

**Список літератури:**

1. Кужельний М. В. Організація обліку : підручник / М. В. Кужельний, С. О. Левицька – Київ: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
2. Пацула О. І. Облік і контроль соціальних витрат підприємства : автореф. дис... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (За видами економічної діяльності)» / О. І. Пацула ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – Київ, 2008. – 21 с.
3. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній – Київ : КНЕУ, 2004. – 411 с.
4. Соченко В. М. Оцінка рівня організації труда бухгалтерської служби в сільськогосподарських підприємствах Криму / В. М. Соченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=832>
5. Фаріон І. Д. Організація обліку, контролю й аналізу : навч. посіб. / І. Д. Фаріон, І. В. Перезовова. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 714 с.
6. Шиманська К. В. Бухгалтерський облік і контроль операцій з виконання колективного договору: організація і методика : автореф. дис... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (За видами економічної діяльності)» / К. В. Шиманська ; Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир, 2010. – 21 с.
7. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку: Наказ Міністра від 26.09.2003 р. N 269 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/ed\\_2003\\_09\\_26/FIN7694.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2003_09_26/FIN7694.html)
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996—XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

**Заревчацкая Т. В.**

Донбасская государственная машиностроительная академия

**ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ ОБЪЕМА РАСХОДОВ ПО ФИНАНСИРОВАНИЮ БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

**Резюме**

Исследованы особенности оценки расходов на финансирование бухгалтерских услуг на малых предприятиях. Разработан методический подход к определению объема затрат на финансирование бухгалтерской службы на малых предприятиях с учетом их рентабельности. Обоснована целесообразность планирования численности работников бухгалтерской службы исходя из объема затрат на ее финансирование.

**Ключевые слова:** бухгалтерская служба, малые предприятия, расходы на финансирование бухгалтерии, рентабельность деятельности, заработная плата.

**Zarevchatska T. V.**

Donbass State Engineering Academy

**PECULIARITIES OF VALUATION OF THE ACCOUNTING SERVICES' COSTS FOR SMALL ENTERPRISES**

**Summary**

Peculiarities of valuation of the accounting services' costs for small enterprises are investigated. The methodical approach to the determination of the costs to finance accounting service for small businesses based on their profitability is developed. Expediency of planning the workforce of accounting service based on the costs of its funding is proved.

**Key words:** accounting service, small businesses, cost of financing accounting, business profitability, wages.

---

УДК 657.44:631.162

**Золотарьова Н. С.**

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

**ВПЛИВ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ ДІЯЛЬНОСТІ РИБОЛОВНИХ ГОСПОДАРСТВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ**

Досліджено вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності рибницьких господарств на побудову обліку виробництва продукції. Встановлено відмінності в організації аналітичного обліку рибницьких підприємств різних систем. Обґрунтовано необхідність формування облікової політики відповідно до особливостей діяльності підприємства.

**Ключові слова:** організаційно-технологічні особливості діяльності, рибництво, облік, виробництво.

**Постановка проблеми.** Законодавством України чітко регламентовано загальні правила обліку процесу виробництва продукції на підприємстві. Законодавчі нюанси, пов'язані з галузевими особливостями носять рекомендаційний характер та доповнюють загальну нормативно-правову базу з

обліку. Але і вони є неповними, хоча можуть слугувати основою при формуванні облікової політики підприємства. Обґрунтовану облікову політику можливо розробити, дослідивши вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємства на обліковий процес.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Економічна наука накопичила певні дослідження функціонування ринку риби і рибопродуктів, свідченням цього є результати досліджень Н. В. Алексіна, А. І. Андрющенка, І. В. Буряк, П. Т. Галасуна, М. Г. Лобаса, Н. О. Марценюк, П. Т. Саблука, Н. І. Смирнюк та інших вчених. При розгляді даних праць, у переважній більшості, було звернуто увагу на загальні тенденції розвитку ринку риби і рибопродукції, стан експортно-імпорتنних операцій. Питання обліку процесу вирощування риби в господарствах розкриті здебільшого в працях Н. М. Вдовенко.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на розвиток економічних досліджень у рибництві, вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності рибницьких господарств на побудову обліку витрат та виходу продукції залишався недостатньо обґрунтованими.

