

## ТЕХНОЛОГІЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ РИБНОГО ГОСПОДАРСТВА

Боровик О.М., Бондарєва Т.Г.

Національний університет водного господарства та природокористування

У даній статті розглянуто види рибницьких господарств та технологічні процеси вирощування риби. Визначено об'єкти обліку витрат за групами для задоволення потреб управління. Досліджено порядок організації обліку витрат виробництва, а саме на вирощування та відтворення біологічних активів з врахуванням галузевих, організаційних та біотехнічних особливостей рибогосподарських підприємств. Розглянуто синтетичний та аналітичний облік виробничих витрат. Внесено пропозиції щодо удосконалення організації та методики обліку витрат виробництва в рибницьких господарствах.

**Ключові слова:** повносистемні господарства, неповносистемні господарства, технологічні процеси, витрати, біологічні активи.

**Постановка проблеми.** В умовах ринкової економіки особливого значення набувають нові форми господарювання в рибному господарстві, характерною особливістю яких є максимальне задоволення потреб споживачів рибною продукцією. Рибна галузь є господарським комплексом, що має замкнутий технологічний цикл від відтворення і охорони водних живих ресурсів, зокрема риби, до їх вирощування, вилову, переробки і реалізації.

Ставе рибництво стало однією з важливих підгалузей агропромислового комплексу, що свідчить про визнання потенційного його вкладу у вирішення продовольчої проблеми. Одним з основних об'єктів обліку рибницьких господарств є біологічні активи. Біологічними активами є живі тварини та рослини, що здатні до біологічної трансформації, тому біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень, вважають додатковими біологічними активами. Найбільш виразно це спостерігається на прикладі риби в нагулі (збільшення ваги риби).

Сучасні системи обліку, впроваджені в ставових рибницьких господарствах, практично не забезпечують потреби управління. Одна з проблем управління, пов'язаних із сучасним станом обліку – оперативність надходження інформації про витрати на вирощування рибосадкового матеріалу і товарної риби.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій та виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Значну увагу питанню теорії й методології обліку і контролю витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції приділяли вітчизняні науковці Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Вдовенко, З.В. Гуцайлук, Г.Г. Кірейцев, Ю.А. Литвин, В.Г. Лінник, Л.В. Нападовська, М.Ф. Огійчук, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, І. Торопова, П.Я. Хомин, а також зарубіжні дослідники К. Друрі, Р. Ентоні, В.Ф. Палій, А.Ш. Маргуліс, А.А. Стогов, Ч.Т. Хорнгрен, А. Яругова та інші. Проте, у зв'язку зі значними галузевими відмінностями рибництва та типами рибогосподарських підприємств питання обліку витрат виробництва досліджено недостатньо, особливо в частині врахування відповідних галузевих особливостей підприємств рибного господарства, що відповідали б інформаційним запитам управлінського персоналу.

Саме тому актуальним є питання раціональної побудови обліку витрат виробництва продукції

рибництва за стадіями їх вирощування та відтворення, що залежатиме від типу господарства, технології вирощування риби, і дасть змогу правильно організувати облік біологічних активів, розмежувати центри витрат, зменшити втрати риби при переведенні з одного місця утримання в інше, посилить можливість контролю за витрачанням матеріальних та фінансових ресурсів, персональної відповідальності за результат на кожному процесі трансформації біологічних активів.

**Мета статті** є дослідження технології, організації та методики обліку витрат виробництва, а саме на вирощування та відтворення біологічних активів з врахуванням галузевих, організаційних та біотехнічних особливостей рибогосподарських підприємств.

**Виклад основного матеріалу.** Залежно від організації і завершеності процесу вирощування риби, рибницькі господарства поділяють на два види: повносистемні та неповносистемні (риборозплідники, нагульні). До повносистемних відносять господарства, у яких здійснюються всі стадії розведення і вирощування риби від отримання ікри до товарної продукції. Господарства рибозплідники (неповносистемні) спеціалізуються на вирощуванні рибосадкового матеріалу (личинки, мальків, цюголіток, однорічок, дволіток риб для зариблення нагульних ставків). Як правило рибу такі господарства вирощують лише впродовж року, із закінченням якого продають іншим господарюючим суб'єктам. Господарства, які вирощують товарну рибу із придбаного рибосадкового матеріалу у інших господарств відносять до виду нагульних. Виробничий цикл у них також однорічний.

