

DOI: 10.5281/zenodo.3834746

UDC: 005.915

JEL: M 41

ORGANIZATIONAL AND TECHNOLOGICAL FEATURES OF FISHERIES AND THEIR IMPACT ON THE CONSTRUCTION OF COST ACCOUNTING

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ РИБНИЦТВА ТА ЇХ ВПЛИВУ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ ВИТРАТ

Bezverkhyi V. Kostiantyn, Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor
National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine
ORCID: 0000-0001-8785-1147
Email: kosticbv@ukr.net

Nelia Kharchenko
National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine
ORCID: 0000-0002-0397-0825
Email: nelyakharchenko@gmail.com
Recieved 01.11.2019

Безверхий К.В., Харченко Н.А. Організаційно-технологічні особливості рибництва та їх впливу на побудову обліку витрат. Науково-методична стаття.

У даній роботі розкривається вплив організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень рибництва на побудову обліку. Вивчено стан рибництва в Україні, запропоновано структуру об'єктів обліку витрат на біологічні перетворення у взаємозв'язку з об'єктами управління ними, висунуто методичні прийоми аналітичного обліку витрат за виокремленими стадіями виробничого процесу. Розуміння цього дозволить побудувати модель обліку витрат, яка забезпечить менеджмент своєчасною, релевантною інформацією. Пропоновані методичні прийоми дозволять врахувати рівень спеціалізації підприємств та забезпечити ідентифікацію витрат за місцями їх виникнення та стадіями виробничого процесу.

Автором запропоновано ототожнення процесу побудови обліку витрат на підприємствах рибного промислу та їх організаційно-технологічну специфіку.

Ключові слова: рибництво, рибне підприємство, сільське господарство, облік витрат, калькуляція.

Bezverkhyi K.V., Kharchenko N.A. Organizational and technological features of fisheries and their impact on the construction of cost accounting. Scientific and methodological article.

In this paper the influence of organizational and technological features of biological transformations of fisheries on the construction of accounting is revealed. The state of fisheries in Ukraine is studied, the structure of the objects of accounting of expenses for biological transformations in relation to the objects of their management is offered, methodical methods of analytical accounting of expenses at separate stages of the production process are put forward. Understanding this will build a cost accounting model that will provide management with timely, relevant information. The offered methodical techniques will allow to take into account the level of specialization of enterprises and to provide identification of costs at their place of origin and stages of the production process.

The author proposes the identification of the process of construction of cost accounting at fisheries enterprises and their organizational and technological specificity.

Keywords: fish farming, fishing enterprise, agriculture, cost accounting, costing.

На території держави знаходиться понад 50 тис. водойм, які придатні для риборозведення. За науковими розрахунками в країні є можливість вирощувати близько 130 тис. тонн риби на рік, що дозволить забезпечити населення доступною та якісною продукцією власного виробництва.

У 2018 році заводами було вселено до водойм України 14,1 млн екз. водних біоресурсів, а всього за період з 2010 по 2018 роки зариблення склало понад 80 млн екз. молоді риби. Основними видами відтворення є: рослиноїдні види риби (білий амур, білий і строкатий товстолобик) та короп, а також аборигенні види риби (щука, судак, сом). Протягом 2018 року у рибогосподарські водні об'єкти України вселено 46,2 млн екз. молоді риби, що на 7,1 % перевищує показник 2017 року. Протягом року здійснювалось вселення таких видів риби: рослиноїдних (білий амур, білий та строкатий товстолобик) – 5,9 млн екз.; аборигенних (сазан (короп), щука, сом, судак) – 8,2 млн екз., у тому числі, осетрових (російський осетер, стерлядь) – 1,6 млн екз., лососевих – 0,17 млн екз.[1].

У 2018 році загальний вилов водних біоресурсів підприємствами рибної галузі України склав 88,6 тис. тонн, що на 4,4 % менше показника 2017 року у зв'язку із зменшенням вилову риби в Азовському морі. На озерах і водосховищах (їх частинах) України працюють спеціальні товарні рибні господарства (СТРГ), що поєднують у собі елементи аквакультури і промислового вилову. У 2018 році на території України діяло 533 таких господарств, загальною площею 144,8 тис. га. Всього у 2018 році вилов проводили 295 СТРГ, якими добуто 7,2 тис. тонн риби[1].

Враховуючи всю вище наведену інформацію, пояснюється актуальність детального вивчення організаційно-технологічних особливостей рибництва та їх впливу на побудову обліку витрат на підприємствах рибництва.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Організаційно-методичні та практичні засади бухгалтерського обліку на рибницьких підприємствах досліджували Н. Вдовенко, Н. Золотарьова, Я. Іщенко, М. Правдюк, Н. Правдюк. Зокрема, обґрунтування значення облікової політики в діяльності рибницьких підприємств та вплив специфіки галузі рибництва на її формування знайшло відображення у праці Н. Правдюк та О. Пилявець [2]. Вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності рибницьких господарств на побудову обліку виробництва продукції досліджували Н. Золотарьова [3] та М. Правдюк [4], Я. Іщенко наводяться теоретико-організаційні засади диференційованого підходу до побудови об'єктів бухгалтерського обліку в рибгосподарських підприємствах відповідно до їх технологічної спеціалізації.

Формулювання цілей статті.

