

УДК 657.222
JEL Classification M4

Іщенко Я.П.
к.е.н., доцент

кафедра організації обліку та звітності
Економічний факультет
Вінницький національний аграрний університет
Вінниця, Україна
E-mail: jana_2006@ukr.net

СТРУКТУРА ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ ПЕРЕТВОРЕННЯМИ РИБНИЦТВА

Рибництво є специфічною галуззю економіки, яка дозволяє диверсифікувати агробізнес і підвищити дохідність його ведення при порівняно незначних початкових інвестиціях та гарантованому ринку збуту. Організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибництві мають вирішальний вплив на специфіку управління витратами та його облікове забезпечення. У статті пропонується структура об'єктів обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві у взаємозв'язку з об'єктами управління ними.

Дослідження спирається на методичні прийоми, використання яких дозволяє визначити загальні тенденції розвитку облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями в рибництві; розкрити сутність та зміст витрат на біологічні перетворення як економічної категорії та об'єкта бухгалтерського обліку. До таких методів відносяться: методи індукції та дедукції, причинно-наслідкових зв'язків та абстрактно-логічний, економіко-статистичний, спостереження та ін.

Результатом є встановлення взаємозв'язку об'єктів 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.

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

Вступ. Рибне господарство України займає помітне місце у виробництві продукції тваринництва. Розвиток рибництва є складовою державної аграрної політики щодо збільшення рівня споживання продуктів харчування населенням та важливим стратегічним напрямом диверсифікації агробізнесу. Організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибництві мають вирішальний вплив на специфіку управління витратами та його облікове забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам системного дослідження витрат підприємства через призму потреб управління останнім часом присвячені наукові праці провідних вітчизняних вчених, що здійснюють дослідження в галузі методології обліку витрат. Серед них С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, Л.В. Нападовська, М.Ф. Огійчук, Н.Л. Правдюк та інші.

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

Основною проблемою обліку в цих умовах є недостатність теоретичного обґрунтування, недосконалість методики та практики обліку нових об'єктів, зокрема біологічних перетворень. Методика бухгалтерського обліку має цінність лише тоді, коли

вона носить прикладний характер, тобто адаптована до особливостей господарювання підприємств конкретної галузі і відповідає запитам менеджменту. Отже, питання методики облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями галузі рибиництва є актуальним і має як теоретичне, так і практичне значення. Виникає необхідність подальшого дослідження теоретичних і методичних питань та надання практичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку біологічних перетворень з урахуванням організаційно-технологічних особливостей підприємств рибного господарства та вимог управління.

Мета. Метою статті є обґрунтування структури об'єктів обліку витрат на біологічні перетворення галузі рибиництва; розкриття впливу організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень рибиництва на побудову номенклатури об'єктів обліку витрат.

Методологія. У процесі дослідження застосовувалися методи: індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління біологічними перетвореннями в рибицтві; теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту витрат на біологічні перетворення як економічної категорії та об'єкта бухгалтерського обліку; причинно-наслідкових зв'язків та абстрактно-логічний – для використання класифікації у побудові системи обліку витрат; економіко-статистичний – для аналізу витрат на біологічні перетворення; спостереження – для дослідження стану обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на сільськогосподарських підприємствах.

Результати. В 2014 році, за даними територіальних органів рибоохорони, в Україні виловлено 91,25 тис. т водних біоресурсів, що на 56 тис. т менше показника 2013 року. При цьому вилов риби в водних об'єктах та морських акваторіях Криму в 2014 р. не врахований, що переважно і зумовило зниження загального показника вилову у порівнянні з минулим роком [1]. Для того, щоб показники отримання продукції рибиництва в динаміці були порівняними, виключимо з обсягів вилову водних біоресурсів за попередні роки, вилов підприємствами, що знаходяться на тимчасово окупованій території АР Крим і м. Севастополь. Виробництво продукції рибиництва (товарної риби та інших живих біоресурсів) відображено в таблиці 1.

