

## ■ ДИСКУСІЇ

УДК: 657.222

### ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ В РИБНИЦТВІ ©

**Я.П. ІЩЕНКО,**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри  
обліку та оподаткування  
в галузях економіки,  
Вінницький національний  
аграрний університет  
(м. Вінниця)

У статті розкрито вплив організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень рибництва на побудову системи їх обліку. Зокрема, досліджено стан виробництва продукції рибництва в Україні, окреслено тенденції розвитку галузі. Запропоновано побудову структури об'єктів обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві у взаємозв'язку з об'єктами управління ними та методичні прийоми аналітичного обліку витрат за виокремленими стадіями виробничого процесу, запропоновано структуру розділу "Рахунки обліку витрат виробництва" робочого плану рахунків для повносистемних рибогосподарських підприємств. Розуміння зазначених взаємозв'язків дозволить побудувати ефективну модель обліку витрат, яка забезпечить менеджмент різних рівнів своєчасною, релевантною інформацією. Пропоновані методичні прийоми обліку дозволять врахувати рівень технологічної спеціалізації рибогосподарських підприємств та забезпечити ідентифікацію витрат за місцями їх виникнення та стадіями виробничого процесу.

**Ключові слова:** рибництво, аквакультура, витрати виробництва, витрати на біологічні перетворення, бухгалтерський облік, об'єкти обліку.

**Рис. 2. Табл. 6. Літ. 10.**

**Постановка проблеми.** За Програмою міжнародної сільськогосподарської організації FAO, що діє під патронатом ООН, до 2020 р. споживчий кошик населення планети на 65% буде наповнюватися рибою, вирощеною в аквакультурі і лише 35% буде забезпечуватися виловом з дикої природи. Аквакультура в Україні в більшості випадків є екстенсивною, а рибопродуктивність низькою. Для порівняння: продуктивність рибної галузі України вдвічі нижча, ніж у сусідній Польщі і вп'ятеро нижча, ніж в Угорщині. Виправлення ситуації не в останню чергу залежить від простого та прозорого механізму ведення бізнесу і належного інформаційного його забезпечення, основу якого складає інформація бухгалтерського обліку.

Облікове забезпечення управління витратами на біологічні перетворення рибництва є ключовою ланкою системи управління в рибогосподарських підприємствах, на яку вирішальний вплив мають організаційно-технологічні особливості галузі.

© Я.П. ІЩЕНКО, 2017

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Розвитку теорії та практики обліку витрат підприємства через призму потреб управління присвячені наукові праці провідних вітчизняних вчених, що здійснюють дослідження в галузі методології обліку витрат, серед них: С. Голов [1], Л. Гуцаленко [2], В. Жук, Г. Кірейцев, М. Коцупатрий [3], М. Огійчук, Н. Правдюк [4] та інші.

Проте потребує додаткової уваги наукової спільноти розробка детальної методики обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві, яка б враховувала специфічні аспекти галузі. Врахування галузевих особливостей рибництва дозволить вдосконалити та адаптувати до потреб управління в галузі первинний облік, методику синтетичного та аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та додаткових біологічних активів.

**Формулювання цілей статті.** Мета дослідження полягає в обґрунтуванні організаційно-методичних положень та розробці практичних рекомендацій обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві з урахуванням впливу організаційно-технологічних особливостей виробничих процесів даної галузі.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Останніми роками у зв'язку зі значним зменшенням запасів риби у морях та океанах, а відповідно і обсягів її вилову, все більшого поширення набуває розвиток різних форм аквакультури (таблиця 1).

Таблиця 1

**Добування водних біоресурсів у 2015 році за джерелами їх отримання\***

Показники	Обсяг добування		Структура добування, у % до загального обсягу	
	т	2015р. у % до 2014р.	2015р.	2014р.
<b>Добуто водних біоресурсів – усього</b>	<b>88552</b>	<b>97,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>
у тому числі				
у внутрішніх водних об'єктах	38507	97,2	43,5	43,4
з них				
у прісноводних водоймах – усього	37317	95,5	42,1	42,8
в озерах	2749	96,1	3,1	3,1
у річках	1804	124,1	2,0	1,6
у водосховищах	11104	109,7	12,5	11,1
у ставках та інших водних об'єктах	21660	87,8	24,5	27,0
у виключній (морській) економічній зоні України	34205	154,2	38,6	24,3
у виключних (морських) економічних зонах інших держав та у відкритому морі	15840	53,8	17,9	32,3

\* без урахування тимчасово окупованої території АР Крим і м. Севастополь

Джерело: [Узагальнено автором на основі 5]

Статистичні дані підтверджують загальне зменшення обсягів отриманих водних біоресурсів у 2015 р. на 3% в порівнянні з обсягами 2014 р. Вилов риби у виключній (морській) економічній зоні України зріс на 54,2%, проте добування водних біоресурсів у виключних (морських) економічних зонах інших держав та у відкритому морі скоротився на 46,2%. Вилов біоресурсів у внутрішніх водоймах України склав у 2015 р. 38507 т, що на 2,8% менше рівня 2014 р.