Мета дослідження полягає у розкритті впливу організаційно-технологічних особливостей рибництва та їх впливу на побудову обліку витрат на виробництво продукції рибництва.

Виклад основного матеріалу.

Біологічні активи – це дефініція активів, що у процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. В Україні методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає П(с)БО 30 «Біологічні активи, уміжнародній практиці – IAS 41 «Agriculture». Обидва положення регулюють облік сільськогосподарських активів, особливості обліку яких не розкривається у інших стандартах.

Відповідно до пункту 2 П(с)БО 30, біологічним активом, наприклад, ремонтний молодняк, визнається актив, якщо існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та вартість якого може бути достовірно визначена.

В останні роки спостерігається скорочення виробництва продукції рибництва у зв'язку з відсутністю ефективних механізмів державної підтримки селекційної та відтворювальної діяльності, розроблених програм підвищення кваліфікації для спеціалістів рибних господарств, недостатністю фінансових і, передусім, інвестиційних ресурсів для оновлення застарілої матеріально-технічної бази й впровадження сучасних технологій при вирощуванні водних біоресурсів, погіршенням екологічного стану водойм. У нинішніх економічних умовах підприємства аквакультури фактично позбавлені доступу до традиційних кредитних інструментів через їх високу вартість, що унеможливує поповнення обігових коштів в умовах сезонності виробництва [4].

Основу інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень формує система бухгалтерського обліку підприємств. Широкий спектр якісних характеристик, що висувуються до бухгалтерської інформації, обумовлює використання раціональних підходів до організації облікового процесу з метою ефективного управління виробництвом продукції рибного господарства [3]. Підприємствам рибного господарства притаманний широкий спектр різних особливостей, які визначаються залежно від типу рибництва, сезонності, формою провадження рибного господарства, методами за допомогою якого вирощують рибу, а також видовим складом риби, що мають вплив на організацію системи обліку і слід мати на увазі це при її організації та впровадженні.

За організаційно-технологічними показниками інтенсифікації рибництво (аквакультура) 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;
- екстенсивна – організаційно-технологічна форма аквакультури, яка передбачає використання природних кормових ресурсів, засоби інтенсифікації за такою формою не використовують;
- напівінтенсивна – частково поєднує інтенсивну та екстенсивну форми аквакультури [3].

Модель господарства впливає на його економічний розвиток та побудову обліку. Залежно від організації і завершеності процесу вирощування риби розрізняють такі системи господарств:

- повносистемні – розведення і вирощування риби від стадії отримання ікринки до товарної продукції. Обороти дво- і трирічний за інтенсивною, рідше екстенсивною формою ведення господарства;
- риборозплідники (неповносистемні) – вирощування рибопосадкового матеріалу (личинки мальків, цьоголіток, однорічок, дволіток коропа (за трилітнього обороту)) для зариблення нагульних ставів. Цикл проведення робіт – однорічний;
- нагульні (неповносистемні) – вирощування товарної риби із рибопосадкового матеріалу, отриманого зі сторони, за однорічного циклу при інтенсивній, рідше екстенсивній формі рибництва [5].

Так, вирощування рибопосадкового матеріалу і товарної риби, в повносистемному рибницькому господарстві, вимагає часу для кожного циклу і носить сезонний характер. Виробничий процес переходить з одного календарного року в інший. Цим і пояснюється постійна наявність незавершеного виробництва у рибництві. Вартість цьоголітки в зимувальних ставах відображається як незавершене виробництво, що переходить на майбутній рік. Після вилову однорічки із зимувальних ставів і посадки у нагульні стави, всі наступні витрати відносять на вирощування товарної риби. У ці витрати включають вартість рибопосадкового матеріалу і витрати на його вирощування до облову та реалізації.

Немаловажливим є точний розрахунок фактичного обсягу незавершеного виробництва а також оцінка, а саме:

- кошти на розведення рибопосадкового матеріалу та товарної риби;
- риба, що була залишена на дорощування, та у виконання плану по товарній рибі не враховується;
- риба, яку лишили спеціальних місцях для зберігання доки вона не оплачена покупцями, її хоч і рахують в валовій кількості товарної риби, але не враховується до випуску товарної продукції та не представляється в обліку та звітності складі незавершеного виробництва. Риба, що оплачена та залишена у спеціальних місцях для відвічного зберігання включається в обсяг реалізованої продукції. При цьому всі затрати на це зберігання покриваються за рахунок коштів покупця та не включаються до собівартості розведення товарної риби.
- кількість дволіток, яку лишили для трирічного дорощування.

Залежно від прийнятої технології вирощування рибницькі господарства працюють за одно-, дво- і трирічними циклами. Цикл – це тривалість вирощування риби від личинки до товарної маси [6]. Трирічний цикл вирощування товарної риби застосовують насамперед у районах, де короткий рибогосподарський вегетаційний сезон.

Відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи" та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 об'єктами обліку в рибництві є сільськогосподарська продукція (товарна риба) та додаткові біологічні активи (матеріал для розведення риби).

В 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 в зимувальних ставах;
- вирощування товарної риби в нагульних ставах.

Результатом кожного з цих етапів біологічних перетворень є отримання біологічних активів чи готової продукції (товарної риби), що вимагає відокремленого обліку витрат за вказаними стадіями (переділами) [4].