Таблиця 1

Динамік обсягів вилову водних біоресурсів в Україні*, т

Вид риб	Роки					Зміни 2014р., %	
	2010	2011	2012	2013	2014	до 2010 р.	до 2013 р.
Риба	91354	80277	76048	82352	80958	89	98
Інші водні живі ресурси	811	571	1009	1133	10294	1268	909
Разом	92165	80848	77057	83485	91252	99	109

* без урахування тимчасово окупованої території АР Крим і м. Севастополь
[Узагальнено автором на основі 2]

Аналітичні дані свідчать про зменшення вилову товарної риби та значний ріст отримання інших водних живих ресурсів в 2014 р. За статистичними даними підприємствами та фізичними особами-підприємцями, що здійснюють рибогосподарську діяльність за січень-квітень 2015 р., було виловлено та добуто 23,6 тис. тонн водних біоресурсів, що на 31,5 % більше аналогічного періоду минулого року, в тому числі у водоймах України вилов склав 11,9 тис. тонн, що на 25,7 % більше аналогічного періоду минулого року, з яких:

- в Азово-Чорноморському басейні виловлено 7,6 тис. тонн риби, що на 37,6 відсотка більше аналогічного періоду минулого року;

- у внутрішніх водоймах виловлено 4,3 тис. тонн риби, що на 9,0 відсотків більше аналогічного періоду минулого року, в тому числі продукції аквакультури та спеціальних товарних рибних господарств – 2,1 тис. тонн, що на рівні минулорічного періоду [3].

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. Порівняємо обсяги вилову морської риби та риби внутрішніх водойм України в таблиці 2.

Таблиця 2

Обсяг вилову риби та добування інших водних біоресурсів в Україні*, т

Показники	2013 р.	2014 р.	%
Підприємства Азово-Чорноморського басейну - всього	25051	22181	88,5
в тому числі: Чорне море	3259	3388	104,0
Азовське море	21792	18793	86,2
Внутрішні водойми	44876	39612	88,3
Всього у водоймах України	69927	61793	88,4
Виключна (морська) економічна зона інших держав (океан)	13558	29459	217,3
Разом	83485	91252	109,3
Із загального обсягу виловлено риби без інших водних живих біоресурсів	82358	80958	98,3
Інші водні біоресурси	1127	10294	913,4

* без урахування тимчасово окупованої території АР Крим і м. Севастополь
[Узагальнено автором на основі 1]

Загальний обсяг отриманих водних біоресурсів зріс на 9,3 %. Вилов риби у Чорному морі збільшився на 4%, в Азовському – скоротився на 13,8%. Вилов біоресурсів у внутрішніх водоймах України склав у 2014 р. 61793 т, що на 8134 т, або на 11,6% менше рівня 2013 р.

На загальне зростання обсягів вилову позитивний вплив мало значне збільшення вилову водних біоресурсів у виключній (морській) економічній зоні інших держав (океані). В 2014 р. кількість отриманої тут риби та інших біоресурсів склав 29459 т, що більш ніж вдвічі перевищує вилов минулого року.

Отже, збільшення отримання водних біоресурсів в Україні має відбуватись за рахунок вилову у внутрішніх водоймах. Для розвитку рибного господарства внутрішніх водойм наша країна має значний ресурсний потенціал. Зокрема на території Вінницької області станом на 1 січня 2014 року діяло 53 рибницьких господарства різних організаційно-правових форм господарювання. В області функціонує 9 повносистемних рибних господарств різних форм власності загальною площею водного дзеркала 6119 га, у тому числі 903,7 га вирощувальних ставів. З них найбільш потужними є: ПрАТ «Сільськогосподарське підприємство «Вінницярибгосп» (нагульних ставів 2977,5 га, вирощувальних ставів 484,5 га) та СТОВ «Прогрес» Барського району (нагульних ставів 1178 га, вирощувальних ставів 185 га) [4].

Групування рибогосподарських підприємств залежно від біологічних особливостей культивованих риб, їх відношення до умов зовнішнього середовища та за особливостями технологічного процесу вирощування риби відображено на рис. 1.

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.

