький рибцех”	ДСРП “Тульчинський рибцех”	ДСРП “Тиврівський рибцех”	ДСРП “Уланівський рибцех”	ДСРП “Бершадський рибцех”	
Акт № ____ про зариблення	+	+	+	+	+	+	+
Зведена відомість про зариблення	+	+	+	+	+	+	+
Акт № ____ про переведення поголів'я з групи в групу	+	+	+	+	+	+	+
Акт № ____ про облов	+	+	+	+	+	+	+
Зведена відомість облову	+	+	+	+	+	+	+
Акт № ____ на вибуття поточних біологічних активів рибництва	+	+	+	+	+	+	+
Типові форми первинних документів з обліку праці та її оплати	+	+	+	+	+	+	+
Накладна внутрішньогосподарського призначення	+	+	+	+	+	+	+
Лімітно-забірна картка	-	-	+	+	-	+	-
Відомість витрат кормів	+	+	+	+	+	+	-
Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів	-	-	+	+	-	+	-
Акт на списання виробничого і господарського інвентарю, малоцінних та швидкозношуваних предметів	-	-	+	-	-	-	+
Щоденник надходження сільськогосподарської продукції	+	+	+	+	+	+	+
Самостійно розроблені форми первинних документів	+	+	+	+	+	+	+

Джерело: результат анкетування досліджуваних підприємств.

ДОДАТОК С

Підприємство, установа, організація
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

ЗАТВЕРДЖУЮ
Керівник підприємства _____
(підпис, П.І.Б.)
„___” _____ 20__р.

АКТ

визначення фактичного розміру доходу (витрат) від первісного визнання та зміни вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції

складено „___” _____ 20__р.

Комісія у складі: _____ розглянула документи (інформацію періодичних видань, прайсів, веб-сайтів), що підтверджують справедливу вартість біологічних активів за переліком, наведеним нижче, і встановила наступне:

Назва біологічного активу та/або с.-г. продукції	Витрати на вирощування с.-г. продукції та/або біологічних активів (Дт 23)	Справедлива вартість с.-г. продукції та/або біологічних активів (Кт 21)	Дохід від первісного визнання с.-г. продукції (Кт 21-Дт71)	Витрати від первісного визнання (Дт 94-Кт21)
1	2	3	4=3-2	5=2-3

Враховуючи ситуацію на ринку, визначену справедливу вартість застосовувати для оцінки: зазначених в акті біологічних активів на „___” _____ 20__р.

(дата звітності)

зазначеної в акті сільськогосподарської продукції протягом _____ (період)

Голова комісії _____ (підпис) _____ (ім'я, по батькові, прізвище)

Члени комісії _____ (підпис) _____ (ім'я, по батькові, прізвище)

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ім'я, по батькові, прізвище)

Джерело: авторська розробка.

ДОДАТОК Т

Код згідно з ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків/ серія та номер паспорта* ЗАТВЕРДЖУЮ
Керівник суб'єкта господарювання
(юридичної особи)/ фізична особа-
підприємець

Структурний підрозділ "___"
 _____ 20__ р.

 (підпис)

АКТ № _____

ВИЗНАЧЕННЯ ПРИРОДНОГО УБУТКУ

Об'єкт (зимувальний став) _____
 "___" _____ 20__ р.

Види риб	Норми природного убутку, %	Обсяг продукції, посаженої в зимували		Обсяг продукції, отриманої по закінченню зимівлі			Обсяг природного убутку	
		маса, кг	вартість, грн	кількість, шт.	маса, кг	вартість, грн	маса, кг	вартість, грн
1	2	3	4	5	6	7		
Усього	X							

Убуток у межах природних норм	дебет	23/91	
	кредит		

Убуток понад природні норми	дебет	947	
	кредит		

Голова

комісії _____

(посада)

_____ (підпис)

_____ (ім'я, по батькові, прізвище)

Члени комісії _____

(посада)

_____ (підпис)

_____ (ім'я, по батькові, прізвище)

Головний бухгалтер _____

(посада)

_____ (підпис)

_____ (ім'я, по батькові, прізвище)

Джерело: авторська розробка.