Вважаємо, що такий підхід окреслення об'єктів не дозволяє отримати достатньої кількості необхідної інформації, що потрібна для керування процесами виробництва. Необхідно звернути увагу на специфіку технологічного процесу підприємств рибництва а саме:

- необхідне обслуговування племінного стада риб;
- відповідно до тривалості виробничого циклу (2-ох або 3-річного) повносистемні підприємства рибництва можуть розраховувати не лише собівартість цьоголіток, але і собівартість дволіток;
- при використанні заводського методу одержання личинок раціональним буде обчислення собівартості личинки, отриманої заводським методом, і личинки від природного нересту окремо.

Під час вирощування аквакультури витрати слід поділяти за різновидами продукції, що отримана, тому необхідно створити економічно обґрунтовану та доцільну методику для такого поділу. Тому розподіл повинен здійснюватися пропорційно вартості аквакультури на активному ринку, тобто відповідно справедливій вартості, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

У повносистемних рибницьких господарствах необхідно організувати облік витрат на біологічні перетворення за місцями їх виникнення (за видами ставів), відокремлений облік за віком та видом (породою) вирощування риби, за джерелами отримання рибопосадкового матеріалу та статтю для маточного поголів'я. Досить влучно В.Д. Слободян зазначає, 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" [7].

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 Про затвердження форми звітності № 1А-риба). Облік витрат ведеться у розрахунку на одну тисячу штук і на один кілограм для рибопосадкового матеріалу та для ремонтно-маточного поголів'я. Для товарної риби облік витрат ведеться у розрахунку на один кілограм.

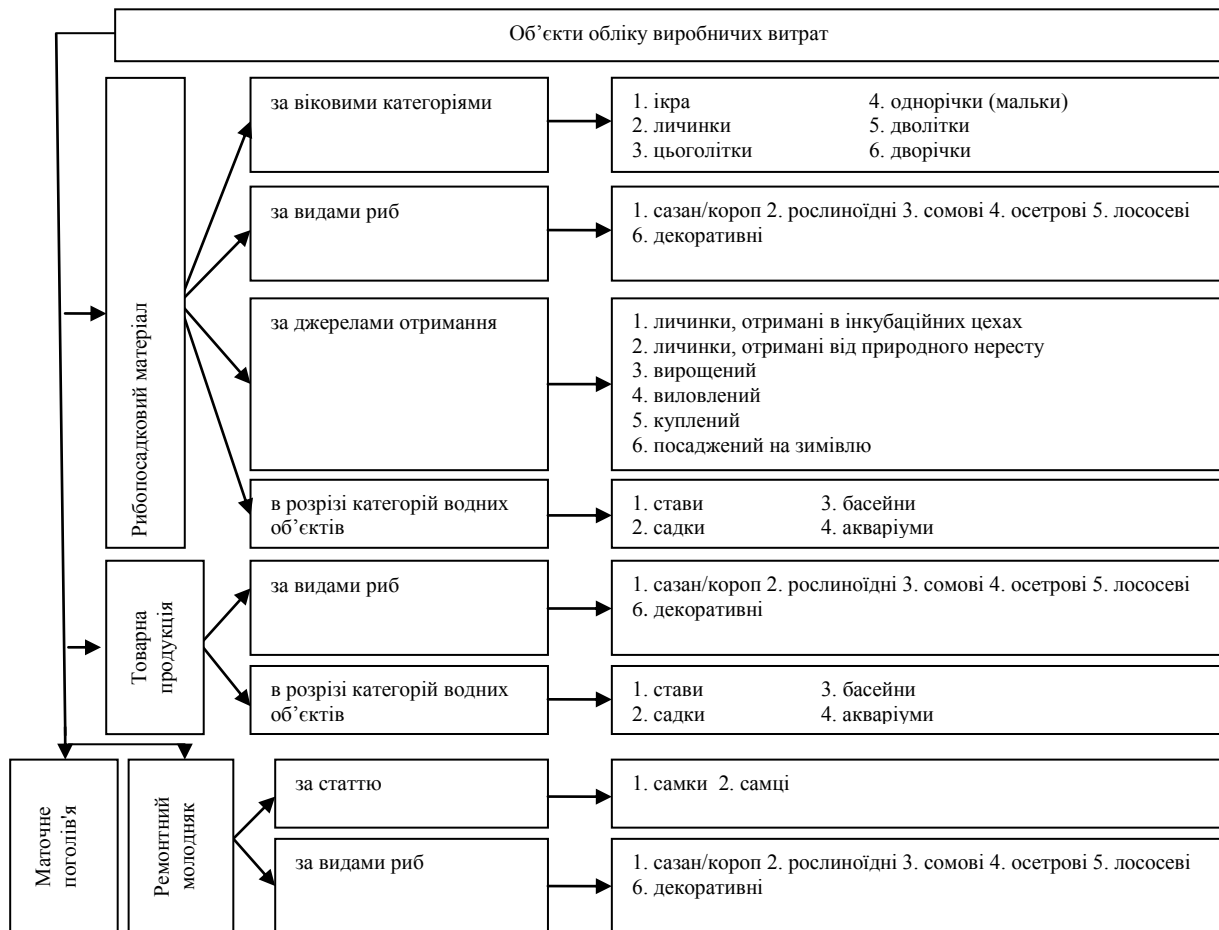


Рис.1. Класифікація об'єктів обліку виробничих витрат.