В структурі добування водних біоресурсів частка отримання їх із внутрішніх водних об'єктів у 2015 р. складала 43,5%, з них у прісноводних водоймах – 42,1%. Частка отримання біоресурсів у виключній (морській) економічній зоні України склала 38,6%, у виключних (морських) економічних зонах інших держав та у відкритому морі – 17,9%.

Позитивну тенденцію зростання отриманих біоресурсів мали в 2015 р. їх отримання у річках (+24,1%), у водосховищах (+9,7%) та у виключній (морській) економічній зоні України (+54,2%).

Обсяги вилову морських біоресурсів та біоресурсів внутрішніх водойм в 2016 р. наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

**Обсяги вилову риби та добування інших водних біоресурсів в Україні  
(за 9 місяців) за джерелами їх отримання\*, т**

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	Відхилення у %, 2016р. до 2015р.
Азово-Чорноморський басейн	14 441	20 630	24 223	117,4
в тому числі: Чорне море	3 062	3 387	3 996	118,0
Азовське море	11 379	17 243	20 227	117,3
Внутрішні водойми	15 485	14 067	16 751	119,1
в тому числі: аквакультура	7 672	6 007	6 477	107,8
промисловий вилов	7 813	8 060	10 274	127,5
<b>ВСЬОГО У ВОДОЙМАХ УКРАЇНИ</b>	<b>29 926</b>	<b>34 697</b>	<b>40 974</b>	<b>118,1</b>
Виключна (морська) економічна зона інших держав (океан)	25 334	15 840	7 354	46,4
в тому числі: криль	9 197	13 413	7 354	54,8
<b>ВСЬОГО</b>	<b>55 260</b>	<b>50 537</b>	<b>48 328</b>	<b>95,6</b>
Із загального обсягу виловлено риби (без інших водних біоресурсів)	45 254	37 167	39 325	105,8
Інші водні біоресурси	10 006	13 370	9 003	67,3
Кількість підприємств, що займалися рибогосподарською діяльністю	450	420	410	97,6

\*Без урахування тимчасово окупованої території АР Крим і м. Севастополь

Джерело: [Узагальнено автором на основі 6]

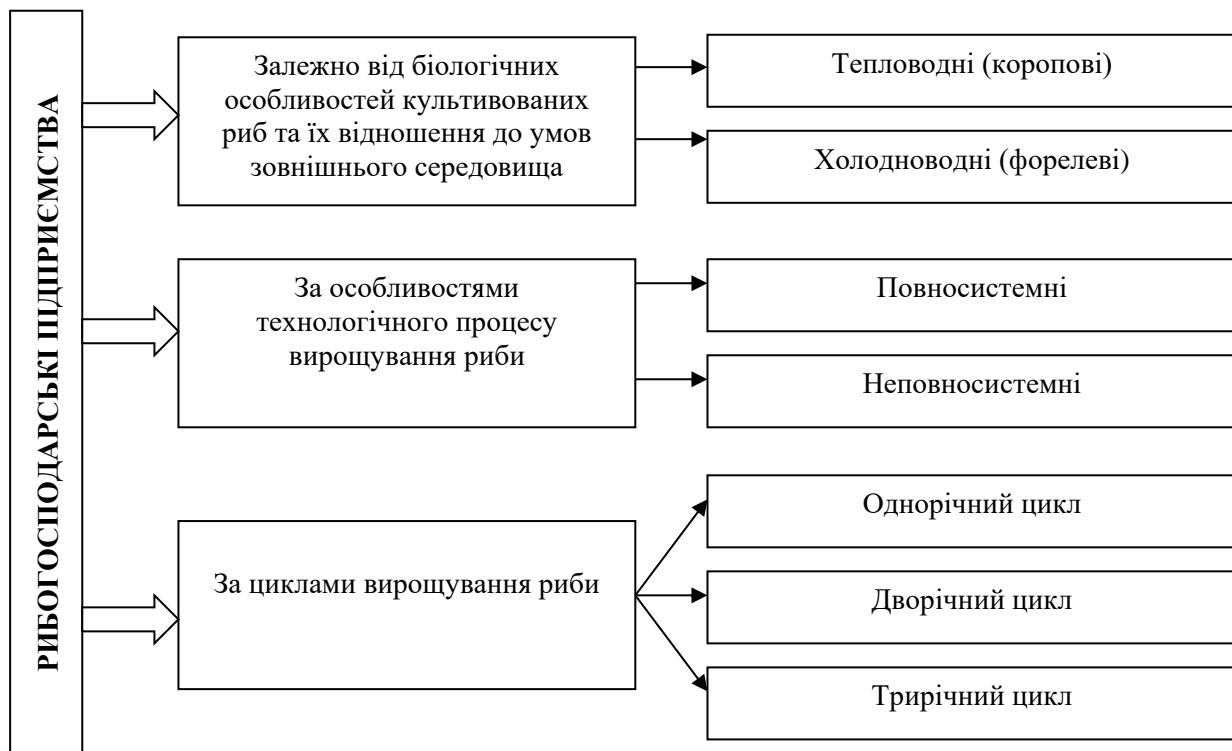
Рибним промислом в звітному періоді займалось 410 підприємств, що на 10 менше, ніж у минулому році. Внаслідок зменшення добування морських біоресурсів з морської економічної зони інших держав та океану скорочується загальна кількість вилову риби та інших біоресурсів в Україні. Так отримання прісноводних біоресурсів за січень-вересень 2016 р., порівняно з їх обсягами за аналогічний період 2015 р., зросло на 19,1 %; отримання риби та інших біоресурсів в Азово-Чорноморському басейні збільшилось на 17,4%; отримання у виключній (морській) економічній зоні інших держав скоротилось на 53,6%. Така ситуація призвела до загального скорочення вилову та добування біоресурсів на 4,4%.