ДОДАТОК У

Таблиця У.1 – Робочий план рахунків ТОВ “Прогрес”
(фрагмент “Рахунки обліку біологічних активів рибництва”)

Назва та код рахунку	Назва та код рахунку третього порядку	Назва та код рахунку наступного порядку	Аналітика	Аналітичні ознаки, за якими може здійснюватися додатковий поділ
1	2		3	4
21 Поточні біологічні активи	211 Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю		За видами біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Одиниці виміру в натуральних вимірниках, матеріально-відповідальні особи, центри зберігання чи вирощення, ін
	212 Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	2121 Рибопосадковий матеріал 2122 Ремонтний молодняк 2123 Маточне поголів'я	За видами біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	Одиниці виміру в натуральних вимірниках, матеріально-відповідальні особи, центри зберігання чи вирощення,
	213 Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	2131 Рибопосадковий матеріал 2132 Ремонтний молодняк 2133 Маточне поголів'я	За видами біологічних активів тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	Одиниці виміру в натуральних вимірниках, матеріально-відповідальні особи, центри зберігання чи вирощення, ін
27 Продукція сільсько-господарського виробництва	271 Продукція рослинництва			
	272 Продукція тваринництва		За видами товарної продукції	Одиниці виміру в натуральних вимірниках, матеріально-відповідальні особи, центри зберігання чи вирощення, ін

**Таблиця У.2 – Робочий план рахунків ТОВ “Прогрес”
(фрагмент “Рахунки обліку витрат виробництва прямих”)**

Назва та код рахунку	Назва та код рахунку наступного порядку	Аналітика	Опис витрат
1	2	3	4
23 Виробництво			
231 Виробництво товарної продукції	2311 Вирощування цьоголіток	Виробничі підрозділи, стави, види риби, статті витрат, вікова категорія	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників підрозділів з вирощування риби, інші прями виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати
	2312 Вирощування однорічки		
	2313 Вирощування дволітки		
	2314 Вирощування дворічки		
	2315 Вирощування трилітки		
232 Виробництво рибопосадкового матеріалу	2321 Вирощування рибопосадкового матеріалу заводським методом	Виробничі підрозділи, стави, види риби, статті витрат, стадії підрощування	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників підрозділів з вирощування рибопосадкового матеріалу, інші прями виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати
	2322 Вирощування рибопосадкового матеріалу природним шляхом		
233 Вирощування маточного поголів'я	2331 Утримання плідників	Виробничі підрозділи, стави, види риби, статті витрат, вікова категорія	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників підрозділів з вирощування ремонтно-маточного стада, інші прями виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загально-виробничі витрати
	2332 Вирощування і утримання ремонтно-маточного стада риби		
234 Витрати виробництва замовника		Виробничі підрозділи, стави, види риби, статті витрат	Прямі витрати, що несе підприємство під час виробництва на умовах дольової участі і які не підлягатимуть відшкодуванню працівниками в кінці виробничого циклу
235 Витрати виробництва виконавця		Виробничі підрозділи, стави, види риби, статті витрат	Прямі витрати під час виробництва на умовах дольової участі, що будуть відшкодовані у 100 % розмірі працівниками.
236 Витрати виробництва виконавця		Виробничі підрозділи, стави, види риби, статті витрат	Прямі витрати під час виробництва на умовах дольової участі, але частка їх буде компенсована виконавцями у розмірі, пропорційному до обсягів отриманої риби..