**Метою нашого дослідження** є опис технології вирощування продукції рибництва у тісному поєднанні з бухгалтерським обліком.

**Виклад основного матеріалу.** Свій початок рибництво, як галузь сільськогосподарського виробництва, бере ще у стародавньому часі. У стародавньому Римі в ставках римських патриціїв розводили та вирощували прісноводних риб. У середньовіччі рибництво також відіграло важливу роль у забезпеченні харчами населення. Але науково обґрунтований підхід до виробництва рибницької продукції був зроблений значно пізніше. Вивчення риб у нашій країні пов'язане з експедиціями та дослідженнями східних морів.

На рибництво, як на галузь сільського господарства, вперше звернули увагу в 1869 році, хоча спроби розводити рибу були набагато раніше. Прогресивні діячі науки того часу неодноразово підіймали питання про розведення риби, розуміючи, що рибні запаси у зонах промислового рибальства будуть поступово зменшуватися, але вони не знаходили підтримки уряду. Пізніше ставове рибництво почало розвиватися більш інтенсивними темпами: в період з 1929 по 1940 роки у СРСР виникло 123 рибницьких господарства, а загальна їх площа, у порівнянні з дореволюційним періодом, збільшилася у 6 разів. Почалося нарощування виробництва продукції рибництва: у 1937 році добувалося 97, у 1940 році – 209, а у 1971 році – 830 тис. ц риби.

Рибу вирощують зазвичай у водоймищах (ставках тощо). Цикл вирощування становить від одного до двох чи трьох років. Готовою продукцією є товарна риба, яку виловлюють, продають або переробляють на рибницькому підприємстві.

Технологічний цикл вирощування риби починається з відкладення ікри, з якої розвиваються личинки, потім мальки, далі так звані цьоголітки, одно-, дво-, трирічки. Для кожної із зазначених фаз розвитку риби існують певні особливості утримання й вирощування. Тому здебільшого рибу певного періоду розвитку утримують в окремому водоймищі. При досягненні наступної фази розвитку рибу виловлюють з одного водоймища і запускають до іншого [4, с. 44].

Залежно від біологічних особливостей культивованих риб та характеру прийняття ними умов зовнішнього середовища, ставові господарства поділяють на 2 типи: тепловодні і холодноводні. Характеристика їх подана у табл. 1 [3, с. 124].

Характеристика повносистемної та неповносистемної системи рибницьких господарств подано на рис. 1.

Дана схема відповідає тепловодному типу господарств. На господарствах холодноводного типу застосовують пасовищну та відгодівельну форму ведення рибництва з трирічним оборотом. Для вирощування використовують такі категорії ставів: вирощувальні, маточні, розплідні, нагульні, карантинні, відстійники, садки.

Залежно від прийнятої технології вирощування, рибницькі господарства працюють за одно-, дво і трирічними циклами. Цикл – це тривалість вирощування риби від личинки до товарної маси. В Україні в основному прийнято дворічний цикл, тобто товарну рибу вирощують 2 роки. У перший рік отримують цьоголітків масою 20-30 г, а впродовж другого літа вирощують товарну рибу.

У повносистемному ставовому господарстві стави поділяють на виробничі і спеціалізовані. До виробничих відносять: нерестові, малькові, вирощувальні, зимувальні, нагульні; спеціалізованих – літні маточні, літні ремонтні, карантинні, ізоляційні, стави-садки і головний став.

Стави-садки – використовують восени для збереження живої риби до її реалізації, а навесні – для тимчасового утримання однорічок, призначених на реалізацію. Також у них утримують плідників і ремонтний молодняк, який потім пересаджують у маточні, а плідників – у нерестові стави. Головний став – для накопичення води, її відстоювання і подавання до системи виробничих ставів.

