

**Чернівецький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ
АКВАКУЛЬТУРИ**

**(на матеріалах Товариства з додатковою відповідальністю «Чернівецький
рибокомбінат», Чернівецька обл., м. Кіцмань)**

Студента 2 курсу
денної форми навчання
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
спеціалізації «Облік і оподаткування»

Допіряка
Валерія
Опанасовича

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Рилєєв
Сергій
Володимирович

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЦТВА РИБОПОСАДКОВОГО МАТЕРІАЛУ ТА ТОВАРНОЇ РИБИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АКВАКУЛЬТУРИ	8
1.1. Особливості функціонування та виробничих процесів підприємств аквакультури	8
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку виробництва сільськогосподарської продукції	14
Висновки за розділом 1	21
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНА СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА РИБОПОСАДКОВОГО МАТЕРІАЛУ ТА ТОВАРНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ	22
2.1. Організаційно-облікові засади облікового забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури	22
2.2. Фінансовий облік виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби	28
2.3. Управлінський облік виробництва продукції аквакультури	33
Висновки за розділом 2	39
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ РИБОПОСАДКОВОГО МАТЕРІАЛУ ТА ТОВАРНОЇ РИБИ	40
3.1. Економічний аналіз виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби	40
3.2. Удосконалення облікового забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури	45
Висновки за розділом 3	52
ВИСНОВКИ	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	58
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Руйнування інфраструктури, логістики, виробничих і соціальних зв'язків, фізичне знищення виробничих потужностей, наслідки руйнування греблі Каховської ГЕС, які призвели до втрати підприємницьких можливостей – реалії функціонування української аквакультури. З цією метою Державним агентством розвитку меліорації, рибного господарства та продовольчих програм була розроблена у 2023 р. Концепція відновлення аквакультури України, яка передбачає створення конкретної дорожньої карти зі стабілізації та розвитку української аквакультури [84].

Пріоритетність розвитку підприємств аквакультури сьогодні та у повоєнній відбудові обумовлена природно-кліматичними, історичними, економічними й соціальними умовами України. Рибне господарство є соціально значимим енергоємним і трудомістким сектором економіки, покликаним забезпечувати виробництво необхідної населенню риби й рибопродуктів за доступними цінами на основі розширеного відтворення виробничого потенціалу та біоресурсів, підтримки екологічної безпеки гідросфери і територій. Підвищення ефективності підприємств рибної галузі є найважливішим завданням господарських і державних інститутів.

Стійкий розвиток підприємств аквакультури вирішальним чином залежить від формування й використання обліково-аналітичного забезпечення управління вирощуванням рибопосадкового матеріалу та товарної риби. Отже, необхідне подальше удосконалення теоретико-методичних та організаційно-практичних засад формування обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом сільськогосподарської продукції в цілому та на підприємствах аквакультури зокрема.

Проблемам обліку та аналізу виробництва продукції аквакультури присвячені ґрунтовні праці Л.В. Балабанової, В.О. Василенка, Н.М. Вдовенко, І.Ю. Гришової, І.І. Грузнова, П.М. Макаренка, В.А. Павлова, В.П. Решетила, С.В. Рилєєв, Г.В. Черевка та інших вітчизняних учених. Функціонування

підприємств аквакультури досліджують провідні вітчизняні й зарубіжні науковці, серед яких – С.І. Алимов, В.О. Бобирев, В.М. Борисов, Г.М. Гимбатов, М.В. Гринжевський, В.М. Данилов, С.Р. Древінг, В.К. Кисельов, В.Ф. Корельський, Л.Б. Мухіна, Л.М. Наумова, Ю.В. Пилипенко, М.С. Стасишин, Л.П. Фільчатов, М.А. Хвесик, В.В. Цедик, В.Г. Чернік, А.Я. Щербуха та ін.

Віддаючи належне фундаментальним науковим розробкам, варто підкреслити, що і в теоретичному, і в практичному плані залишаються невирішеними питання врахування галузевих особливостей функціонування рибогосподарських підприємств на їх вплив на побудову бухгалтерського обліку (фінансового та управлінського), економічного аналізу на підприємствах аквакультури. Важливість і значимість цих питань зумовили вибір теми, постановку мети й завдань дослідження.