**Таблиця У.3 – Робочий план рахунків ТОВ “Прогрес”
(фрагмент “Рахунки обліку витрат виробництва непрямих”)**

Назва та код рахунку	Аналітика	Опис витрат
1	3	3
91 Загальновиробничі витрати		
911 Загально-виробничі витрати на виробництво товарної продукції	Виробничі переділи, статті витрат	Витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом товарної продукції, але які неможливо відразу віднести на конкретний вид продукції. Підлягають подальшому розподілу на об'єкти обліку витрат
912 Загально-виробничі витрати на виробництво рибопосадкового матеріалу	Виробничі переділи, статті витрат	Витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом рибопосадкового матеріалу, але які неможливо відразу віднести на конкретний вид продукції. Підлягають подальшому розподілу на об'єкти обліку витрат
913 Загально-виробничі витрати на вирощування маточного поголів'я	Виробничі переділи, статті витрат	Витрати, що безпосередньо пов'язані утриманням ремонтного та маточного поголів'я, але які неможливо відразу віднести на конкретний вид продукції. Підлягають подальшому розподілу на об'єкти обліку витрат
914 Загально-виробничі витрати виробництва замовника	Виробничі переділи, статті витрат	Непрямі витрати, що несе підприємство під час виробництва продукції на умовах дольової участі, і які не підлягатимуть відшкодуванню працівниками в кінці виробничого циклу
915 Загально-виробничі витрати виробництва виконавця	Виробничі переділи, статті витрат	Непрямі витрати, понесені під час виробництва на умовах дольової участі, що будуть відшкодовані у 100 % розмірі працівниками
916 Загально-виробничі витрати виробництва спільні	Виробничі переділи, статті витрат	Непрямі витрати, які будуть відноситися на собівартість біологічних активів у кінці виробничого циклу після розподілу, але частка їх буде компенсована виконавцями в розмірі, пропорційному до обсягів отриманої риби.

Джерело: авторська розробка.

ДОДАТОК Ф

Облік процесу виробництва на умовах дольової участі

№ з.п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція	
		Д-т	К-т
1	Вартість частки рибопосадкового матеріалу Замовника.	234	21
	Амортизація човнів та моторів до човнів, транспортних засобів.	914	13
	Профілактичні заходи для попередження захворювань рибопосадкового матеріалу і товарної риби.		20
	Організація захисту працівників охорони за допомогою послуг адвоката (у разі потреби).		67
	Харчування працівників у період вилову товарної риби		20
	Частка вартості оренди гідроспоруд.		68
2	Вартість частки рибопосадкового матеріалу Виконавця.	235	21
	Витрати на корми і зерновідходи.	915	20
	Витрати, пов'язані з годуванням риби:		
	- вартість ПММ при перевезенні кормів до ставу;		20
- заробітна плата водіїв, задіяних при перевезенні кормів,		66	
відповідні нарахування на фонд оплати праці.		65	
3	Витрати, понесені на зариблення ставів:	916	
	- заробітна плата бригади при зарибленні ставу,		66
	- відповідні нарахування на фонд оплати праці;		65
	- вартість ПММ, витрачених у процесі зариблення;		20
	- заробітна плата водіїв, задіяних при перевезенні рибопосадкового матеріалу, нарахування на фонд оплати праці;		66
	- заробітна плата контролерів при зарибленні, відповідні нарахування на фонд оплати праці;		65
	- вартість проїзду працівників до місця зариблення.		68
	Заробітна плата охоронців ставу, відповідні нарахування на фонд оплати праці.		66
	Витрати, понесені при вилові:		
	- заробітна плата бригади при вилові риби, відповідні нарахування на фонд оплати праці;		66
	- вартість ПММ, витрачених у процесі вилову;		65
	- заробітна плата водіїв, задіяних при перевезенні товарної риби чи риби у зимувальні стави, нарахування на фонд оплати праці;		20
	- заробітна плата контролерів при вилові, відповідні нарахування на фонд оплати праці;		66
	Заробітна плата охоронцям зимувальних ставів.		65
Витрати на завантаження живої риби при зміні її локації.	66, 65		
	66, 65		
4	Закриття витрат виробництва на умовах дольової участі після розподілу	914, 915	916
5	Нарахування премії працівникам по завершенні процесу виробництва (вартість отриманої риби мінус оборот по рахунку 235 та мінус оборот по рахунку 915)	914	66, 64
6	Віднесення загальноновиробничих витрат на собівартість продукції після розподілу	234, 235	914 915
7	Оприбутковано біологічні активи чи сільськогосподарську продукцію на суму історичної вартості	21, 27	234, 235
8	Одночасно проведення на суму: справедлива вартість мінус історична	21, 27 або 940	710 або 23

Джерело: авторська розробка.