Можливість господарства працювати у повносистемному чи неповносистемному процесі рибозведення обумовлюється: забезпеченням кваліфікованим спеціальним персоналом (зоотехніки, рибоводи, охоронці, рибалки); необхідністю забезпечення відтворення водних живих ресурсів; наявністю відповідної матеріально-технічної бази, а саме: складів, холодної обладнання, знарядь лову, човнів, лабораторій та місць для утримання риби (ставів, кожен з яких має своє призначення) (табл. 1).

У рибницьких господарствах наявні значні відмінності у технологічному процесі вирощування риби. Технологія вирощування товарної риби у повносистемного ставкового господарства наведена на рис. 1.

Повносистемні рибницькі ставкові господарства в залежності від ґрунтово-кліматичних умов і прийнятої технології вирощування працюють з одно-, дво- або трирічними оборотами.

Під оборотом у ставковому рибництві мається на увазі відрізок часу, впродовж якого проходять певні перетворення, а саме ріст риби від ікринки

до товарної маси. На перший рік одержують посадковий матеріал – однолітків масою 20...30 г. Впродовж другого літа з посадкового матеріалу вирощують товарну рибу. Тривалість дворічного обороту складає 16-18 місяців. При створенні сприятливих умов для росту риби час вирощування до товарної продукції можна скоротити до одного вегетаційного сезону. При трирічному обороті товарну продукцію одержують ще до кінця третього року (впродовж 28-30 місяців). При цьому з'являється можливість вирощування більш великої риби, наприклад, коропа масою 1000 г і більше.

Технологічний процес вирощування риби у господарств-риборозплідників та у нагульних господарствах наведено на рис. 2.

Технологія вирощування риби у селекційних господарствах та репродукторах буде подібною до повносистемного господарства, але матиме більш тривалий оборот, оскільки вимагає більшого часу для отримання якісно нових видів чи порід риб. Крім того вона здійснюється дуже обмеженим колом підприємств, які мають відповідні дозвільні документи, атестати, ліцензії та проводять свої роботи під наглядом відповідних наукових установ, зокрема: Міністерства аграрної політики, Української академії аграрних наук «Інститут рибного господарства», Державного агентства рибного господарства.

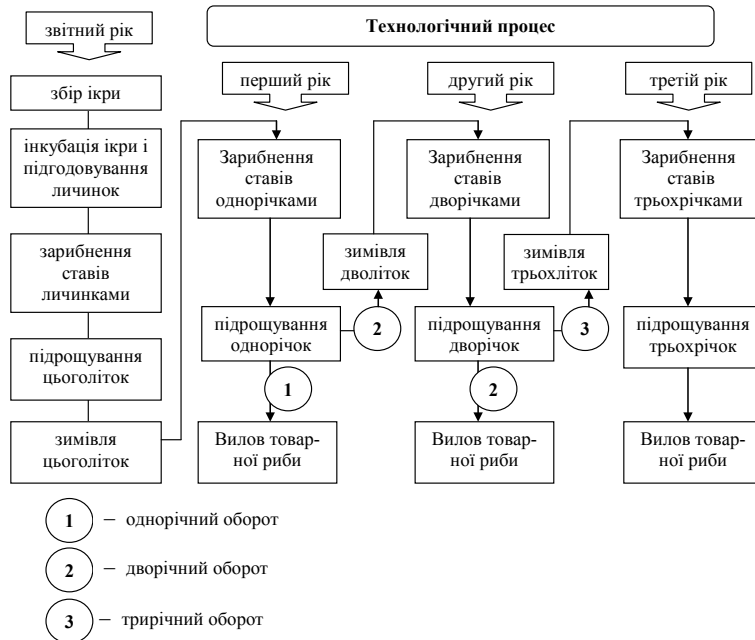


Рис. 1. Технологічний процес вирощування риби у повносистемному господарстві при одно-, дво-, та трирічному обороті