Очевидно, що основним напрямком розвитку галузі рибництва є нарощування виробництва продукції аквакультури у внутрішніх водоймах України.

Залежно від біологічних особливостей культивованих риб та їх відношення до умов зовнішнього середовища ставові господарства поділяють на 2 типи: тепловодні і холодноводні. У тепловодних господарствах (їх, за основним об'єктом розведення, називають коропами) розводять такі основні види риб: короп, товстолобик, білий амур, сом, великоротий буфало, веслоніс, піленгас, щука, судак, карасі, лящ тощо. У холодноводних господарствах основним об'єктом розведення є райдужна форель, тому їх ще називають форелевими.

За особливостями технологічного процесу вирощування риби рибогосподарські підприємства поділяють на повносистемні і неповносистемні. Повносистемні – це господарства, в яких розведення і вирощування риби здійснюється від отримання посадкового матеріалу до товарної риби. До неповносистемних ставових господарств відносять: риборозплідники, які вирощують посадковий матеріал, та нагульні господарства, що спеціалізуються на виробництві товарної риби.

Повносистемні рибницькі господарства залежно від прийнятої технології вирощування риби працюють за одно-, дво- і трирічними циклами (тривалість вирощування риби від личинки до товарної маси). Групування рибогосподарських підприємств відображено на рис. 1.



**Рис. 1. Класифікація рибогосподарських підприємств**

Джерело: [Узагальнено автором на основі 7]

У повносистемному ставовому господарстві стави поділяють на виробничі і спеціалізовані (рис. 2).