ДОДАТОК X

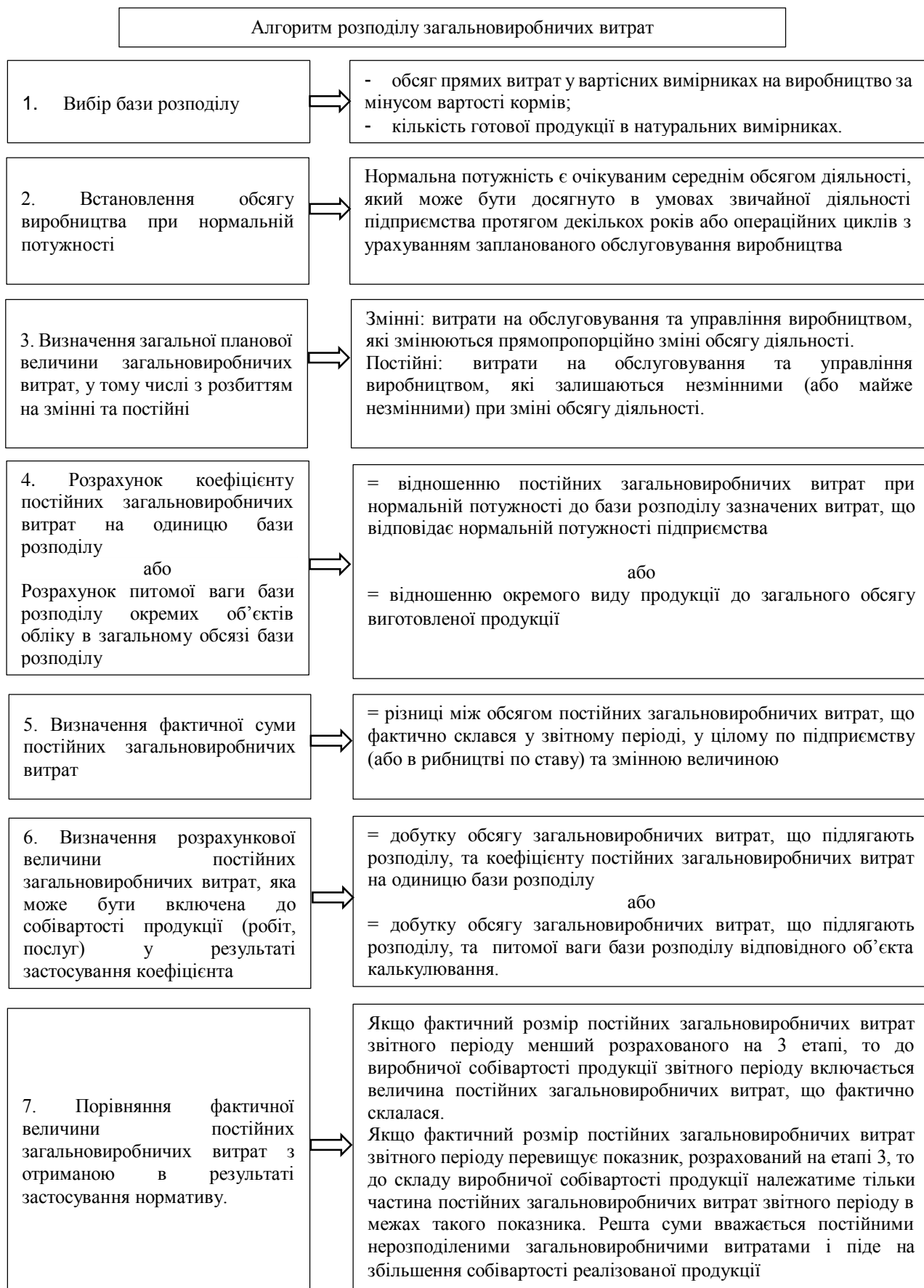


Рисунок X – Процедура розподілу загально виробничих витрат

Джерело: розроблено автором з використанням П(С)БО 16.