Метою дослідження виступає узагальнення теоретичних, методичних та організаційних засад та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом риби посадкового матеріалу та товарної риби на підприємствах аквакультури.

Для досягнення поставленої мети окреслено такі **завдання**:

- дослідити галузеві особливості функціонування підприємств аквакультури та визначити їх вплив на побудову бухгалтерського обліку, складання звітності та проведення економічного аналізу;
- провести моніторинг нормативно-правової бази та спеціальної літератури, що стосується обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції на підприємствах аквакультури;
- висвітити організаційно-облікові засади облікового забезпечення управління вирощуванням риби посадкового матеріалу та товарної риби;
- розкрити систему фінансового обліку виробництва продукції на підприємствах аквакультури та дати оцінку її відповідності чинному законодавству та інформаційним потребам управління;
- проаналізувати організацію та ведення управлінського обліку витрат на виробництво рибопосадкового матеріалу та товарної продукції потребам на

- підприємствах аквакультури;
- провести аналіз складу, структури та динаміки виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби на ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" за 2020-2022 рр.;
 - узагальнення основні положення щодо створення та функціонування облікової системи на підприємствах аквакультури та її удосконалення на основі розробки окремих рекомендацій стосовно організації та ведення управлінського обліку з врахуванням особливостей галузі та технологічного процесу вирощування рибопосадкового матеріалу та товарної риби.
 - розробити систему висновків та пропозицій практичного спрямування щодо покращення обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції на підприємствах аквакультури.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку, економічного аналізу виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби на підприємствах сфери рибництва.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретико-методичних та організаційно-практичних засад обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції на підприємствах аквакультури.

Методи дослідження. У процесі виконання випускної кваліфікаційної роботи були використані загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, а саме: спостереження та порівняння – для розкриття організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств аквакультури, які впливають на організацію та ведення бухгалтерського обліку виробничих процесів; статистичні методи, а саме абсолютні та відносні величини в системі аналізу виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби по Україні та ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" за 2020-2022 рр.; систематизації та узагальнення – для обґрунтування основних положень щодо створення та функціонування облікової системи на підприємствах аквакультури та її удосконалення на основі розробки окремих рекомендацій стосовно організації та ведення управлінського обліку з врахуванням особливостей галузево-технологічних процесів

вирощування рибопосадкового матеріалу та товарної риби.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, які стосуються проблем бухгалтерського обліку та економічного аналізу виробництва продукції на підприємствах аквакультури, нормативно-правові акти України, офіційні дані Державного агентства розвитку меліорації, рибного господарства та продовольчих програм, дані обліку та звітності ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" за 2020-2022 рр. тощо.

Наукова новизна одержаних результатів випускної кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління матеріальними оборотними активами підприємств сфери рибництва. Найважливіші наукові результати, отримані в процесі дослідження, та їх наукова новизна полягають у наступному:

- враховуючи особливості виробничо-технологічних процесів запропоновано на підприємствах аквакультури для калькулювання собівартості товарної риби застосовувати попередільний метод з елементами нормативного методу, особливо в розрізі прямих матеріальних витрат. При цьому перший технологічний переділ – субрахунок 231 «Вирощування рибопосадкового матеріалу», а другий – субрахунок 232 «Вирощування товарної риби»;
- узагальнено концептуальні засади управлінського обліку виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби в розрізі відокремлених центрів відповідальності, центрів інвестицій та місць виникнення витрат. Це дозволить посилити відповідальність за понесеними витратами на виробництво продукції, а також за збереженням рибопосадкового матеріалу та товарної риби в системі підвищення ефективності господарської діяльності підприємства.

Практичне значення одержаних результатів. Сформульовані та обґрунтовані у результаті проведених досліджень теоретичні положення та розроблені практичні рекомендації доповнюють теорію і практику обліку та аналізу в системі інформаційного забезпечення управління виробництвом

продукції на підприємствах аквакультури.