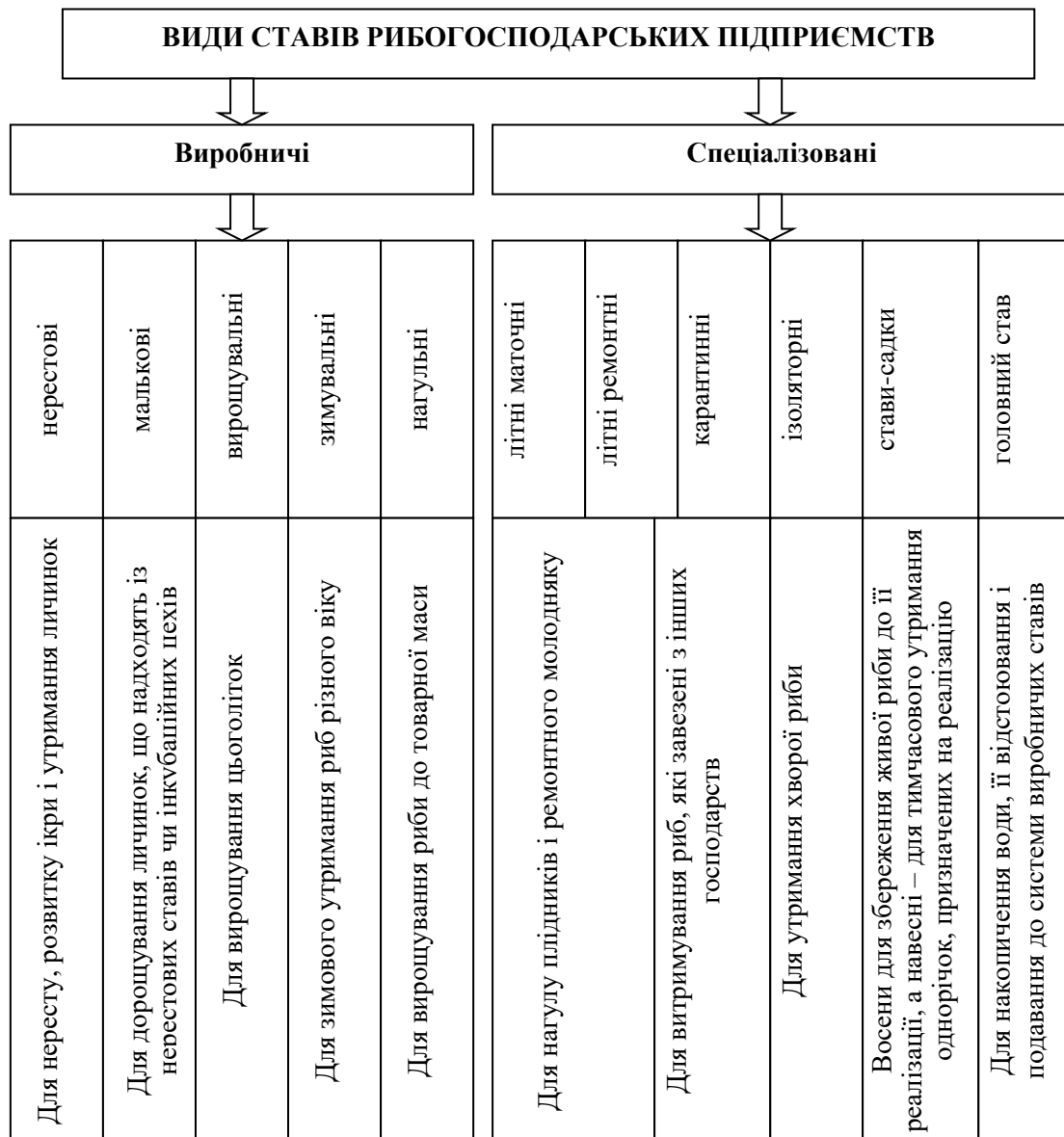


Рис. 2. Види та призначення ставів у повносистемних ставових господарствах

Джерело: [Узагальнено автором на основі 7]

Отже, рибництво – це складний біотехнічний процес, який характеризується високим рівнем ризику при одержанні продукції і можливістю управління біологічними перетвореннями, сформованими з декількох самостійних, але взаємопов'язаних стадій вирощування рибопосадкового матеріалу та товарної риби.

Основною складовою частиною виробничого процесу в рибництві є біологічні перетворення, що здійснюються в цій галузі. Біологічне перетворення охоплює процеси росту, дегенерації, виробництва продукції і відтворення, які викликають якісні або кількісні зміни біологічного активу.

Під управлінням біологічними перетвореннями слід розуміти створення сприятливих або, принаймні, стабільних умов, необхідних для здійснення даного процесу. Саме таке управління відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності. Так отримання продуктів, що виробляються некерованими джерелами (зокрема, рибний промисел в морях), не є сільськогосподарською діяльністю.

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. Оскільки управління витратами на біологічні перетворення має здійснюватись за всією вертикаллю управління підприємством, сегменти управління витратами залежатимуть від організаційної та виробничої структури підприємства.

У повносистемних рибогосподарських підприємствах можна виділити чотири стадії (переділи) вирощування рибопосадкового матеріалу та товарної риби:

- вирощування мальків;
- вирощування цьоголіток;
- утримання цьоголіток в зимувальних ставах;
- вирощування товарної риби в нагульних ставах (таблиця 3).

Таблиця 3

**Структура об’єктів управління витратами на біологічні перетворення в рибництві**

Виробничі процеси рибництва	Переділи (стадії) біологічних перетворень в рибництві			
	Вирощування мальків	Вирощування цьоголіток	Утримання цьоголіток в зимувальних ставах	Вирощування товарної риби в нагульних ставах
1	2	3	4	5
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	х	х	х
Вилів риби посадкового матеріалу та товарної риби	Витрати, пов’язані з пересадкою у вирощувальні стави та по пересадці риб 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: [Узагальнено автором на основі 7]

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). Це дозволить правильно визначити собівартість продукції (додаткових біологічних активів), отриманих від окремих переділів та кінцевого готового продукту – товарної риби.

Окрім того, в повносистемних господарствах необхідно організувати облік витрат на біологічні перетворення за місцями їх виникнення (за видами ставів) та відокремлений облік за роками вирощування риби (залежно від організації вирощування за одно-, дво- чи трирічним циклом).

При вирощуванні рибної полікультури необхідно здійснювати розподіл витрат за видами отриманої продукції, що вимагає розроблення обґрунтованої, економічно-доцільної методики такого розподілу.