ДОДАТОК Ц



**Рисунок Ц – Виробництво продукції рибництва на умовах
дольової участі**

Джерело: авторська розробка.

СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

“ П Р О Г Р Е С ”

Україна, Вінницька обл., м. Бар, вул. Димитрова, 23000
Тел.факс (04341) 2-19-23

ПАТ «Міжнародний Інвестиційний Банк»
р\р 26005010318084МФО 380582 Код 30072357

Вих. № 35 від 29.05.2019 р.

ДОВІДКА

**про впровадження в господарську діяльність результатів
дисертаційного дослідження аспірантки кафедри обліку і оподаткування в
галузях економіки факультету обліку та аудиту
Вінницького національного аграрного університету
Мельник Ольги Сергіївни.**

Підприємство прийняло до впровадження науково-практичні пропозиції й рекомендації розроблені аспірантом щодо облікового забезпечення управління витратами.

Зокрема, використовуються запропоновані автором розробки щодо формування робочого плану рахунків.

Підприємство прийняло до впровадження розроблену автором методику аналітичного обліку витрат виробництва.

Підприємство використовує в практиці запропоновану Мельник О.С. методику відокремленого обліку фактичних витрат на виробництво та витрат від переоцінки біологічних активів.

Впроваджені автором розробки дозволяють максимально врахувати вимоги та потреби щодо інформації для ефективного управління витратами.



Директор СТОВ «Прогрес»

Головний бухгалтер

Головний бухгалтер
Лозовська

М.І. Мельник

І.А. Лозовська

Селянсько - фермерське господарство
«ЯВІР»

22070, Вінницька обл., Хмільницький р-н, с. Сьомаки, вул. Шабовти, 16
ЄДРПОУ 30807350, ІПН 308073502231, номер свідоцтва платника ПДВ 200074077
р/р 260053133463 ПАТ «Ощадбанк» МФО 302076

Вих. № 168

від 25.09.2019 р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження
МЕЛЬНИК ОЛЬГИ СЕРГІЇВНИ
зі спеціальності 071 – ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ
галузь знань 07 – УПРАВЛІННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ

Оприбуткування продукції сільського виробництва та біологічних активів за справедливою вартістю на сьогодні впливає на такий важливий показник як ліквідність балансу підприємства. Тому біологічні активи варто оприбутковувати на баланс за справедливою вартістю. Проте методика бухгалтерського обліку біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю є трудомісткою.

Підприємство використовує в обліковій практиці запропоновану Мельник О.С. методику відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оприбуткування біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а також методику коригування фінансових результатів від переоцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції на дату балансу без застосування коригування фінансових результатів методом “червоне сторно”.

Голова СФГ «Явір»



О.В. Томашук

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

“АЛЬПІНІОН”

21010 Україна, Вінницька обл., м.Вінниця, 3-й провулок Ботанічний, буд.10
код ЄДРПОУ 39552694, р/р 26003013034986 в АТ “Сбербанк ” м.Вінниця, МФО 320627

№ 179

Вих 16.12.2019 р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження
аспірантки зі спеціальності 071 – ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ факультету
обліку та аудиту кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки
Вінницького національного аграрного університету

МЕЛЬНИК ОЛЬГИ СЕРГІЇВНИ

Підприємство, як корпоративна підприємницька структура, прийняло до впровадження науково-практичні пропозиції й рекомендації розроблені здобувачем щодо облікового забезпечення управління витратами.

Зокрема, використовуються запропоновані автором розробки щодо формування облікової політики підприємства.

ТОВ «Альпініон» прийняло до впровадження розроблену автором методику системного обліку загальновиробничих витрат.

Підприємство використовує в практиці запроповану Мельник О.С. методику визначення собівартості продукції. Використовує робочий план рахунків та здійснює аналітичний облік витрат із застосуванням субрахунків третього та четвертого порядків до рахунку 23 «Виробництво».