За трирічного циклу вирощування риби у господарствах передбачають ще одну додаткову категорію ставів – вирощувальні стави другого порядку, завданням яких є вирощування дворічок. За будовою вони подібні до нагульних ставів.

Крім традиційних методів рибництва (в штучних або природних водоймах з нерегульованими умовами вирощування), останнім часом набуло

Таблиця 1

Типи і системи рибницьких господарств

Типи господарств	Системи господарств	Форма ведення рибництва	Оборот	Категорії ставів	
Тепловодні	Повносистемні	Пасовищна	Дворічний	Нерестові, малькові, вирощувальні, маточні, зимувальні, карантинні, нагульні	
		Пасовищно-відгодівельна	Трирічний		
	Неповносистемні:	– риборозплідники	Пасовищно-відгодівельна	Однорічний	Нерестові, малькові, вирощувальні, маточні, зимувальні, карантинні, нагульні
			Пасовищно-відгодівельна	Однорічний Дворічний Трирічний	
Холодно-водні	Те саме	Пасовищна	Трирічний	Вирощувальні, маточні, розплідні, нагульні, карантинні. Відстійники, садки	
		Відгодівельна			

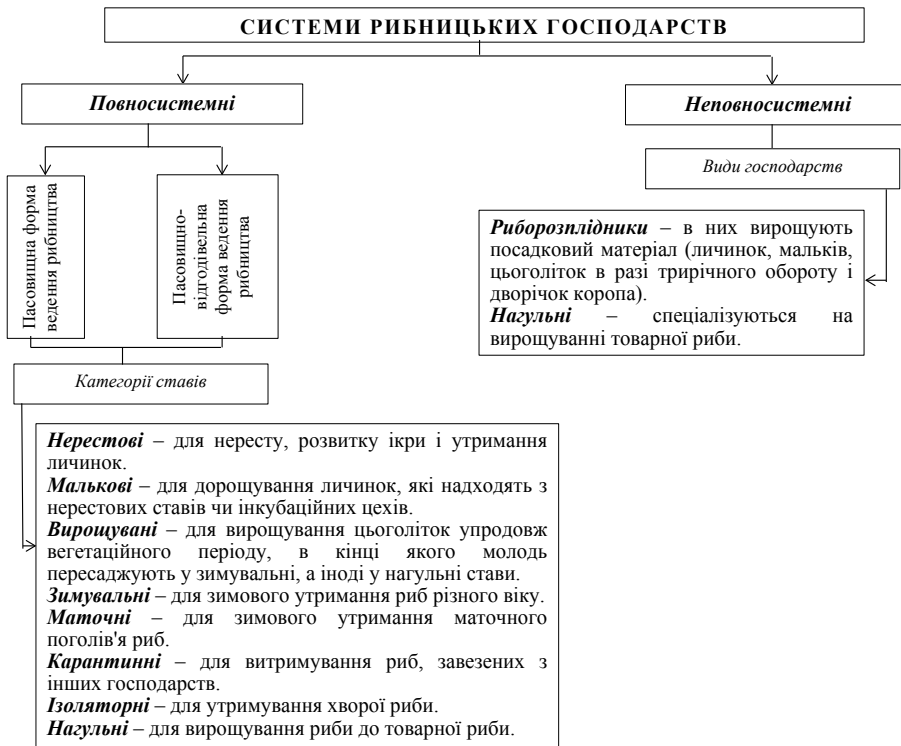


Рис. 1. Характеристика систем рибницьких господарств

розвитку рибництва в умовах штучних водойм обмеженого обсягу з відносно регульованими умовами проживання риб, такі методи отримали назву індустріальних.

Індустріальне рибництво, в даний час, є формою рибного господарства, що найбільш інтенсивно розвивається. Від інших форм воно відрізняється багатьма характерними ознаками:

- виробництво риби здійснюється в невеликих рибоводних емкостях – басейнах, сітчастих садках і проточних ставках;
- високою інтенсивністю виробництва, яка забезпечується за рахунок високої щільності посадки, інтенсивного водообміну і цілеспрямованого формування водного середовища, особливого температурного режиму та газового складу води;
- застосуванням повністю збалансованих за поживними речовинами комбікормів.