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 1

### Види ставків рибницьких господарств та їх призначення

Група	Назва	Основне призначення та коротка характеристика
Водопостачальні	Головний ставок	Призначений для нагромадження води з наступною подачею її в систему виробничих ставків
	Ставки-відстійники	Використовують при необхідності відстоювання води від надлишку зважених часток, у них вода освітлюється і, разом з тим, прогривається, після чого вона подається у виробничі ставки
Виробничі	Нерестові ставки	Призначені для розмноження риби і повинні відповідати оптимальним умовам для нересту, розвитку ікри і кількості личинок
	Малькові ставки	Призначені для підروщування личинок, пересаджених з нерестових ставків, які надходять з інкубаційного цеху. Для кращого розвитку кормової бази малькових ставків рекомендується розорювати і вносити органічне добриво
	Вирощувальні ставки (першого, другого порядку)	Служать для вирощування одноліток. Личинки, пересаджені з нерестових або малькових ставків, утримуються у вирощувальних ставках до кінця вегетаційного періоду; потім молодь пересаджують у зимувальні ставки, іноді в нагульні
	Зимувальні ставки	Призначені для зимового перебування риби. Основна вимога, яка ставиться до зимувальних ставків – створення оптимальних умов для зимівлі рибопосадкового матеріалу і риб не першого року: забезпечення належного кисневого режиму за допомогою постійної проточності, низької окислюваності, чистої від забруднень промисловими і побутовими стоками води
	Нагульні ставки	Призначені для вирощування товарної риби
	Маткові літні і зимові ставки	Призначені для літнього і зимового перебування молодняка
Підсобні	Карантинні ставки	Призначені для тимчасового розміщення хворої риби або риби, завезеної з інших господарств. Ці ставки розташовують на відстані не ближче 20 м від інших ставків
	Ставки-садки	Використовують їх головним чином восени для збереження живої риби, а навесні для тимчасового розміщення однорічників до їх реалізації. Садки використовують також навесні для розміщення племінників до посадки їх на нерест і реконструкційний матеріал до посадки в маткові ставки

Джерело: систематизовано авторами за даними [1, с. 387-389]

У діяльності ставкових рибицьких господарств, на нашу думку, доцільно розрізнити поняття «виращування» та «відтворення» водних живих ресурсів, які сприймають як складові одного процесу. Так, враховуючи специфіку господарства, під виращуванням слід розуміти комплекс заходів, спрямованих на отримання приросту ваги (живої маси, наважки) впродовж всіх передбачуваних стадій розвитку водних живих ресурсів. Під відтворенням слід розуміти комплекс заходів, пов'язаних із утриманням риб-плідників задля отримання нових організмів. У повному розумінні виращування і відтворення може бути лише у повносистемних господарствах, а в інших – наявний лише один із процесів: або відтворення, або виращування. Цьому питанню не достатньо приділялась увага в нормативних актах та у спеціальній літературі, тому зробимо спробу дослідити зазначену проблему у даній роботі.

Для рибицьких господарств поняття витрат виробництва, виходячи із специфіки їх діяльності, включатиме витрати, що утворюються в процесі здійснення двох окремих, але тісно взаємодіючих між собою процесів: виращування та відтворення. Процес виращування біологічних активів – це комплекс заходів, що здійснюються протягом періоду, під час якого відбувається трансформація біологічних активів від отримання ікри до набуття рибою товарної маси.

Але рибицькі господарства, діяльність яких спрямована на отримання товарної продукції з подальшою її реалізацією, повинні також забезпечити можливість відтворення біологічних активів. Це досягається шляхом утримання риб-плідників та постійного їх поповнення з числа найбільш придатних особин ремонтного молодняка. На нашу думку, саме витрати, понесені на утримання риб-плідників і становлять витрати на відтворення біологічних активів.

Такий підхід націлений на надання інформації, потрібної для калькулювання одиниці собівартості продукції та складання фінансової звітності, що є необхідним з точки зору управління ресурсами суб'єкта господарювання. Для задоволення потреб управління необхідні різні варіанти групування витрат, а, відповідно, і різні об'єкти обліку. Для рибогосподарських підприємств доцільним є виділення об'єктів обліку витрат за такими групами:

- група, що включає центри витрат, місця виникнення витрат, центри відповідальності тощо, пов'язана з процесом споживання ресурсів, і тому налаштована на контрольні цілі;
- група, що включає види продукції, біологічні активи, що перебувають у стадії перетворень, додаткові біологічні активи, сільськогосподарська продукція, відокремлення якої зумовлено потребами калькулювання.

Організація обліку витрат виробництва передбачає різноманітність прийомів обліку і калькулювання собівартості продукції та визначається рядом факторів, які можна звести у дві групи: галузеві особливості та організаційні передумови. Запровадження нормативно-правових актів,