Впроваджені автором розробки дозволяють максимально врахувати вимоги та потреби оперативного то об'єктивного управління витратами.

Директор

Кукуруза Т.В.

Головний бухгалтер

Миськова Л.Л.



ТОВ „МІЖЛІСНЯ”

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

23007, Україна

Вінницька обл.

с.Міжліся ,вул. Св.Михайла1/А

Ідент. код 34918462

UA09 3808 0500 0000 0026 0064 3902 6

ВОД ПАТ «Райффайзен

банк «Аваль» м.Київ

МФО 380805

Директор (04341) 34-6-56

Бухгалтерія 04341 2-24-62

Т/факс 2-24-62

Свід.плат. ПД 200094518

Індивід.под. № 349184602013

Вих. № 8 від 17.02. 2020р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження
аспірантки четвертого року заочної контрактної форми навчання зі
спеціальності 071 – ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ факультету обліку та
аудиту кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки
Вінницького національного аграрного університету

МЕЛЬНИК ОЛЬГИ СЕРГІЙВНИ

Оперативний контроль процесу виробництва забезпечується наявністю об'єктивної інформації про фактично понесені витрати. Такий показник, як витрати на виробництво, повинен бути достовірним, оперативним, контрольованим на всіх етапах облікового і виробничого процесу. У зв'язку з цим, впроваджено розроблену Мельник О.С. методику відображення на рахунку 23 «Виробництво» тільки історичної вартості біологічних активів. І зосереджено увагу на необхідності відділяти справедливую вартість за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу окремо на бухгалтерських рахунках 21 «Поточні біологічні активи» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Директор

І.А. Грицак

Головний бухгалтер

Г.М. Драган



**СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
ПРОГРЕС**

Україна, Вінницька обл., м.Бар.
вул. Димитрова, 39 23000
Тел./факс (04341) 2-19-23

ПАТ «Міжнародний Інвестиційний Банк»
р/р UA313805820000026005010318084
Код 30072357

Вих. 17 від 06.03.2020 р.

ДОВІДКА

**про впровадження результатів наукового дослідження
аспірантки зі спеціальності 071 – облік і оподаткування факультету обліку
та аудиту кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки
Вінницького національного аграрного університету
МЕЛЬНИК ОЛЬГИ СЕРГІЙВНИ**

Найважливішим показником діяльності сільськогосподарського підприємства є кінцевий результат. З метою нарощення обсягів вирощування біологічних активів використовуються запропоновані Мельник О.С. організаційні підходи виробництва продукції рибництва на умовах дольової участі. Застосовується методика бухгалтерського обліку витрат, які були понесені в результаті виробництва на умовах дольової участі.

Із врахуванням географічної зони та економічної доцільності виробництва певних видів риби розроблено у складі робочої групи ТОВ «Прогрес» схему полікультури, яку підприємство використовує у процесі вирощування рибопродукції.

Директор СТОВ «Прогрес»



М.І. Мельник



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

вул. Сонячна, 3, м. Вінниця, 21008, тел. (0432) 46-00-03,
email: office@vsau.org, rector@vsau.org, код ЄДРПОУ 00497236

10 березня 2020 р. № Д1.1-60-456
на № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукових досліджень
дисертаційної роботи Мельник Ольги Сергіївни
на тему “Облікове забезпечення управління витратами на біологічні
перетворення у рибництві”

Повідомляємо, що наукові розробки Мельник Ольги Сергіївни за вказаною темою дисертації мають практичну цінність, що зумовило їх впровадження у навчально-методичний процес та наукову роботу кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, а також кафедри бухгалтерського обліку факультету обліку та аудиту.

Положення дисертаційної роботи використовуються при викладанні окремих частин навчальних дисциплін “Організація бухгалтерського обліку”, “Бухгалтерський облік”, “Фінансовий облік І”, “Фінансовий облік ІІ”.

Довідка видана для представлення у спеціалізовану вчену раду за місцем захисту О.С. Мельник дисертації на здобуття наукового ступеня доктора філософії (07 “Управління та адміністрування”).