Наявність великої питомої ваги незавершеного виробництва в рибництві потребує організації його оцінки та обліку.

Різний склад витрат на біологічні перетворення в рибництві і неоднакові способи їх здійснення зумовлюють необхідність їх різного документального оформлення та подальшої систематизації відповідних даних у системі бухгалтерського обліку. Організація первинного обліку витрат та поголів'я риб повинна бути узгоджена з прийнятою системою аналітичного обліку, що визначається ступенем спеціалізації рибогосподарств.

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 з придбаного рибопосадкового матеріалу. Розмежування витрат на біологічні перетворення в обліку тут необхідно за місцями здійснення витрат (ставами), роками утримання та вирощування риби, видами риби.

Знання біотехнічних особливостей розведення риби у взаємозв'язку з обліковими даними дає широкі можливості для управління цим бізнесом. Основні галузеві організаційно-технологічні чинники, що мають значний вплив на побудову системи облікового забезпечення управління витратами в рибництві, наведено в таблиці 4.

Синтетичний і аналітичний облік у ставкових рибницьких господарствах проводиться у відповідності з діючими нормативними актами, що регулюють ведення бухгалтерського обліку витрат і виходу продукції. Згідно з додатком до П(С)БО 30 [8] та додатком 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [9] товарна риба належить до сільськогосподарської продукції, а рибопосадковий матеріал – до додаткових біологічних активів. Отже, при веденні бухгалтерського обліку в рибництві слід керуватися, насамперед, П(С)БО 30, вказаними Методичними рекомендаціями та П(С)БО 16 [10], що стосуються обліку витрат на біологічні перетворення.

Якщо для узагальнення інформації про витрати у системі фінансового обліку Планом рахунків передбачено відповідні рахунки першого та другого порядку, то інформація для забезпечення оперативного управління отримується за допомогою аналітичних рахунків.

Таблиця 4

**Вплив галузевих особливостей рибництва на побудову системи обліку витрат**

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 розмежовується 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 іхтіомаси протягом різних стадій вирощування, обсягу вирощеної (виловленої) риби; калькулювання собівартості готової продукції та біологічних активів

Джерело: Сформовано автором з використанням [4]

Бухгалтерський облік витрат на вирощування риби ведеться на рахунку 23 “Виробництво”, до якого для обліку витрат за кожним технологічним переділом доцільно відкривати субрахунки другого та третього порядку. Правдюк М.В. для відображення прямих виробничих витрат рибництва пропонує використовувати два субрахунки другого порядку:



231 “Вирощування рибопосадкового матеріалу”;

232 “Вирощування товарної риби” [11].

В неповносистемних підприємствах, що мають тільки одне водоймище (один технологічний переділ), наприклад, для вирощування товарної риби, можуть не відкриватись окремі субрахунки для обліку витрат рибництва.

Одним із важливих організаційних аспектів облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення є розроблення робочого плану рахунків, який би дозволив отримати необхідну інформацію в системах фінансового та управлінського обліку.

Облік витрат на біологічні перетворення в рибництві повинен забезпечити аналітичні дані за стадіями виробництва (переділами), виробничими підрозділами, ставами, видами риб, їх віковими групами, статтями витрат. Крім того, для забезпечення потреб менеджменту в інформації про витрати може виникнути потреба у виділенні додаткових ознак аналітики. Всі вищеперераховані фактори слід враховувати при побудові робочого плану рахунків (табл. 5).

Таблиця 5

**Пропонована структура розділу “Рахунки обліку витрат виробництва”  
робочого плану рахунків для повносистемних рибогосподарських підприємств  
(фрагмент)**

Назва та код рахунку	Назва та код рахунку третього порядку	Аналітика	Додаткові ознаки аналітики	Опис витрат
1	2	3	4	5
<b>Витрати основного виробництва</b>				
23 Виробництво				
231 Вирощування рибопосадкового матеріалу	2311 Утримання плідників; 2312 Вирощування і утримання ремонтного стада риб; 2313 Розведення личинок (мальків)	Виробничі підрозділи, става, види риб, статті витрат	змінні чи постійні; орендодавець; процеси тощо	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників підрозділів з вирощування рибопосадкового матеріалу, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати
232 Вирощування товарної риби	2321 Вирощування цьоголіток 2322 Утримання цьоголіток в зимувальних ставах; 2323 Вирощування дворічок; 2324 Вирощування товарної риби; 2325 Утримання товарної риби в зимувальних ставах	Виробничі підрозділи, става, види риб, статті витрат	змінні чи постійні; орендодавець; процеси тощо	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників підрозділів з вирощування товарної риби, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати

На аналітичному рахунку 2311 “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 і нерестових ставів, а також риб-плідників слід відносити на аналітичний рахунок “Розведення личинок (мальків)”. В обліку це відобразатиметься за дебетом аналітичного рахунку 2313 “Розведення личинок (мальків)” і кредитом аналітичного рахунку 2311 “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, які включаються у собівартість личинок в 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 2312 “Вирощування і утримання ремонтного стада риб” ведуть облік витрат на утримання риб ремонтного стада і ставів, у яких вони містяться. В 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 підрощування.