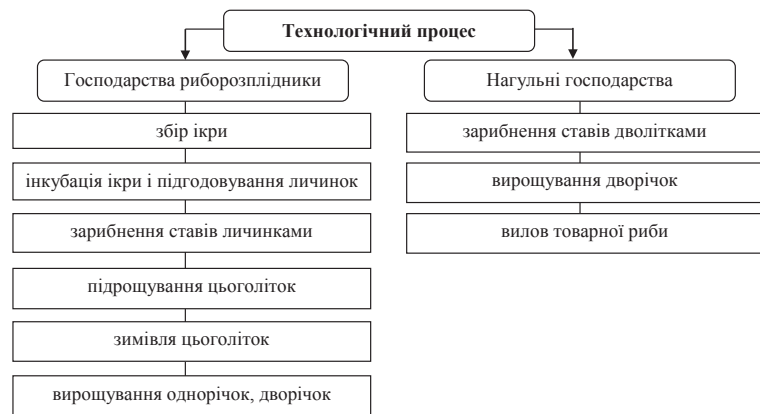


Рис. 2. Технологія виращування риби у риборозплідниках та у нагульних господарствах

Джерело: розроблено авторами

зокрема П(С)БО 30 «Біологічні активи» та «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів» [2, 3], вимагають внесення відповідних змін у існуючі способи організації та методики ведення обліку витрат виробництва рибицькими підприємствами.

Діючі нормативні акти регламентують лише порядок ведення синтетичного обліку; відповідальність за організацію аналітичного обліку покладено на облікових працівників підприємства. Аналітичний облік витрат кожне підприємство організовує відповідно до характеру виробничого процесу, а також особливостей продукції, що випускається, і робіт, що виконуються. Базуючись на загальних правилах ведення бухгалтерського обліку, бухгалтерія підприємства забезпечує працівників інформацією, необхідною для контролю, аналізу та планування господарської діяльності, а також для прогнозування фінансових результатів. Дані аналітичного обліку використовуються при складанні внутрішньої звітності, яка будується на інформації про види і кількість продукції, про центри відповідальності і статті витрат.

В будь-якому випадку облік витрат повинен будуватися так, щоб відображалися всі витрати, понесені на виробництво продукції, формування її собівартості та визначення шляхів підвищення рентабельності виробництва.

З врахуванням галузевих, організаційних та біотехнічних особливостей рибогосподарських підприємств порядок організації обліку витрат на виращування біологічних активів, а також їх відтворення передбачає:

- розробку класифікації витрат підприємства;
- розробку системи первинного, поточного та підсумкового обліку, яка включає:
  - створення альбому первинних документів та графіку документообігу в частині витрат на виращування і відтворення біологічних активів;
  - вибір форми обліку та реєстрів аналітичного та синтетичного обліку процесу виращування та відтворення;
  - облік сукупної собівартості продукції, отриманої в процесі виращування та відтворення;
  - облік собівартості окремих видів біологічних активів.

Етапи організації обліку витрат для підприємств рибної галузі представлено на рис. 3.