Розглянуто та затверджено на засіданні науково-методичної комісії Вінницького національного аграрного університету від 27 лютого 2020 року протокол № 9.

Ректор



В.А. Мазур

№ 0000549

СПИСОК НАУКОВИХ ПРАЦЬ

аспірантки кафедри обліку і оподаткування в галузях економіки
факультету обліку та аудиту
Вінницького національного аграрного університету
зі спеціальності 071 – облік і оподаткування
галузі знань 07 – управління та адміністрування

Мельник Ольги Сергіївни

№ п.п	Назва праці	Назва видання та його вихідні відомості, що дозволяють ідентифікувати та відрізнити це видання від усіх інших	Кількість друківаних сторінок/др. арк.	Прізвища співавторів
1	2	3	4	5
Статті у фахових виданнях інших держав				
1	Елементи обліково-аналітичного забезпечення	The scientific heritage ISSN 9215-0365 № 45 (4). 2020	C. 43-47 <hr/> 0,3	-
Статті у фахових виданнях України				
2	Біологічні активи та біологічні перетворення рибицтва: економічна сутність і класифікація	Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017 (18). № 2.	C. 114-124 <hr/> 0,7	-
3	Організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибицтві та їх вплив на побудову обліку	Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017 (25). № 9.	C. 171-184 <hr/> 0,9	-
Статті у фахових виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз				
4	Economic development of fishery and accounting support of cost management for biological conversion in fish farming of Ukraine comparing to the other CEE countries	Economic Annals-XXI № 181. (1-2). 2020 Scopus DOI:10.21003/ea.V181-12	P. 137-150 <hr/> 1	Н.Г. Здирко Я.П. Іщенко
5	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та переоцінки біологічних активів.	Облік і фінанси. 02.10.2018. № 3 (81) Index Copernicus	C. 60-68 <hr/> 0,7	-
6	Спільна діяльність як економічний важіль збільшення обсягів вирощування біологічних активів та виробництва сільськогосподарської продукції в рибицтві	Ефективна економіка. 2020. № 1. Index Copernicus DOI: 10.32702/2307-2105-2020.1.83	9 стор <hr/> 0,7	Я.П. Іщенко

Тези доповідей				
7	Актуальні проблеми облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в рибництві	Моделювання та кількісні методи в економіці: матеріали I Всеукраїнської наук.-практ. інтернет-конф. (27 жовтня 2016 р.). Вінниця: ВНАУ. 2016.	С. 150-152 <hr/> 0,1	-
8	Соціально-економічні проблеми вирощування продукції рибництва в Україні	Перспективи розвитку аграрного сектору економіки в умовах глобалізації: Матеріали VIII міжнар. наук.-практ. молодіжної інтернет конф. (30 вересня 2017 р.). Київ. ННЦ "Інститут аграрної економіки". 2017.	С.143-146 <hr/> 0,15	-
9	Тенденції розвитку витрат через призму історії	Наукова думка сучасності і майбутнього: збірник статей XVIII всеукраїнської. практ.-пізнав. конф. (28 лютого – 11 березня 2018 р.). Дніпро: ГО "Наукове мислення". 2018.	С.23-26 <hr/> 0,3	Я.П. Іщенко
10	Обґрунтування вибору методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рибогосподарських підприємств	Економіка, фінанси, облік та право: аналіз тенденцій та перспектив розвитку: збірник тез доповідей. міжнар. наук.-практ. конф. (5 березня 2020 р). ч. 3	С.25-27 <hr/> 0,15	-

Всього за темою дисертаційної роботи "Облікове забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в рибництві" опубліковано 10 наукових праць загальним обсягом 5 умовн. друк. арк. (власний доробок автора 4,1 умовн. друк. арк.), в тому числі 0,3 умовн. друк. арк. у науковому виданні іншої держави, 2,4 умовн. друк. арк. у фахових виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз та 2,3 умовн. друк. арк. у наукових фахових виданнях України.

Здобувач



Вчений секретар

М.П.

26 квітня 2020 р.

Мельник О.С.

Льотка Г.І.