Витрати з вирощування риб ремонтно-маточного стада після облову ставів і до кінця звітної періоду обліковуються окремо як незавершене виробництво у Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва ф. 5.5 с.-г.

На аналітичному рахунку 2313 “Розведення личинок (мальків)” обліковуються витрати:

- з утримання інкубаційних цехів, нерестових ставів, маточних ставів, вирощувальних ставів;
- з підрощування личинок (мальків) в лотках і малькових ставах;
- витрати, пов'язані з отриманням личинок риб;
- витрати по заготівлі і придбанню гіпофізів;
- вартість покупних личинок;
- витрати, пов'язані з утриманням риб-плідників, віднесених на даний аналітичний рахунок в кінці року.

Витрати з утримання ставів після їх облову відносяться до незавершеного виробництва і включають до собівартості продукції рибництва у наступному звітному періоді.

Для обліку витрат з вирощування цьоголіток і утримання вирощувальних ставів першого порядку призначений аналітичний рахунок 2321 “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 (за фактичною собівартістю).

Облік витрат на утримання цьоголіток в зимувальних ставах ведуться на аналітичному рахунку 2322 “Утримання цьоголіток в зимувальних ставах”. На цьому рахунку обліковуються витрати з утримання ставів з початку року до їх облову, а

також з утримання цьоголіток в зимувальних ставах. Крім того, 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 річників пересаджують у вирощувальні стави другого порядку для їх подальшого дорощування. Результати утримання річників в зимувальних ставках відображаються в Акті про облов ставів, де вказується вихід риби і відхід в межах норм і понад норми.

При пересадці річників у вирощувальні стави другого порядку складається Акт про зариблення ставу.

Витрати з вирощування дворічок обліковують на окремому аналітичному рахунку 2323 “Вирощування дворічок”. На цьому аналітичному рахунку обліковуються витрати з вирощування дворічок, утримання ставів з початку року до моменту їх облову, а також витрати минулого року з утримання ставів від їх облову і до кінця року.

Витрати з утримання ставів після їх облову і до кінця звітного року є незавершеним виробництвом на кінець звітного року та повинні бути списані на собівартість продукції, вирощеної в цих ставах, наступного року.

Наприкінці звітного року визначають фактичну собівартість вирощених дворічок.

Витрати з вирощування товарної риби обліковуються на аналітичному рахунку 2324 “Вирощування товарної риби”. Витрати включають:

- витрати з утримання та вирощування товарної риби;
- витрати з утримання нагульних ставів до їх облову;
- фактичну собівартість однорічок чи дворічок, пересаджених в нагульні стави.

стави.

Після закінчення терміну вирощування 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 рибництву, працівники ставкового господарства та працівник бухгалтерії. По закінченні повного облову кожного з нагульних ставів складається Акт про облов нагульних ставів.

Витрати з утримання товарної риби в зимувальних ставах від моменту зариблення до облову ставів обліковуються на аналітичному рахунку 2325 “Утримання товарної риби в зимувальних ставах”. Кількість і маса риби, пересадженої у зимувальні стави, визначається на підставі Акта про зариблення зимувальних ставів. Кількість і маса вирощеної товарної риби визначаються за результатами облову нагульних ставів, що оформляється Актом про облов.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат та виходу продукції рибництва наведена в таблиці 6.

Таблиця 6

**Облік витрат та виходу продукції рибництва**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Понесені витрати на вирощування рибопосадкового матеріалу	2313	66, 65, 208, 203, 205, 631, 131, 234, 91 тощо
2	Оприбутковано рибопосадковий матеріал на підставі акта про облов	21	2313
3	Відображено витрати від первісного визнання (якщо оцінка рибопосадкового матеріалу здійснюється за справедливою вартістю)	940	2313
4	Відображено дохід від первісного визнання (якщо оцінка рибопосадкового матеріалу здійснюється за справедливою вартістю)	2313	710
5	Списано рибопосадковий матеріал на вирощування товарної риби (на підставі акта про зариблення)	2321	21
6	Понесені витрати на вирощування товарної риби	2321	66, 65, 208, 203, 205, 631, 131, 234, 91 тощо
7	Виловлено та оприбутковано товарну рибу (на підставі акта про облов)	27	2324
8	Відображено витрати від первісного визнання товарної риби (якщо оцінка готової продукції здійснюється за справедливою вартістю)	940	2324
9	Відображено дохід від первісного визнання товарної риби (якщо оцінка готової продукції здійснюється за справедливою вартістю)	2324	710
10	Відображено втрати від загибелі риб	947	231,232,21
11	Пересадка одноліток в нагульні стави	21	2322
		2324	21
12	Вибракування риб із ремонтно-маточного стада та пересадка в нагульні стави	21	2311
		2324	21
13	У кінці звітної періоду (року) витрати на утримання маточних і нерестових ставів, а також риб-плідників відносяться на аналітичний рахунок "Розведення личинок (мальків)"	2313	2311