Структура та обсяг випускної кваліфікаційної роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 68 сторінках друкованого тексту. Робота містить 29 таблиць, 23 рисунки та 10 додатків. Список використаних джерел налічує 84 найменувань на 11 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЦТВА РИБОПОСАДКОВОГО МАТЕРІАЛУ ТА ТОВАРНОЇ РИБИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АКВАКУЛЬТУРИ

1.1. Особливості функціонування та виробничих процесів підприємств аквакультури

Важливе місце в структурі вітчизняного агропромислового комплексу займає аквакультура, яка поряд з іншими підгалуззями с/г має стратегічне значення для забезпечення населення сировиною—доступним та якісним продовольством, а галузі національної економіки базою. Попри високу насиченість внутрішнього ринку товарно-харчовою рибною продукцією та кількарічну тенденцію до скорочення попиту через зменшення купівельної спроможності вітчизняних споживачів рибництво залишається одним із найприбутковіших видів агробізнесу, забезпечуючи можливість отримання максимального доходу при мінімальних початкових капіталовкладеннях [58, с. 79].

Риба як цінний продукт харчування має велике значення. Вона є джерелом білка, що так важливий для людського організму. Білкові речовини риби засвоюються організмом людини в 2-3 рази краще, ніж білки м'яса теплокровних тварин. Не менш цінний і риб'ячий жир, що містить важливі вітаміни та мікроелементи.

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

унеможлиблює поповнення обігових коштів в умовах сезонності виробництва [38, с. 172].

Одним із найбільш негативних наслідків для розвитку вітчизняного рибного господарства стала окупація Криму, в результаті якої втрачені рибні порти та підприємства, що займалися риборозведенням, науково-дослідні установи в галузі рибного господарства.

Перманентне зменшення чисельності популяції водних біоресурсів, що є наслідком безконтрольності викидів забруднюючих речовин у водойми стаціонарними джерелами, набуття масовості явищ незаконного та масового вилову риби, а також зменшенням світового промислу гідробіонтів, створює об'єктивні передумови для інтенсифікації розвитку різних форм аквакультури. Втім, на сьогодні вітчизняні рибовиробники стикаються із системними труднощами, які нівелюють їх зусилля щодо нарощування обсягів виробництва та стримують поступальний економічний розвиток [58, с. 81].

За оцінками ООН очікується, що населення планети до 2050 року перевищить 9 мільярдів і, відповідно, продовольчий розрив у забезпеченні продуктами харчування та їх потребою збільшиться через обмеження кліматичними та природними ресурсами, доступністю ріллі та прісних вод, водночас із підвищенням конкуренції з рекреацією та виробництвом продуктів для домашніх тварин.

Аквакультура – найбільш швидко зростаючий сектор тваринництва і, мабуть, один з найбільш важливих секторів глобальної продовольчої системи. Її значення в забезпеченні населення планети продуктами харчування невпинно зростає. За прогнозами FAO (Продовольча та сільськогосподарська організація ООН) саме у 2030 р. повинен відбутись історичний злам – коли кількість продукції аквакультури перевищить загальний вилов всієї рибопродукції у природних водоймах. При цьому загальний обсяг аквакультури прогнозується на рівні понад 91 млн. т [6].

Як і щодо будь-якого виду суспільно важливої економічної діяльності, пов'язаної з виробництвом продуктів харчування, до яких безумовно належить і аквакультура, у держави виникає необхідність в інформації щодо обсягів

виробництва у результаті провадження економічної діяльності. Інформація щодо обсягів виробництва потрібна державі у першу чергу для складання продовольчих балансів, визначення політики щодо необхідності розвитку, надання певної уваги певному виду виробничої діяльності, формування у тому числі експортно-імпоротної політики, а також, за сучасних умов, сприяння чи гальмування певних видів економічної діяльності у зв'язку з необхідністю розвитку економіки на засадах сталого виробництва з урахуванням усіх трьох відомих складових сталого розвитку.