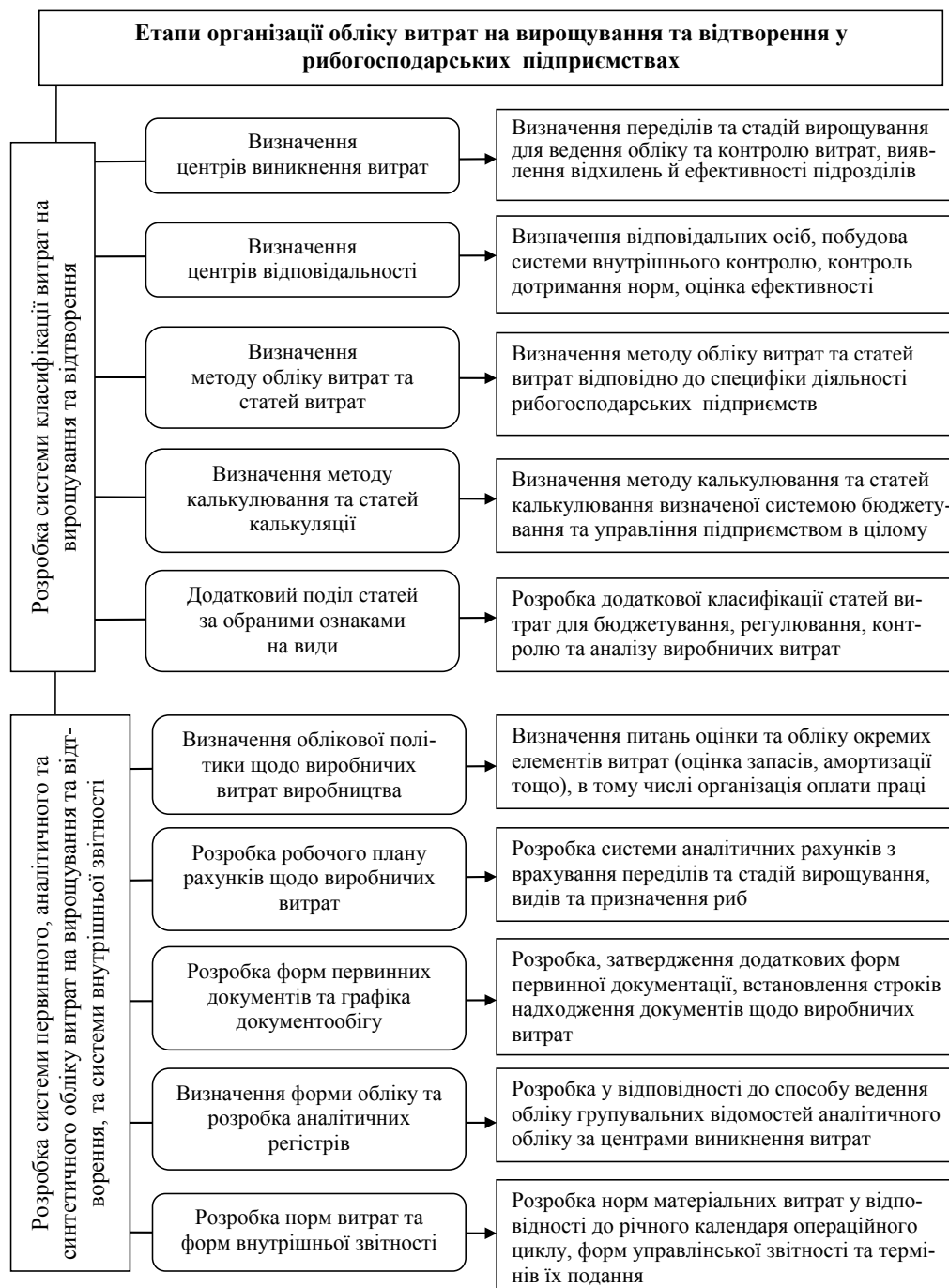
Витрати на вирощування риборозсадкового матеріалу обліковують у відомостях або у картках. Усі господарські операції оформляються первинними документами, на підставі яких ведеться їх облік та записи до реєстрів. Особливості процесу виробництва риборозсадкових підприємств вимагають застосування спеціалізованих форм первинної документації за кожною стадією з притаманними лише даній галузі реквізитами, зокрема: номер та категорія ставка, площа ставка, га; середня глибина ставка, м; вік личинок, днів; кількість личинок, які посаджено у ставки, млн. шт.; строки підрощування; кількість (млн. шт.), середня вага (г) та вихід (%) вилонених личинок; період зариблення; вид риби; кількість личинок (тис. шт.); вік личинок (діб); середня маса (мг) та інші.

Особливості синтетичного і аналітичного обліку виробничих витрат риборозсадкових підприємств визначаються комплексом технологічних процесів, що обумовлює послідовне здійснення витрат і потребує вибору відповідного методу обліку витрат.

Таким чином, прослідковується можливість поділу виробничого процесу риборозсадкового підприємства на певні стадії та виокремлення по кожній з них об'єкта обліку, що потребуватиме реєстрації, збору та накопчення витрат.

У рибних господарствах аналітичний облік витрат на вирощування та відтворення доцільно організувати за такими напрямками:

1. За технологічними процесами:
  - вирощування посадкового матеріалу;



**Рис. 3.** Етапи організації обліку витрат для риборозсадкових підприємств

Джерело: побудовано авторами

- вирощування товарної риби.
- 2. За стадіями процесу вирощування посадково-го матеріалу:
  - вирощування мальків;
  - вирощування цьоголітків;
  - утримання цьоголітків у зимувальних ставах.
- 3. За місцями утримування риб: рибдільницями та видами ставів.
- 4. За встановленою номенклатурою статей витрат.

Синтетичний облік витрат на вирощування та відтворення біологічних активів, згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій передбачено рахунок синтетичного обліку 23 «Виробництво» [6]. Для забезпечення необхідного контролю за об'єктами обліку до рахунку синтетичного обліку доцільно відкривати субрахунки другого та третього порядків та відповідні рахунки аналітичного обліку, а саме:

- 231 «Вирощування посадкового матеріалу»;
- 232 «Вирощування товарної риби».

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» збирають витрати на відтворення та вирощування відповідної стадії, а за кредитом – списання вартості оприбуткованих додаткових біологічних активів чи товарної риби по завершенні відповідної стадії. Залишок по дебету означатиме наявність незавершеного виробництва. Схема кодування рахунку 23 «Виробництво» на рибогосподарських підприємствах наведена на рис. 4. Для посилення контролю за процесом відтворення на повносистемних господарствах доцільно запровадити субрахунок 233 «Утримання плідників та відтворення БА».