Джерело: Сформовано автором з використанням [9]

**Висновки.** Раціонально побудована система обліку витрат на біологічні перетворення перебуває у прямій залежності від біотехнічних та організаційно-технологічних особливостей рибної галузі. Встановлено взаємозв'язок об'єктів обліку та інших організаційних елементів обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві з об'єктами управління. Розуміння зазначених взаємозв'язків дозволить побудувати ефективну модель обліку витрат, яка забезпечить менеджмент різних рівнів своєчасною, релевантною інформацією. Пропоновані методичні прийоми обліку дозволять врахувати рівень технологічної спеціалізації рибогосподарських підприємств та забезпечити ідентифікацію витрат за місцями їх виникнення та стадіями виробничого процесу.

### Список використаних джерел

1. Голов С. Ф. Класифікація витрат і методи калькулювання собівартості в управлінському обліку / С. Ф. Голов // Податкове планування. – 2006. – №2 (64). – С. 25 - 33.

2. Гуцаленко Л.В., Іщенко Я.П. Удосконалення методики розподілу загальнопромислових витрат галузі тваринництва / Л.В. Гуцаленко, Я.П. Іщенко // Економічний аналіз: збірник наукових праць / Тернопільський національний економічний університет; Редкол.: С.І. Шкарабан (головний редактор) та інші. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2012. – Вип. 10. – Частина 3. – С161-164.

3. Коцупатрій М.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними перетвореннями в інкубаторно-птахівничих підприємствах: монографія / М.М. Коцупатрій, Н.С. Золотарьова ДВНЗ “Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана”. – К. : КНЕУ, 2012. – 231 с.

4. Правдюк Н.Л., Пилявець О.В. Галузеві особливості облікової політики в рибництві / Н.Л. Правдюк, О.В. Пилявець // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Фінанси і кредит. – Суми, 2011. – Випуск 2. – С91-98.

5. Державне агентство рибного господарства України. Добування водних біоресурсів за 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://darg.gov.ua>.

6. Державне агентство рибного господарства України. Обсяги вилову риби та добування інших водних біоресурсів за січень-вересень 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://darg.gov.ua>.

7. 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.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”: наказ Міністерства України від 18.11.2005 р. № 790.

9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. №1315.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: наказ Міністерства України від 14.12.1999 р. №27/4248.

11. Правдюк М.В. Обліково-інформаційне забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури /М.В. Правдюк// ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2017. – №2. – С.79-92.

### Список використаних джерел у транслітерації / References

1. Golov S. F. Klasyfikacija vytrat i metody kalkuljuvannja sobivartosti v upravlinskomu obliku / S. F. Golov // Podatkove planuvannja. – 2006. – №2 (64). – S. 25 - 33.

2. Gucalenko L.V., Ishhenko Ja.P. Udoskonalennja metodyky rozpodilu zagal'novyrobnychyh vytrat galuzi tvarynnyctva / L.V. Gucalenko, Ja.P. Ishhenko // Ekonomichnyj analiz: zbirnyk naukovyh prac / Ternopil's'kyj nacionalnyj ekonomichnyj universytet; Redkol.: S.I. Shkaraban (golovnyj redaktor) ta inshi. – Ternopil': Vydavnycho-poligrafichnyj centr Ternopil's'kogo nacional'nogo ekonomichnogo universytetu “Ekonomichna dumka”, 2012. – Vyp. 10. – Chastyna 3. – S161-164.

3. Kocupatryj M.M. Oblikovo-analitychne zabezpechennja upravlinnja biologichnymy peretvorennyamy v inkubatorno-ptahivnychyh pidpryjemstvah: monografija / M.M. Kocupatryj, N.S. Zolotariova DVNZ “Kyiv. nac. ekon. un-t im. V. Get'mana». – K. : KNEU, 2012. – 231 s.