Джерело: власна розробка авторів.

Вплив на організацію системи обліку у рибництві мають загальні особливості даного виду економічної діяльності та виробничо-технологічні особливості (табл.1).

Головною специфікою технології та характеру виробництва у рибництві є їх взаємозв'язок із сезонністю та наявністю незавершеного виробництва.

Об'єктами калькулювання в рибництві є мальки (1 тис. штук), цьоголітки (1 ц), річники (1 ц), ремонтний молодняк (1 ц), товарна риба (1 ц). Собівартість 1 ц товарної риби, що вирощується в ставках та інших водоймах, складається із витрат на зариблення водоймищ (включаючи вартість мальків), витрат на вирощування та вилов риби. У спеціалізованих підприємствах з повносистемним рибним господарством (включаючи риборозведення) визначається собівартість 1 тис. мальків шляхом ділення суми витрат на утримання плідників, що перебувають протягом року в маточниках і нерестових ставках, на кількість мальків, пересаджених з нерестових ставків. Собівартість одного центнера цьоголіток визначається діленням загальної вартості мальків та витрат на вирощування риборозсадницького матеріалу (цьоголіток) на кількість центнерів обчисленої продукції. При цьому середня маса цьоголітки приймається за 30 грамів [8]. До цих витрат необхідно додавати вартість цьоголіток, витрати на їх розведення до вилу та реалізації. Витрати понесені на 1 центнер товарної риби розраховуються шляхом поділу усіх затрат на її розведення на кількість отриманої риби.

У риболовецьких підприємствах визначається собівартість 1 ц валової риби, що складається із витрат на виловлення, транспортування, охолодження, підмороження та підсолення риби з метою збереження її якості та на утримання суден і флоту, а також засобів виловлення.

Витрати суден і флоту, які виконують функції транспортних або пошукових, враховуються в загальних транспортних витратах.[9].

Проведення перерахунку незавершеного виробництва на багатьох підприємствах рибництва відбувається тільки один обов'язковий раз на рік, напередодні складання річної фінансової звітності. Саме це і обумовлює спотворювання даних наведених в облікових документах, адже на залишках рахунка незавершеного виробництва впродовж року сумуються втрати, які не були враховані, а також пне дає змоги повноцінно виконувати функції контролю та аналітики незавершеного виробництва. Керування витратами, які пов'язані з процесами якісних і кількісних змін біологічних активів повинно проводитися за вертикальною системою управління підприємством, адже сектори управління витратами мають залежність від структури організації та виробництва підприємства.

Таблиця 1. Вплив організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень у рибництві на облікове забезпечення управління витратами.

Організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибництві	Організаційні та методичні особливості обліку витрат
1	2
Вибір технологічного процесу виробництва залежно від біологічних особливостей культивованих риб та їх відношення до умов зовнішнього середовища (тепловодні – коропові чи холодноводні – форелеві)	Різний склад витрат на біологічні перетворення і неоднакові способи їх здійснення обумовлюють необхідність їх різного документального оформлення та подальшої систематизації відповідних даних у системі об'єктів бухгалтерського обліку
Повносистемний чи неповносистемний процес виробництва	При повносистемному процесі виробництва: - організація обліку витрат за місцями їх виникнення (за видами ставів); - відокремлений облік витрат за стадіями (переділами) та наростаючим підсумком; - організація обліку за видами риб та їх віковими групами (маточне поголів'я, мальки, цьогорічки, дворічки, товарна риба); - наявність великої питомої ваги незавершеного виробництва потребує організації його оцінки та обліку; - виділення витрат основного та допоміжного виробництва, загальновиробничих витрат з подальшим розподілом непрямих витрат на об'єкти обліку рибництва; При неповносистемному процесі виробництва облік витрат здійснюється по рибництву вцілому (один аналітичний рахунок), або розмежується за видами риби
Цикл вирощування риби (однорічний, дворічний, трирічний)	Розмежування витрат за роками вирощування риби
Використання для виробництва земель водного фонду	Облік специфічних витрат з організації ставкового господарства (витрати на підготовку ставів включаючи роботи з планування ложа, формування розвиненої система водозбірних каналів, осушування ложа, обробки негашеним вапном, заповнення ставу водою; витрати на ремонт гідротехнічних споруд; витрати на фільтрацію води; витрати на аналізи води тощо)
Наявність полікультури	Розподіл витрат за видами отриманої продукції
Результати виробництва (товарна риба, біологічні активи)	Організація обліку готової продукції та біологічних активів; облік приросту їхньої маси протягом різних стадій вирощування, обсягу вирощеної (виловленої) риби; калькулювання собівартості готової продукції та біологічних активів

Джерело: складено автором за матеріалами [2]

Можна виділити два типи виробничої структури: за продуктом та за однорідними технологічними операціями. Виробнича структура за продуктом передбачає створення самостійних виробничих підрозділів, орієнтованих на виробництво та збут конкретних видів продукції. В рибогосподарських підприємствах прикладом таких виробничих підрозділів можуть бути підрозділ з вирощування рибосадкового матеріалу, підрозділ з виробництва товарної риби тощо.