Оскільки вирощування риби супроводжується значними енерговитратами, найбільш вигідними такі методи рибництва є на промислових і енергетичних підприємствах (ТЕЦ, ГРЕС), які мають надлишок теплої води.

На повносистемних рибницьких господарствах риба проходить усі фази розвитку.

I етап – виведення і вирощування мальків. На даному етапі господарство несе витрати на утримання маточних, нерестових, малькових ставків та інкубаторних цехів; під рошення личинок та пересадку мальків у малькові ставки. Після пересадки личинок із нерестового до малькового ставу їх кількість визначають об'ємним або еталонним методами.

II етап – вирощування цьоголіток. Тут проводять пересадку мальків та утримання цьоголіток у вирощувальних (вирослих) ставках.

III етап – вирощування річників. Восени цьоголіток пересаджують у ставки-зимівники для подальшого вирощування. У згаданий період рибницькі підприємства несуть витрати на ремонт знарядь лову, здійснення контролю за станом

води, обрубвання льоду, прорубання ополонки, а також інші витрати на догляд за зимівниками. Навесні цьоголіток починають називати річниками. Після їх вилову із зимувальних ставків визначають їх масу та проводять сортування риби.

IV етап – вирощування товарної риби. На цьому етапі підприємства несуть витрати із зариблення та догляду за власними вигульними (нагульними) ставками, а також на вирощування річників до товарного вигляду.

Тобто повносистемні підприємства складаються із системи водоймищ (ставків) – нерестові, вирощувальні, зимувальні, нагульні тощо. На другий рибу вирощують тільки на окремих фазах. Кожне водоймище розглядається як окремий технологічний цикл.

Неповносистемні господарства бувають двох видів: риборозплідницькі та товарні.

Перші вирощують посадковий матеріал і забезпечують ним інші господарства. Другі – вирощують товарну рибу з рибопосадкового матеріалу одержаного на стороні.

Неповносистемні господарства складаються з одного чи двох-трьох водоймищ.

Класичне господарство, яке займається, як правило, усіма стадіями риборозведення, – повносистемне. Такі господарства складаються з цілої системи водойм (ставків) (технологічних циклів) – маточних, ремонтних, нерестових (малькових), вирощувальних, зимувальних, нагульних. У кожному ставку міститься риба певного стану (віку). Тобто риба, що досягла певного віку, виловлюється з відповідного ставка та запускається до іншого. Наприклад, вирощені мальки виловлюються з нерестового ставка та запускаються до вирощувального. Потім з вирощувального до зимувального, із зимувального до нагульного. У нагульному ставку риба остаточно досягає товарної маси, виловлюється та продається на сторону. На кожній стадії риба підкармлюється, проводяться заходи з її захисту від хвороб (використовуються біопрепарати, медикаменти).

Крім наведених технологічних особливостей риборозведення на організацію обліку рибницьких господарств впливають також законодавчі вимоги до ведення бухгалтерського обліку.

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, товарна риба належить до сільськогосподарської продукції, а рибопосадковий матеріал – до додаткових біологічних активів.

Тому при веденні бухгалтерського обліку в рибництві слід керуватися насамперед цими нормативно-правовими документами.

Облік витрат у рибництві організують, враховуючи прийнятну технологію вирощування і тривалість циклу вирощування товарної риби. Наприклад, повносистемні господарства обліко-

вують витрати на окремих аналітичних рахунках до субрахунка 232 «Тваринництво» рахунка 23 «Виробництво», які відкривають за окремими технологічними циклами виробництва: «Виведення і вирощування мальків», «Вирощування цьоголіток», «Вирощування річників», «Вирощування товарної риби» (рис. 2). А неповносистемним рибницьким господарствам для обліку своїх витрат може бути достатньо одного аналітичного рахунку «Вирощування товарної риби». У межах цих аналітичних рахунків облік ведеться за статтями витрат.