Облік витрат на вирощування за першим технологічним процесом ведеться на субрахунку 231 «Вирощування рибопосадкового матеріалу», до якого, для більшого контролю за витратами на окремих стадіях вирощування, доцільно відкривати відповідні рахунки аналітичного обліку:

- 2311 «Вирощування мальків»;
- 2312 «Вирощування цьоголітків»;
- 2313 «Утримання цьоголітків у зимувальних ставах»;
- 2314 «Вирощування річняків до товарної маси».

Облік витрат на вирощування за другим технологічним процесом ведеться на субрахунку 232 «Вирощування товарної риби». Процес вирощування товарної риби є останнім у ставковому рибництві. Він починається з пересадки річників із зимувальних ставків у нагульні і завершується обловом останніх. До субрахунку 232 «Вирощування товарної риби» доцільно використовувати такі рахунки аналітичного обліку:

- 2321 «Вирощування риби при однорічному обороті»;
- 2322 «Вирощування риби при дворічному обороті»;
- 2323 «Вирощування риби при трирічному обороті».

На даних рахунках аналітичного обліку до субрахунків 231 «Вирощування рибопосадкового матеріалу» та 232 «Вирощування товарної риби» збиратимуться витрати, пов'язані з вирощуванням відповідної вікової групи риб, переведених з власного рибопосадкового матеріалу чи придбаного у постачальників та витрати на вирощування риби у відповідних ставках.

Порядок закриття рахунку 23 «Виробництво» (крім незавершеного виробництва на кінець року) у рибницьких господарствах залежить від того, який метод оцінки готової продукції обраний та прописаний в наказі про облікову політику (за справедливою вартістю, за виробничою собівартістю). Якщо здійснюється оцінка за першим методом (за справедливою вартістю), то рахунок 23 «Виробництво» закривається одночасно при визначенні доходів (витрат) від первісного визнання продукції. При цьому, якщо справедлива вартість вища від витрат на виробництво продукції, то виникатиме дохід від первісного визнання та складатиметься кореспонденція рахунків за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та кредитом субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». У іншому випадку, якщо справедлива вартість менша від витрат на виробництво, то складатиметься кореспонденція рахунків за дебетом субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості ак-

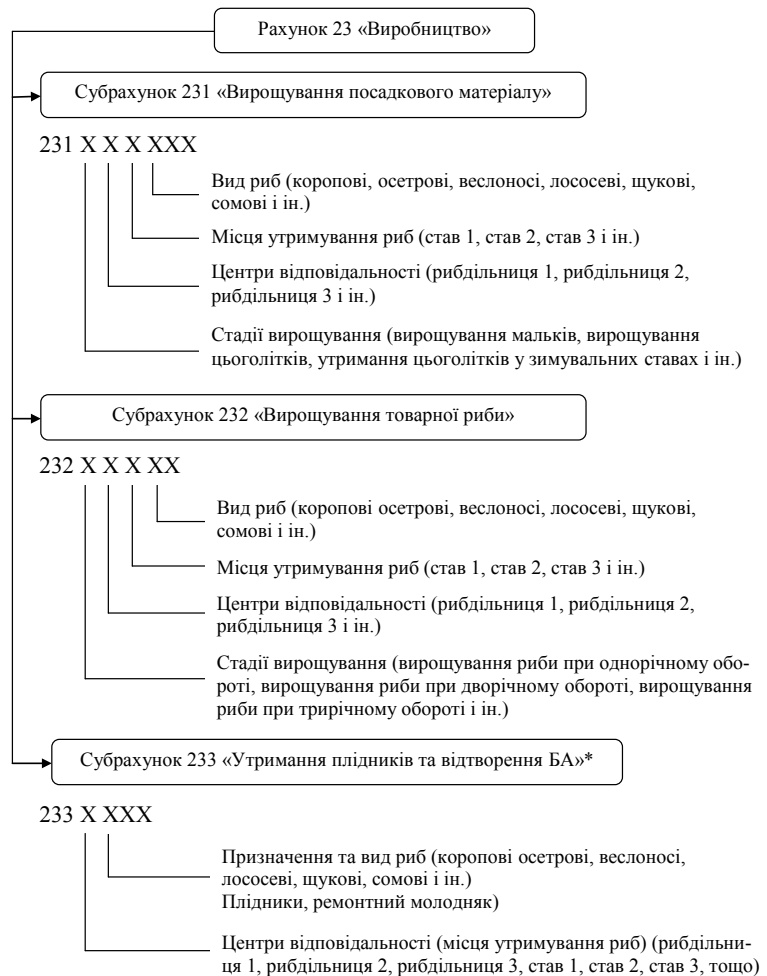


Рис. 4. Схема кодування рахунку 23 «Виробництво» у рибогосподарських підприємствах

Джерело: \*запропоновано авторами

тивів, які обліковуються за справедливою вартістю та кредитом рахунку 23 «Виробництво».