4. Pravdjuk N.L., Pyljavec O.V. Galuzevi osoblyvosti oblikovoi polityky v rybnyctvi / N.L. Pravdjuk, O.V. Pyljavec // Visnyk Sumskogo nacionalnogo agrarnogo universytetu. Serija: Finansy i kredyt. – Sumy, 2011. – Vypusk 2. – S91-98.
5. Derzhavne agentstvo rybnogo gospodarstva Ukrainy. Dobuvannja vodnyh bioresursiv za 2015 r. [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://darg.gov.ua>.
6. Derzhavne agentstvo rybnogo gospodarstva Ukrainy. Obsjagy vylovu ryby ta dobuvannja inshyh vodnyh bioresursiv za sichen-veresen 2016 roku [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://darg.gov.ua>.
7. Suchasna akvakultura: vid teorii do praktyky. Praktychnyi posibnyk / Iu.Ie. Sharylo, N.M. Vdovenko, M.O. Fedorenko, V.V. Herasymchuk ta in. – K.: “Prostobuk”. – 2016. – 119 s.
8. Polozhennja (standart) buhgalterskogo obliku 30 “Biologichni aktyvy”: nakaz Minfinu Ukrainy vid 18.11.2005 r. № 790.
9. Metodychni rekomendacii z buhgalterskogo obliku biologichnyh aktyviv: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.12.2006 r. №1315.
10. Polozhennja (standart) buhgalterskogo obliku 16 “Vytraty”: nakaz Minfinu Ukrainy vid 14.12.1999 r. №27/4248.
11. Pravdjuk M.V. Oblikovo-informacijne zabezpechennja upravlinnja vyrobnyctvom produkcii akvakultury /M.V. Pravdjuk// EKONOMIKA. FINANSY. MENEDZHMENT: aktualni pytannja nauky i praktyky. – 2017. – №2. – S.79-92.

**ANNOTATION**  
**SECTORAL FEATURES OF ACCOUNTING OF COSTS**  
**OF BIOLOGICAL TRANSFORMATION IN FISH FARMING**

*ISHCHENKO Yana,*  
*Candidate of Economic Sciences,*  
*Associate Professor of the Department of*  
*Accounting and Taxation in the Fields of the Economy,*  
*Vinnitsia National Agrarian University*  
*(Vinnitsia)*

*The impact of organizational and technological features of biological transformations in fish-farming in building a system of accounting are highlighted in the article.*

*In particular, the state of fish production in Ukraine is investigated, the trends of the industry are outlined. Creation of the structure of objects of cost accounting for biological conversion in fish farming in connection with objects of management and techniques of analytical accounting of costs upon the singled stages of the production process are proposed in the article. The structure of the chapter "Accounts of the costs of production" in the working plan of accounts for full-system fish-farming enterprises is suggested. Understanding of these relationships will promote in building an effective model of cost accounting and will provide effective management of timely and relevant information of different levels. The proposed instructional techniques will allow to keep in accounts the level of technological specialization of fish-farming enterprises and to provide identification of costs upon their places of origin and the stages of the production process.*

**Keywords:** fish-farming, aquaculture, production costs, the costs of biological transformation, accounting, accounting objects.

**Fig. 2. Tabl. 6. Lit. 10.**

## АННОТАЦИЯ

### ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА РАСХОДОВ НА БИОЛОГИЧЕСКИЕ ПРЕОБРАЗОВАНИЯ В РЫБОВОДСТВЕ

*ИЩЕНКО Яна Петровна,  
кандидат экономических наук,  
доцент кафедры учёта и налогообложения  
в отраслях экономики,  
Винницкий национальный аграрный университет  
(г. Винница)*

*В статье раскрыто влияние организационно-технологических особенностей биологических преобразований рыбководства на построение системы их учёта. В частности исследованы состояние производства продукции рыбководства в Украине, очерчены тенденции развития отрасли. Предложено построение структуры объектов учёта расходов на биологические преобразования в рыбководстве во взаимосвязи с объектами управления ими и методические приемы аналитического учёта затрат за выделенными стадиями производственного процесса. Предложена структура раздела "Счета учёта расходов производства" рабочего плана счетов для полносистемных рыбохозяйственных предприятий. Понимание указанных взаимосвязей позволит построить эффективную модель учёта затрат, которая обеспечит менеджмент различных уровней своевременной, релевантной информацией. Предлагаемые методические приёмы учёта позволят учесть уровень технологической специализации рыбохозяйственных предприятий и обеспечить идентификацию затрат по местам их возникновения и стадиями производственного процесса.*

**Ключевые слова:** рыбководство, аквакультура, издержки производства, расходы на биологические преобразования, бухгалтерский учёт, объекты учёта.

**Рис. 2. Табл. 6. Лит. 10.**

#### Інформація про автора

**ИЩЕНКО Яна Петрівна** – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: jana\_2006@ukr.net).

**ISHCHENKO Yana** – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Vinnitsa National Agrarian University (21008, Vinnitsa, 3, Soniachna Str., e-mail: jana\_2006@ukr.net).

**ИЩЕНКО Яна Петровна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры учёта и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: jana\_2006@ukr.net).