Неповносистемні підприємства, що мають тільки одне водоймище (один технологічний переділ), наприклад для вирощування товарної риби, можуть також не відкривати окремих субрахунків. Підприємство з вирощування риби несе специфічні витрати, зокрема це насамперед витрати на:

- оренду ставків;
- охорону ставків;
- добрива, корми;
- рибопосадковий матеріал;
- оплату праці працівників, зайнятих на відповідних роботах з вирощування риби;
- оплату послуг сторонніх організацій, скажімо, за електроенергію, охорону тощо.

Придбані добрива, корми обліковуються на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

Придбаний або вирощений власними силами рибопосадковий матеріал обліковують на субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю». Отриману (виловлену) товарну рибу відображають на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Виробничі витрати в рибництві здійснюються протягом тривалого періоду, а повністю готову товарну продукцію, тобто дорослу рибу, отримують у момент біологічного дозрівання риби. Тому бухгалтерський облік повинен чітко розмежувати витрати за роками: витрати під рибопосадковий матеріал поточного року і витрати під рибопосадковий матеріал майбутніх років. Також до факторів, які впливають на побудову обліку витрат у рибництві, слід віднести пряму залежність галузі від сезонності; безперервний цикл технології вирощування продукції рибництва; наявність великої частки незавершеного виробництва.

Частиною 9.23 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств визначено рекомендований порядок розрахунку собівартості продукції рибницьких господарств.

Собівартість 1 ц товарної риби, що вирощується у ставках та інших водоймах, складається із витрат на зариблення водоймищ (включаючи вартість мальків), витрат на вирощування та вилову оприбуткованої риби. На 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

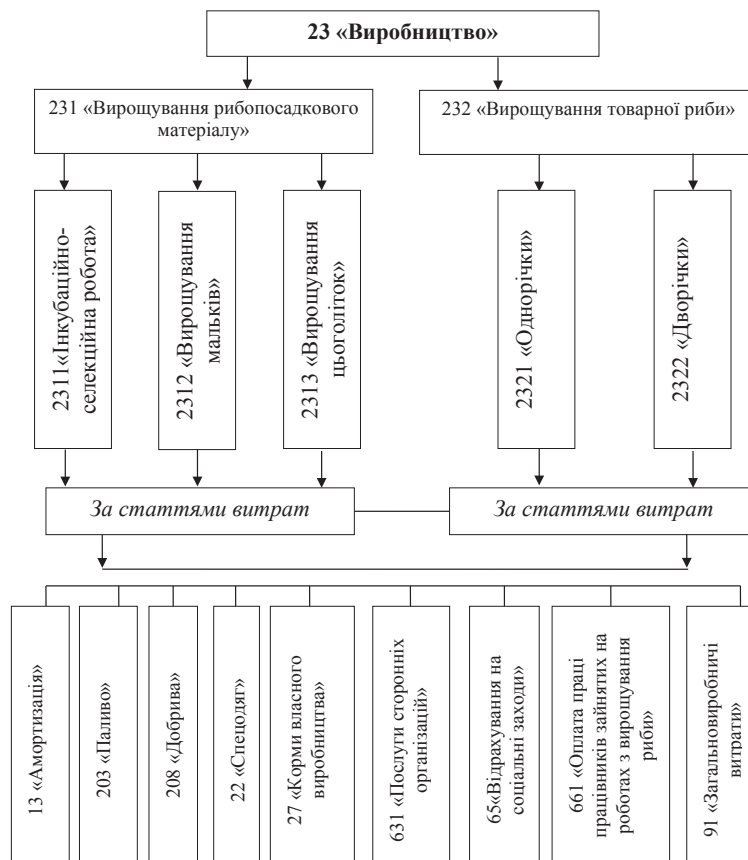


Рис. 2. Організація аналітичного обліку витрат рибництва

ставків. Собівартість одного центнеру 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.