Структура виробництва, що налагоджена за однорідними технологічними операціями, визначає формування підрозділів виробництва, що направлені на реалізацію окремих технологічних операцій на однотипному устаткуванні, наприклад, підрозділ, що організований за видами виробничих і спеціалізованих ставів. Це зумовлює створення складної структури об'єктів управління витратами на біологічні перетворення (табл. 2).

Для отримання інформації про об'єкт управління необхідно створити систему обліку, об'єктом якої будуть елементи ідентичні об'єктам управління.

У повносистемних рибних господарствах слідокреслити 4 стадії вирощування рибосадкового матеріалу та товарної риби, підсумком всіх цих переділів біологічних перетворень є одержання біологічних активів (мальків) чи готової продукції (товарної риби). Все це залежить від роздільного обліку витрат за наведеними переділами, адже саме він дає можливість вірно обчислити собівартість продуктів біологічних активів, що одержані від різних стадій, а також кінцевого готового продукту – товарної риби. Також на таких підприємствах облік витрат на біологічні перетворення слід вести за місцями де вони виникли (за різновидами ставків), а також роздільний облік за роками в які було розведено рибу (виходячи від організації розведення за 1-, 2- чи 3-річним циклом)

Під час розведення рибної полікультури потрібно розподіляти витрати за окремими різновидами отриманої продукції, це потребує дослідження резонної, економічно аргументованої методики таких переділів. Бухгалтерський облік у неповносистемних підприємствах організовується не так складно, як у повносистемних, адже у неповносистемних технологічні процеси є елементарнішими, адже на таких підприємствах товарна риба вирощується у нагульних ставках із рибосадкового матеріалу, який був придбаний. Відокремлений облік витрат слід вести за ставами, роками утримання і вирощування риби, а також їх видами.

Таблиця 2. Структура об'єктів управління витратами на біологічні перетворення.

Виробничі процеси рибиництва	Переділи (стадії) біологічних перетворень в рибицтві			
	Вирощування мальків	Вирощування цьоголіток	Утримання цьоголіток в зимувальних ставах	Вирощування товарної риби в нагульних ставах
Годівля	Витрати на корми та забезпечення процесу годівлі (утримання кормоцехів, вартість кормів тощо)			
Утримання	Витрати на утримання малькових і маточних (нерестових) ставів	Витрати на утримання вирощувальних ставів	Витрати на утримання зимувальних ставів	Витрати на утримання нагульних ставів
Вирощування	Витрати на вирощування плідників	Витрати на вирощування цьоголіток		Витрати на вирощування товарної риби
Підрощування	Витрати по підрощенню в лотках та малькових ставах	X	X	X
Вилів риби посадкового матеріалу та товарної риби	Витрати, пов'язані з пересадкою у вирощувальні стави та по пересадці риби з ремонтно-маточного стада в нагульні стави	Витрати, пов'язані з пересадкою у вирощувальні стави другого порядку, зимувальні чи нагульні стави	Витрати, пов'язані з пересадкою у вирощувальні стави другого порядку чи нагульні стави	Витрати, пов'язані з вилівом товарної риби

Джерело: Сформовано автором з використанням [5]

У Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств вказано, що об'єктами обліку витрат в рибицтві, є в цілому галузь рибиництва. Проте в залежності від типів (повно-, неповносистемні, риборозплідники, нагульні, селекційні, репродуктори) та специфіки процесів технології, підприємства рибиництва трактують та уточнюють об'єкти обліку та керування витратами виробництва.

Для відокремлення витрат виробництва між незавершеним виробництвом і товарним випуском за кожною стадією відображаються та розраховуються залишки незавершеного виробництва на кінець місяця. Як наслідок, фактична собівартість даної рибопродукції розраховується, зважаючи на витрати виробництва, обчислених за кожною стадією у розрізі відокремлених статей калькуляції витрат із зміненням залишків незавершеного виробництва на початок і кінець місяця.

Особливості використання методу обліку за відокремленими стадіями:

1. Недиференційованість вихідного матеріалу (не звертається увага на здатність полігамного способу вирощування).
2. Вибір етапу розведення в контексті постійного технологічного процесу чи ряду поетапних процесів виробництва (кожний чи сукупність з яких складають окрему стадію).
3. Облік витрат за окремими переділами в цілому, а після розрахунку собівартості окремих видів продукції (за статтями витрат).
4. Існування переліку біотехнічних процесів, які завершуються отриманням готового продукту.
5. Кожній віковій категорії притаманні власні особливості вирощування (на будь-якому переділі вирощування з'являються елементи та специфічні чинники та причини, які мають вплив на собівартість рибопродукції)

Вагомий мінус у методі обліку за стадіями це недостатність оперативного контролю за додержання норм витрат на більшій частині підприємствах рибиництва. Його можливо позбавитись шляхом застосування на підприємствах, які використовують метод обліку витрат за стадіями виробництва елементів нормативного методу. Цей метод є передовим, адже прогнозує щоденне виявлення відхилень від норм усіх видів витрат на виробництво.

Метод обліку витрат за нормами передбачає додержання наступних принципів:

- а) встановлення лімітів витрат по кожному виду продукції, які визначаються відповідно до норм і кошторисів;
- б) облік ведеться за змінами встановлених норм, корегування собівартості визначеної нормами, обчислюється вплив змін на собівартість рибопродукції;
- в) фактичні витрати обліковуються продовж облікового періоду та розподіляються на нормативні витрати та відхилення від встановлених норм;

- г) необхідно виявити чинники які призвели до ухилення від встановлених норм за місцями виникнення та центрами відповідальності;
- д) розрахунок фактичної собівартості риби з розподілом витрат за нормами, відхиленнями від норм та їх змінами.