З метою відстеження обсягів виробництва продукції аквакультури та його динаміки за роками п. 2 ст. 5 «Права та обов'язки суб'єктів аквакультури» Закону України «Про аквакультуру» передбачено, що суб'єкти аквакультури зобов'язані «подавати центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері рибного господарства, звітну інформацію щодо обсягів виробництва продукції аквакультури у визначені строки за формами, затвердженими в установленому порядку». З метою виконання зазначеного положення закону було відпрацьовано та затверджено Наказ Мінагропроду України від 21.03.2012 р. № 141 форму звітності № 1 А-риба (річна) [50].

Зазначена форма звітності може бути використана для аналізу балансу площ виробничих потужностей водних об'єктів, наявності ремонтно-маточного поголів'я, вирощування рибопосадкового матеріалу, вирощування та вилову товарної продукції, витрат кормів та внесення добрив, економічних показників виробництва продукції аквакультури як на рівні окремого суб'єкта господарювання, так і на регіональному, галузевому та державному рівні [8, с. 673].

Загалом, аналіз сучасного стану рибної галузі України, вказує на потребу формування загальнодержавної програми розвитку вітчизняної аквакультури, яка включала би заходи із наукового, законодавчого, фінансового і матеріально-технічного забезпечення як першочергових стратегічних завдань, таких як розробка і впровадження системи багатоцільового раціонального використання біорозмаїття потенціалу внутрішніх водойм, так і оперативно-тактичних заходів, які вимагають державної підтримки: селекційно-племінна робота з об'єктами культивування, заходи із збереження природного

біорозмаїття водних екосистем, освоєння та впровадження економічно доцільних і екологічно безпечних технологій товарної аквакультури, отримання безпечної харчової продукції.

Продовольча та с/г організація ООН – FAO ввела спеціальний термін – “culture based fisheries” тобто рибальство, що засноване на аквакультурі, іншими словами – на зарибленні. Саме в цьому напрямку Україна може виступити як лідер, як країна-виробник цінної конкурентноспроможної рибопродукції. Це означає, що за організації ефективної системи відтворення природних живих ресурсів Україна зможе отримати додатково до 100 тис. т цінної, з низькою собівартістю, доступної для широкого споживача рибо продукції [6].

Розвиток аквакультури дасть змогу забезпечити продовольчу безпеку населення шляхом постачання продукції рибного господарства вітчизняного виробництва на рівні науково обґрунтованих норм споживання, збільшити обсяг товарного виробництва цінних видів риб, забезпечити відповідність комплексного показника конкурентоспроможності вітчизняної продукції рибного господарства міжнародним вимогам, забезпечити діяльність оптових ринків продукції рибного господарства, підвищити соціально-економічний рівень життя населення, забезпечити гідні умови оплати праці тощо.

Рибницькі підприємства мають безліч специфічних особливостей, визначені типами рибницького господарства, формами ведення рибництва, методами вирощування риби, а також видовим складом риби, які значно впливають на організацію системи обліку і повинні враховуватися при її постановці і впровадженні.

Основними напрямками вирощування товарної риби (товарна аквакультура) може бути випасна, ставкова та індустріальна аквакультура (табл. А1).

Рибу вирощують зазвичай у водоймищах (ставках тощо). Цикл вирощування становить від одно до двох чи трьох років. Готовою продукцією є товарна риба, яку виловлюють, продають або переробляють на рибницькому підприємстві [25, с. 147].

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 водоймі. При досягненні наступної фази розвитку рибу виловлюють з одного водоймища і запускають до іншого.

Залежно від організації і завершеності процесу вирощування риби розрізняють такі системи господарств:

- повносистемні – розведення і вирощування риби від стадії отримання ікринки до товарної продукції. Обороти дво- і трирічний за інтенсивною, рідше екстенсивною формою ведення господарства;
- риборозплідники (неповносистемні) – вирощування рибопосадкового матеріалу (личинки, мальків, цьоголіток, однорічок, дволіток коропа (за трилітнього обороту)) для зариблення нагульних ставів. Цикл проведення робіт – однорічний;
- нагульні (неповносистемні) – вирощування товарної риби із рибопосадкового матеріалу, отриманого зі сторони, за однорічного циклу при інтенсивній, рідше екстенсивній формі рибництва [50].