Якщо підприємством обраний другий метод оцінки готової продукції (за виробничою собівартістю), то продукцію при первісному визнанні оцінюють за плановою собівартістю, а в кінці року доводять до рівня фактичної. Калькуляційні різниці (різниця між плановою та фактичною собівартістю) розподіляються пропорційно на ті рахунки, на які впродовж року продукція списувалась (наприклад, на дебет 27 – при наявності залишку продукції на кінець року; на дебет 23 – при використанні продукції для потреб власного виробництва; на дебет 21 – при оприбуткуванні біологічних активів тощо). Якщо фактична собівартість більша за планову, коригування здійснюють додатковим проведенням, якщо менша – сторнуванням.

Враховуючи нестабільність розвитку національної економіки, рибним господарствам впродовж року потрібно контролювати відхилення планової собівартості від фактичної, так як ціна на матеріально-технічні ресурси може істотно відрізнятись від запланованої.

Варто зауважити, що потенціал рибогосподарських підприємств на даний час використовується далеко не повністю, і одним із факторів його підвищення є покращення селекційно-племінної роботи, спрямованої, перш за все, на збільшення вищівання кількості селекційно-племінного матеріалу та вселенням його у водойми. Дане питання неодноразово піднімалось як науковцями, так і на державному рівні. Зокрема, 29 квітня 2016 року Держрибагенством України був проведений круглий стіл на тему «Проблеми розвитку аквакультури в Україні», де було обговорено низку актуальних для галузі питань, а саме: відсутність механізму реалізації майнових прав

на гідротехнічні споруди; оподаткування землі, що знаходиться під водними об'єктами, котрі можуть виступати об'єктами аквакультури; за непад селекційної роботи та значне скорочення рибних племрепродукторів; забруднення води пестицидами та гербіцидами [7].

Тому окреме місце у системі організації аналітичного обліку витрат слід приділяти витратам на утримання плідників, що забезпечують процес відтворення біологічних активів, запровадивши для цього субрахунок 233 «Утримання плідників та відтворення БА» та використовувати рахунки аналітичного обліку:

- 2331 «Утримання ремонтного молодняку»;
- 2332 «Утримання плідників».

На даних рахунках збиратимуться витрати, пов'язані з утриманням ремонтного молодняку та плідників, переведених з власного рибопосадкового матеріалу чи придбаного у постачальників та списанням витрат на вартість селекційно-племінного матеріалу.

Рахунок аналітичного обліку 2331 «Утримання ремонтного молодняку» призначений для обліку витрат на утримання молодняку риб у маточних, зимувальних ставках (кормів; добрив; медпрепаратів, що туди вносяться; витрат на оплату праці працівників виробництва, що за ними доглядають, та інше). По досягненню особинами відповідних кондицій їх переводять до плідників або вибраковують до товарної риби.

Рахунок аналітичного обліку 2332 «Утримання плідників» призначений для обліку витрат на утримання плідників у відповідних ставках (кормів; добрив; медпрепаратів, що туди вносяться; витрат на оплату праці працівників виробництва, що за ними доглядають, та інше), включаючи вартість молодняку, переведеного із числа

Таблиця 2

#### Облік витрат на утримання плідників та ремонтного молодняку у ставкових рибницьких господарствах

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Внесено добрива в маточні, нерестові, зимувальні ставки, призначені для: – утримання ремонтного молодняку; – утримання плідників	2331 2332	20 20
2	Списано корми, добрива, медичні препарати на: – утримання ремонтного молодняку; – утримання плідників	2331 2332	20 20
3	Нараховано знос спорядження, інвентарю, що використовувався для: – утримання ремонтного молодняку; – утримання плідників	2331 2332	13 13
4	Нараховано заробітну плату працівникам за: – утримання ремонтного молодняку; – утримання плідників	2331 2332	66 66
5	Проведено нарахування єдиного соціального внеску на фонд оплати праці працівників із: – утримання ремонтного молодняку; – утримання плідників	2331 2332	65 65
6	Списано суму загальнопромислових витрат на: – утримання ремонтного молодняку; – утримання плідників	2331 2332	91 91
7	Збільшено вартість ремонтного молодняку на суму витрат з їх утримання	21*	2331
8	Переведено ремонтний молодняк до складу плідників	21*	21*
9	Списано витрати на утримання плідників на вартість отриманих ембріонів від нересту	21*	2332
10	Вибраковано відпрацьованих плідників та переведено до товарної риби	21*	2332