Враховуючи галузеві особливості і специфіку окремих виробництв, можна виділити такі варіанти нормативного методу обліку витрат:

- облік за нормативними витратами;
- паралельний облік за фактичними і нормативними витратами;
- облік ведеться змішаним способом [10].

На підприємствах рибного промислу із внутрішніми водоймами найбільш популярним для використання є облік за нормативними витратами, тобто аналітичний облік витрат ведеться за встановленими нормами та відхиленнями від них.

У зв'язку зі значним подорожчанням матеріальних ресурсів, зокрема комбікорму, та з метою економії й раціональної експлуатації екосистеми ставів, більша частина господарств використовує випасну форму рибництва, застосовуючи певний набір полікультури риб. Годування ставових риб є ціноутворюючим фактором, який значною мірою визначає рух матеріальних запасів на підприємстві, а також рентабельність виробництва.

Загальні особливості рибництва як галузі та виробничо-технологічні особливості рибництва здійснюють істотний вплив на організацію і методику обліку на рибницьких підприємствах. І, якщо загальногалузеві особливості притаманні всім господарствам, які займаються рибництвом, то виробничо-технологічні особливості багато в чому залежать від типу господарства, методів вирощування риби, форм ведення рибництва та видового складу риби, що вирощується. В результаті можливі різні варіанти поєднання цих особливостей в рибницьких господарствах, а отже, і різні варіанти побудови обліку в них.

Специфіка бухгалтерського та фінансового обліку витрат на виробництво аквакультури, як синтетичного, так і аналітичного, визначається сукупністю технологічних процесів, це обумовлюється послідовністю понесених витрат на розведення рибопосадкового матеріалу до моменту посадки його до нагульних ставів для отримання в майбутньому товарної риби. Прямо на відокремлені переділи розведення відносять витрати на утримання плідників, заробітну плату виробничих робітників та відрахування з неї, матеріали та сировину, тощо. Якщо ж розподілити прямо неможливо, витрати, наприклад транспортні, на знос обладнання чи інвентаря для ловлі риби, промислового устаткування, їх диференціюють за переділами вирощування відносно маси рибопосадкового матеріалу та риби. Тільки після закінчення стадії дозволяється списання витрат з однієї стадії ставового рибництва на іншу.

Методику визначення справедливої вартості господарство встановлює самостійно та зазначає її у Наказі про облікову політику підприємства. А ще для вирішення проблеми оцінки біологічних активів на підприємстві може створити постійно діючу комісію з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції. До її складу, крім представників бухгалтерії, залучають головних спеціалістів господарства [11].

Зазвичай справедлива вартість визначається за середньою вартістю реалізації риби на підприємстві за минулий звітний період. Розрахувавши цю вартість її необхідно зменшити на витрати, які підприємство очікує понести.

Облік витрат на вирощування риби доцільно вести за кожним окремим етапом згідно з прийнятою в господарстві номенклатурою статей витрат. При цьому відкривають відповідні аналітичні рахунки до субрахунку 232 «Тваринництво», а саме:

- 2321 «Виведення і вирощування мальків»,
- 2322 «Вирощування цьоголіток»,
- 2323 «Вирощування річників»,
- 2324 «Вирощування товарної риби».

Товарну рибу відображають на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а рибопосадковий матеріал власного виробництва – на субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю». Товарну рибу і рибопосадковий матеріал оприбутковують за справедливою вартістю за мінусом очікуваних витрат на продаж, яка не збігається із сумою витрат, понесених на вирощування риби. В таблиці 3 наведено кореспонденцію рахунків з обліку витрат на вирощування товарної риби. У п.18 П(С)БО 30 говориться, що при оприбуткуванні біологічних активів та сільськогосподарської продукції можуть виникати доходи або витрати від їх первісного визнання. Доход визначають, коли справедлива вартість (за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу) перевищує фактичні витрати на вирощування риби. А витрати, навпаки – якщо перевищують справедливу вартість. Для відображення доходів та витрат від переоцінки та первісного визнання використовують субрахунки 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Фінансовий результат від первісного визнання таких активів визначають наприкінці звітного року. Щоквартально на дату балансу рибопосадковий матеріал потрібно переоцінювати до поточної справедливої вартості за мінусом витрат на реалізацію.