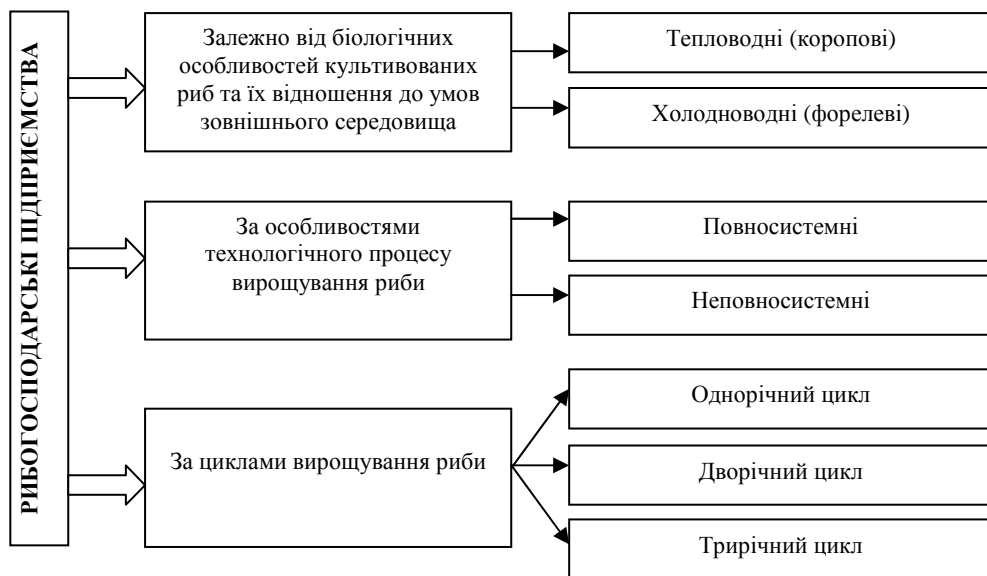


Рис. 1. Класифікація рибогосподарських підприємств

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 ряд проміжних цілей в межах загальної стратегічної мети скорочення витрат. Так як управління витратами на біологічні перетворення має здійснюватись за всією вертикаллю управління підприємством, сегменти управління витратами залежатимуть від організаційної та виробничої структури підприємства.

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 рибопосадкового матеріалу, підрозділ з виробництва товарної риби тощо.

Виробнича структура, організована за однорідними технологічними операціями, передбачає створення виробничих підрозділів, орієнтованих на виконання спеціальних технологічних операцій на однотипному обладнанні, наприклад, підрозділи, сформовані за видами виробничих і спеціалізованих ставів.

Таким чином, більшість сільськогосподарських підприємств рибної галузі є

- 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). 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 місяцями 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.

Облік біологічних перетворень рибиництва у неповносистемних господарствах організовується простіше, так як 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 місяцями здійснення витрат (ставами), роками утримання та вирощування риби, видами риби.

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 витрат на біологічні перетворення в рибистві з об'єктами управління. Розуміння зазначених взаємозв'язків дозволить побудувати ефективну модель обліку витрат, яка забезпечить менеджмент різних рівнів своєчасною, релевантною інформацією.

Список використаних джерел

1. Державне агентство рибного господарства України. Обсяги вилову риби та добування інших водних біоресурсів у 2014 році порівняно з обсягами вилову 2013 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://darg.gov.ua/_obsjagi_vilovu_ribi_ta_0_0_0_1792_1.html.
2. Державне агентство рибного господарства України. Статистика вилову 2010-2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://darg.gov.ua/_statistika_vilovu_2010_2014_0_0_0_1791_1.html.
3. Обсяги вилову риби за січень - квітень 2015 року. Державне агентство рибного господарства України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://darg.gov.ua/_obsjagi_vilovu_ribi_za_0_0_0_1921_1.html.
4. Головне управління статистики у Вінницькій області. Рибне господарство. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vn.ukrstat.gov.ua/index.php/novosti2015/2972--1995-2009.html>.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [Текст]: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. №1315.
6. Технологія вирощування товарної риби в ставках, садках і басейнах. Довідник зооінженера. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://skotnyidvor.ru/dovidnyk-zooinzhenera-tehnologiya-vyroschchuvannya-tovarnoi-ryby-v-stavkah-sadkah-i-baseinah.html>.

References

1. *Derzhavne agentstvo rybnogo gospodarstva Ukrainy. Obsjagy vylovu ryby ta dobuvannja inshyh vodnyh bioresursiv u 2014 roci porivnjano z obsjagamy vylovu 2013 roku.* Retrived from : http://darg.gov.ua/_obsjagi_vilovu_ribi_ta_0_0_0_1792_1.html [in Ukr.].
2. *Derzhavne agentstvo rybnogo gospodarstva Ukrainy. Statystyka vylovu 2010-2014.* [Elektronnyj resurs]. Retrived from : http://darg.gov.ua/_statistika_vilovu_2010_2014_0_0_0_1791_1.html

1791_1.html. [in Ukr.].