Вартість цьоголіток, що залишилися в ставках-зимівниках, розглядається як витрати на незавершене виробництво, що переходить на майбутній рік. Після вилову риби в ставках-зимівниках і пересадки цьоголіток у вигульні ставки всі наступні витрати відносяться на вирощування товарної риби. В ці витрати включається як вартість самих цьоголіток, так і витрати на їх вирощування до вилову і реалізації. Собівартість одного центнеру товарної риби визначається діленням усіх витрат на її вирощування на кількість одержаної товарної 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.

Крім того, розраховується собівартість 1 тонни готової рибопродукції, яка включає в себе вартість сирцю або мороженого напівфабрикату та витрати на обробку, починаючи з операцій приймання риби до випуску готової продукції [2].

**Висновки і пропозиції.** Промислове рибництво використовує повно- та неповносистемні рибницькі господарства. Технологія вирощування риби в повносистемних господарствах має такі стадії: відкладення ікри і вирощування мальків, вирощу-

вання цьоголіток, вирощування річників, вирощування товарної риби. Кожен технологічний цикл здійснюється в окремому ставку, що позначається на організації аналітичного обліку витрат виробництва. Також при організації обліку процесу

виробництва у рибництві слід врахувати сезонний характер вирощування риби. Беручи до уваги організаційно-технологічні особливості діяльності рибницьких господарств при організації обліку можна досягти відповідності його потребам управління.

#### Список літератури:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua>
2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства Аграрної Політики України від 18.05.2000 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua>
3. Довідник зооінженера / [М. І. Машкін, Д. І. Барановський, О. І. Сокол та ін.]; За ред. М. І. Машкіна. – Київ: Урожай, 1989. – 320 с.
4. Бухгалтерський облік рибницьких господарств // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 12. – С. 44.

**Золотарева Н. С.**

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

### ВЛИЯНИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ ОСОБЕННОСТЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ РЫБОВОДНЫХ ХОЗЯЙСТВ НА ПОСТРОЕНИЕ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ

#### Резюме

Исследовано влияние организационно-технологических особенностей деятельности рыбных хозяйств на построение учета производства продукции. Установлены различия в организации аналитического учета рыбоводческих предприятий различных систем. Обоснована необходимость формирования учетной политики в соответствии с особенностями деятельности предприятия.

**Ключевые слова:** организационно-технологические особенности деятельности, рыбоводство, учет, производство.

**Zolotar'ova N. S.**

Kiev National Economic University named after Vadym Hetman

### INFLUENCE OF ORGANIZATIONAL AND TECHNOLOGICAL FEATURES ACTIVITIES FISHERY FARMS TO BUILD ACCOUNTING PRODUCTION

#### Summary

The influence of organizational and technological features of fisheries activities on construction accounting production. The differences in the organization of analytical accounting aquaculture enterprises of different systems. The necessity of the formation of significant accounting policies in accordance with the features of the company.

**Key words:** organizational and technological features of the activity, fish farming, accounting, production.

---

УДК 657.243

**Кац М. В.**

**Швець В. Г.**

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

### СТАНДАРТИЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ

У статті висвітлено загальноприйнятну міжнародну практику документального оформлення операцій купівлі-продажу товарно-виробничих запасів, здійснено її порівняння з досвідом проведення таких операцій в вітчизняному обліку та запропоновано можливі варіанти його удосконалення і спрощення на основі стандартизації та гармонізації відповідно до світових стандартів.

**Ключові слова:** облік, документування, стандартизація, замовлення постачальнику, видаткова накладна, податкова накладна.

**Постановка проблеми.** Стандартизація бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах, відповідно до міжнародної практики і досвіду, є необхідною умовою подальшого розвитку нефінансових підприємств і організацій на шляху інтеграції у світову спільноту. Це дозволить значно спростити сам процес відображення господар-

ських операцій, зменшити, головним чином, документальне навантаження, а також розширити масштаби діяльності.

Ці зміни будуть корисними, перш за все, з практичної точки зору ведення бухгалтерського обліку. Ініціатори законопроектів про затвердження все нових і нових форм і кількості