Таблиця 3. Кореспонденція рахунків з обліку витрат на вирощування товарної риби

№	Зміст операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дт	Кт	
1	2	3	4	5	6
1	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на роботах із зариблення водойм, вирощування та вилову товарної риби	Табель обліку використання робочого часу, облікові листи праці і виконаних робіт, розрахунок нарахування оплати праці працівникам	232	661	315500
2	Нараховано ЄСВ	Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів)	232	651	69410
3	Списання рибопосадкового матеріалу на зариблення ставків	Акт про зариблення ставків	232	212	137000
4	Відображено вартість використаного корму для годівлі риби	Відомість витрат кормів	232	27 (208)	312745
5	Списано вартість використаних будівельних матеріалів (негашене, хлорне вапно)	Накладна (внутрігосподарського призначення)	232	205	10805
6	Віднесено до витрат вартість пального на транспортних роботах, безпосередньо задіяних для потреб виробництва	Обліковий лист тракториста-машиніста, подорожній лист трактора, подорожній лист вантажного автомобіля	232	203	32200
7	Віднесено на рибництво вартість розподілених послуг допоміжних виробництв	Відомість розподілу робіт (послуг) допоміжних виробництв, бухгалтерська довідка	232	234	44388
8	Нараховано суми амортизаційних відрахувань на основі засоби, що безпосередньо використовуються в рибництві	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів	232	131	28275
9	Віднесено до витрат рибництва вартість послуг сторонніх організацій (роботи із зариблення, охорона) залежно від характеру заборгованості	Акти виконаних робіт, рахунки	232	377, 685	89450
10	Нараховано орендну плату за використання земель водного фонду	Бухгалтерська довідка	232	685	42000
11	Списано вартість фактично використаних малоцінних та швидкозношуваних предметів	Накладна (внутрігосподарського призначення)	232	221	4127

Джерело: складено автором за матеріалами [12]

Продукція сільського господарства також підлягає переоцінці, але у сторону заниження, згідно з п.12 П(С)БО 30 після первісного визнання вона керується нормами зазначеними у П(С)БО 9 «Запаси». У складі запасів її обліковують за найменшою з двох оцінок: справедлива вартість за вирахуванням очікуваних витрат на продаж, або чиста вартість реалізації – у випадку зниження її ціни, або втратила первісно очікувану суму економічної вигоди.

Висновки і перспективи подальших досліджень.

Враховуючи все вище сказане не може бути єдиної методики обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рибництва на усіх підприємствах даної галузі. Крім того, методика бухгалтерського обліку має цінність лише тоді, коли вона носить прикладний характер, тобто адаптована до особливостей господарювання підприємств конкретної галузі і відповідає запитам менеджменту. Тому бухгалтери-практики мають знати організаційно-технологічні особливості конкретного підприємства і враховувати їх при організації обліку витрат.

Специфіка бухгалтерського та фінансового обліку витрат на виробництво аквакультури, як синтетичного, так і аналітичного, визначається сукупністю технологічних процесів, це обумовлюється послідовністю понесених витрат на розведення рибопосадкового матеріалу до моменту посадки його до нагульних ставків для отримання в майбутньому товарної риби. Прямо на відокремлені переділи розведення відносять витрати на утримання плідників, заробітну плату виробничих робітників та відрахування з неї, матеріали та сировину, тощо. Якщо ж розподілити прямо неможливо, витрати, наприклад транспортні, на знос обладнання чи інвентаря для ловлі риби, промислового устаткування, їх диференціюють за переділами вирощування відносно маси рибопосадкового матеріалу та риби. Тільки після закінчення стадії дозволяється списання витрат з однієї стадії ставового рибництва на іншу.

Усвідомлення усіх наведених у статті взаємозв'язків дасть змогу створити дієву модель обліку витрат, яка б змогла надавати управлінському персоналу своєчасною, релевантною інформацією.

Методичні прийоми обліку, що були висунуті дозволяють врахувати рівень технологічної спеціалізації рибних господарств та забезпечити ідентифікацію витрат за місцями їх виникнення та переділами процесу виробництва.

Удосконалення розуміння про організаційно-технологічну специфіку галузі рибництва у поєднанні з обліковими даними надає простір можливостей для організації та управління рибним господарством. Бухгалтери на таких підприємствах при організації своєї роботи повинні брати до уваги такі специфіки біологічних перетворень у рибництві: територіальне розміщення підприємства, сезонність та циклічність виробництва, тип підприємства, форму ведення рибництва та методи і види вирощуваної риби.

Ще одним з методів подальшого поліпшення обліку витрат на підприємствах рибництва є розширення аналітичних рахунків.

Раціонально побудована система обліку витрат на біологічні перетворення перебуває у прямій залежності від біотехнічних та організаційно-технологічних особливостей рибної галузі.

Abstract

Fishery enterprises have many specific features, determined by the types of fisheries, forms of fisheries, methods of growing fish, as well as the species composition of fish, which significantly affect the organization of the accounting system and should be taken into account when setting up and implementing it.

The cultivation of fish polyculture involves the distribution of costs by types of products obtained, which requires the development of sound, economically feasible methods of such distribution. The distribution of costs for the cultivation of fish in the polyculture by species should be in proportion to the cost of fisheries products in the active market (namely, in proportion to the fair value less the expected costs at the point of sale).

One of the features of the technological process and the nature of production in the fisheries sector is its direct dependence on seasonality and the presence of work in progress.

In full-scale fisheries, it is necessary to organize the accounting of the costs of biological transformation at the place of origin, separate accounting for the age and type of fish production, by sources of fishery material and articles for the royal stock.

The result of each of the stages of biological transformation is the receipt of biological assets or finished products (marketable fish), which requires separate cost accounting by stages (redistribution). This will allow you to correctly determine the cost of production (additional biological assets) obtained from the individual redistribution and the final finished product - commercial fish.

In this article the author proposes the identification of the process of cost accounting at fisheries enterprises and their organizational and technological specificity.