3. *Obsjagy vylovu ryby za sichen' - kviten' 2015 roku. Derzhavne agentstvo rybnogo gospodarstva Ukrainy*. Retrived from : http://darg.gov.ua/_obsjagi_vilovu_ribi_za_0_0_1921_1.html. [in Ukr.].

4. *Golovne upravlinnja statyky u Vinnyts'kij oblasti. Rybne gospodarstvo*. Rezhym dostupu : <http://www.vn.ukrstat.gov.ua/index.php/novosti2015/2972--1995-2009.html>. [in Ukr.].

5. *Metodychni rekomendacii' z buhgalters'kogo obliku biologichnyh aktiviv №1315*. : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.12.2006 (2006). Kyiv. [in Ukr.].

6. *Tehnologija vyroshhuvannja tovarnoi' ryby v stavkah, sadkah i bassejnah. Dovidnyk zootshenera*. Retrived from : <http://skotnyidvor.ru/dovidnyk-zootshenera-tehnologiya-vyroshchuvannya-tovarnoi-ryby-v-stavkah-sadkah-i-baseinah.html>. [in Ukr.].

Дата надходження статті до редакції : 15.03.2016

1 рецензування 26.03.2016 Прийняття в друк: 19.04.2016

Received: 15.03.2016 1st Revision: 26.03.2016 Accepted: 19.04.2016

Yana Ishchenko
*PhD. (Econ.), Associate
Professor*

*Department of Accounting and Reporting
Faculty of Economics
Vinnitsa National Agrarian University
Vinnytsya, Ukraine
E-mail: jana_2006@ukr.net*

THE STRUCTURE OF THE ACCOUNTING OBJECTS IN THE MANAGEMENT SYSTEM OF BIOLOGICAL TRANSFORMATIONS IN FISH FARMING

Fish farming is a specific sector of the economy that allows agribusiness to diversify and increase its profitability while maintaining a relatively small initial investment and a guaranteed market. Organizational and technological features of biological changes in fish farming have a decisive effect on the specific of cost management and its accounting implementation.

The structure of objects of cost accounting for biological conversion to fish farming in relation to objects management is suggested in the article. Methods: The study is based on instructional techniques, the usage of what determine general trends of accounting implementation management of biological changes in the fishery; to essence and to reveal the meaning of biological conversion costs as an economic category and object of accounting. These methods include: methods of induction and deduction, causation and abstract logical, economic-statistical, monitoring and others. Results: The result is to establish a relationship between objects of cost accounting for biological changes in fish culture objects management.

Understanding these relationships will build an effective model of cost accounting that will provide management of different levels of timely with relevant information.

Keywords: *biological transformation, production costs, the costs of biological transformation, fishing, aquaculture, accounting, accounting objects.*

Яна Ищенко
к.е.н., доцент

*кафедра организации учета и отчетности
Экономический факультет
Винницкий национальный аграрный университет
Винница, Украина
E-mail: jana_2006@ukr.net*

СТРУКТУРА ОБЪЕКТОВ УЧЕТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ БИОЛОГИЧЕСКИМИ ПРЕОБРАЗОВАНИЯМИ РЫБОВОДСТВА

Рыбоводство является специфической отраслью экономики, которая позволяет диверсифицировать аграрный бизнес и повысить доходность его ведения при сравнительно незначительных начальных инвестициях и гарантированном рынке сбыта. Организационно-технологические особенности биологических преобразований в рыбоводстве имеют решающее влияние на специфику управления затратами и его учетное обеспечение. В статье предлагается структура объектов учета расходов на биологические преобразования в рыбоводстве во взаимосвязи с объектами управления ими.

Исследование опирается на методические приемы, использование которых позволяет определить общие тенденции развития учетного обеспечения управления биологическими преобразованиями в рыбоводстве; раскрыть сущность и содержание расходов на биологические преобразования как экономической категории и объекта бухгалтерского учета. К таким методам относятся: методы индукции и дедукции, причинно-следственных связей и абстрактно-логический, экономико-статистический, наблюдение и др. Результатом является установление взаимосвязи объектов учета расходов на биологические преобразования в рыбоводстве с объектами управления. Понимание указанных взаимосвязей позволит построить эффективную модель учета затрат, которая обеспечит менеджмент разных уровней своевременной, релевантной информации.

Ключевые слова: *биологические преобразования, издержки производства, расходы на биологические преобразования, рыбоводство, аквакультура, бухгалтерский учет, объекты учета.*