Джерело: розроблено авторами

\*Примітка. 21 – поточні біологічні активи за видами вікових груп

ремонтного. Після нересту витрати на утримання плідників списуються на вартість створеного біологічного активу – отриманої ікри або вибракунаних плідників, що будуть реалізовані як товарна риба.

Бухгалтерський облік процесу утримання плідників та ремонтного молодняка наведено в табл. 2.

**Висновки і пропозиції.** Облік витрат на вирощування доцільно вести за кожним ставком, стадією, переділом з врахуванням вимог П(С)БО 16 «Витрати» за розробленою підприємством номенклатурою статей витрат.

Для обліку витрат на вирощування рибогосподарські підприємства застосовують рахунок 23 «Виробництво», до якого з метою посилення контролю за проведеними витратами відкривають рахунки аналітичного обліку, які відповідають переділам та стадіям вирощування. На дебеті рахунку збирають витрати відповідної стадії, а

за кредитом відображають списання суми витрат на наступну стадію, переведення до складу поточних біологічних активів чи сільськогосподарської продукції. Неповносистемні господарства, що мають лише один технологічний переділ можуть не відкривати окремі аналітичні рахунки.

Отже, раціональна організація аналітичного обліку забезпечить потребу у широкій деталізації інформації для управління господарською діяльністю підприємства та контролю за виконанням як кількісних, так і якісних показників процесу вирощування; сприятиме виявленню резервів зниження витрат та зростанню рибопродуктивності. Тому кожне рибогосподарське підприємство, виходячи з галузевих особливостей виробництва та враховуючи усталену практикою вітчизняну систему обліку, розробляє внутрішні положення обліку, які враховують конкретні умови, особливості організаційної структури та інформаційні потреби підприємства.

## Список літератури:

1. Технологія виробництва продукції тваринництва: [підруч.] / [Бусенко О.Т., Скоцик В.С., Маценко М.І. та ін.]; за ред. О.Т. Бусенка. – К.: «Агроосвіта», 2013. – 492 с.
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF06097.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF06097.html)
4. Про затвердження спеціальних форм первинної документації для суб'єктів рибного господарства в галузі аквакультури: наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 19 червня 2012 р. № 362 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1126-12>
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-14-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
7. Проблеми розвитку аквакультури в Україні: матеріали круглого столу Державного агентства рибного господарства України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://darg.gov.ua/index.php?lang\\_id=1&content\\_id=2715&lp=58](http://darg.gov.ua/index.php?lang_id=1&content_id=2715&lp=58)

**Боровик А.Н., Бондарева Т.Г.**

Национальный университет водного хозяйства и природоиспользования

## ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ И ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЙ РЫБНОГО ХОЗЯЙСТВА

### Аннотация

В данной статье рассмотрены виды рыбоводческих хозяйств и технологические процессы выращивания рыбы. Определены объекты учета затрат по группам для удовлетворения потребностей управления. Исследованы порядок организации учета издержек производства, в частности на выращивание и воспроизведение биологических активов с учетом отраслевых, организационных и биотехнических особенностей рыбохозяйственных предприятий. Рассмотрены синтетический и аналитический учет производственных затрат. Внесены предложения по совершенствованию организации и методики учета затрат производства в рыбоводческих хозяйствах.

**Ключевые слова:** полносистемные хозяйства, неполносистемные хозяйства, технологические процессы, расходы, биологические активы.

**Borovyk O.M., Bondaryeva T.G.**

National University of Water and Environmental Engineering

## **TECHNOLOGICAL, ORGANISATIONAL AND METHODOLOGICAL COST ACCOUNTING ASPECTS OF FISH INDUSTRY ENTERPRISES**

### **Summary**

The article reviewed fish farms and process industries of fish breeding. It is determined accounting items group wise for satisfaction of management needs. It is studied the way of accounting management especially for growing and reproduction of biological assets with account of industry, organizational and biotechnical practices of fishing enterprises. It is reviewed synthetic and analytic accounting of productive costs. It is made the offers as to the improvement of economic and production spending accounting management in fish industry.

**Keywords:** full system farms, non-full farms, process industries, expenses, biological assets.