In the conditions of recession of production of fisheries there is a need to develop and implement an adequate accounting system in fishery organizations, taking into account their specificity and technological features of production. An in-depth knowledge of the organizational and technological features of the fishing industry in conjunction with credentials will provide ample opportunity to manage the fish business. F.

Accounting specialists should take into account the following general and production-technological features of biological transformations in fisheries when organizing their work: territorial location of the enterprise, seasonality and cyclicity of production, type of economy, form of fisheries and methods and types of farmed fish.

The rationally constructed system of accounting for the costs of biological transformation is directly dependent on the biotechnical and organizational and technological features of the fishing industry.

Список використаних джерел

1. Державне агентство рибного господарства України. URL: <http://darg.gov.ua/>
2. Правдюк Н.Л. Галузеві особливості облікової політики в рибництві. Вісник Сумського національного аграрного університету. 2011. № 2. С. 144-151.
3. Золотарьова Н.С. Вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності риболовних господарств на побудову обліку виробництва продукції. Вісник ОНУ ім. І.І. Мечникова. 2014. Т. 19. Вип. 3/4. С. 146-150.
4. Правдюк М.В. Обліково-інформаційне забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 2. С. 79-92.
5. Сучасна аквакультура: від теорії до практики. Практичний посібник. Ю.Є. Шарило, Н.М. Вдовенко, М.О. Федоренко, В.В. Герасимчук та ін. К.: "Простобук". 2016. 119 с.
6. Про аквакультуру: закон України від 18.12.2017 № 25293-VI. Відомості Верховної Ради України. 2017. № 43, ст. 616. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua>.

7. Слободян В.Д. Біологічні активи тваринництва – сучасна організація облікового процесу [Електронний ресурс]. Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua>.
8. Особливості бухгалтерського обліку в сільському господарстві: Навч. посібник / За ред. Ф.Ф.Бутинця., І.В.Замули. 2-ге вид., перероб. і доп. Житомир: ЖДТУ, 2013. 412с.
9. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник. 6-те вид., перероб. і допов. К. : Алерта, 2011. 1042 с.
10. ЦибраМ.Ф. Управлінський облік: Курс лекцій / ПНПУ ім. К. Д. Ушинського Одеса, 2012. 140 с.
11. Бусенко О.Т. Технологія виробництва продукції тваринництва.К.: Вища освіта. 2005. 496 с.
12. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

References

1. State Agency for Fisheries of Ukraine. Retrieved from:<http://darg.gov.ua>[In Ukrainian].
2. Pravdyuk, N.L. (2011).Sectoral features of accounting policy in fisheries. Visnyk Sumskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu,iss. № 2[In Ukrainian].
3. Zolotarjova, N.S (2014). Influence of organizational and technological features of the activities of fisheries on the construction of production accounting. Odessa National University Herald. Economy, Vol. 19. iss. 3/4.[In Ukrainian].
4. Pravdjuk, M.V. (2017). Accounting and information support of aquaculture production management. Economy. Finances. Management: actual issues of science and practical activity, Vol. 2. [In Ukrainian].
5. Sharylo, Yu.Ye., Vdovenko, N.M., Fedorenko,M.O. et al. (2016). Modern aquaculture: from theory to practice. Practical Guide. Kyiv: Prostobuk. [In Ukrainian].
6. The Law of Ukraine On Aquaculture5293-VI (2017, December 18) Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrayiny 43, 616. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5293-17>[In Ukrainian].
7. Slobodyan, V.D. (2010). Biological assets of animal husbandry - the modern organization of accounting process // Accounting and Finance APC: Accounting Portal. URL: <http://magazine.faaf.org.ua>. [In Ukrainian].
8. Butinets, F.F., Zamula, I.V (2013). Features of accounting in agriculture: Educ. manual. - 2nd edition, remaking. and ext. - Zhytomyr: ZhSTU .[In Ukrainian].
9. Ohiichuk, M.F., Plaksiienko, V. Ya., Belenkova M. I. et al.(2011). Financial and management accounting by national standards. (6rd ed., rev.).Kyiv : Alerta. [In Ukrainian].
10. Tsibra, M.F. (2012) Management Accounting. Lecture Course. Odessa, South Ukrainian National Pedagogical University named after K. D. Ushynsky [In Ukrainian].
11. Busenko O.T. (2005) Technology of production of livestock products. Kyiv: Higher education,[In Ukrainian].
12. Ministry of Finance of UkraineOn approval of the Accounting Accounts Plan and the Instruction on its application№ 291 (1999, November 30).URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> [In Ukrainian].

Посилання на статтю:

Безверхий К. В. Організаційно-технологічні особливості рибництва та їх впливу на побудову обліку витрат / К. В. Безверхий, Н. А. Харченко // Економічний журнал Одеського політехнічного університету. – 2019. – № 4 (10). – С. 20-29. – Режим доступу до журн.: <https://economics.opu.ua/ejopu/2019/No4/20.pdf>. DOI: 10.5281/zenodo.3834746

Reference a JournalArticle:

Bezverkhyy K. V. Organizational and technological features of fisheries and their impact on the construction of cost accounting. / K. V. Bezverkhyy, N. A. Kharchenko // Economic journal Odessa polytechnic university. – 2019. – № 4 (10). – P. 20-29. – Retrieved from <https://economics.opu.ua/ejopu/2019/No4/20.pdf>. DOI: 10.5281/zenodo.3834746