За організаційно-технологічними показниками інтенсифікації рибництва (аквакультура) може здійснюватися за такими формами:

- інтенсивна – застосовується повний комплекс засобів інтенсифікації вирощування риби, а саме, створення умов, годівля, лікування, підвищення природної кормової бази водойми та інше;
- екстенсивна – організаційно-технологічна форма аквакультури, яка передбачає використання природних кормових ресурсів, засоби інтенсифікації за такою формою не використовують;
- напівінтенсивна – частково поєднує інтенсивну та екстенсивну форми аквакультури [78, с. 24].

Залежно від біологічних особливостей культивованих риб та їх відношення до умов зовнішнього середовища ставкові господарства поділяють на два типи: тепловодні (основним об'єктом у них є короп, тому їх ще називають короповими) і холодно-водні (основним об'єктом розведення є райдужна форель, тому їх називають форелевими).

Україна має значний виробничий потенціал розвитку рибництва у внутрішніх водоймах. Відповідно до ст. 14 Закону України «Про аквакультуру» [59] для ведення аквакультури юридичним або фізичним особам можуть надаватись водні об'єкти, рибогосподарські технологічні водойми, частини водних об'єктів (виключно для розміщення садкових господарств); акваторії (водний простір) внутрішніх морських вод, територіального моря, виключної (морської) економічної зони України.

Рибогосподарські водні об'єкти – це озера, річки, моря з лиманами та естуаріями, водосховища, ставки, які використовуються або можуть використовуватися для розведення, вирощування і вилову риби та інших водних живих ресурсів або мають значення для відтворення їх запасів [21].

Законом України «Про аквакультуру» визначені спеціалізовані водні об'єкти, що призначені для цілей аквакультури – рибогосподарські технологічні водойми. До складу рибогосподарських технологічних водойм входять рибницькі ставки, рибницькі басейни, а також рибницькі садки, сажалки та копанки та інші штучно створені водойми [59] (рис. А1).

Узагальнення типів, систем, форм ведення аквакультури та категорій ставків наведено в табл. А1.

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.

В системі ведення бухгалтерського обліку можна виділити 5 етапів біологічних перетворень у рибництві: 0 етап (передличинка, личинка, мальок), I етап (цьоголітка), II етап (однорічка), III етап (дворічка), IV етап (трирічка), V етап (ремонтний молодняк, маточне поголів'я (плідники) (табл. А2).

Наведені особливості функціонування суб'єктів сфери аквакультури суттєво впливають на організацію та ведення бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю поточних біологічних активів, виробництва товарної продукції та біологічних перетворень на рибогосподарських підприємствах.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку виробництва сільськогосподарської продукції

Економічний розвиток рибного господарства України завжди визначався природними та кліматичними умовами. Водночас в умовах кризи відбулася дестабілізація, ситуація потребує вжиття комплексу заходів, спрямованих на те, щоб аквакультура почала відігравати належну їй роль у розвитку української економіки. Тому основними питаннями сучасного етапу регулювання розвитку аквакультури є нарощування обсягів виробництва риби, розширення асортименту та поліпшення якості товарів, а на цій основі – забезпечення раціонального споживання рибної продукції населенням, створення сприятливих умов для виробників, поліпшення соціального розвитку сільських територій, позбавлення залежності країни від імпортних поставок [13, с. 4].

Протягом останнього періоду пошук до вирішення питань удосконалення нормативно-правового забезпечення господарської діяльності галузі, пов'язаної саме з продовольчим забезпеченням населення, постав перед центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері рибного господарства. Тобто перед Державним агентством рибного господарства України з'явилась проблема оптимізації нормативно-правового регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб'єктами господарювання, недопущення прийняття економічно недоцільних та неефективних регуляторних актів, зменшення втручання держави у економічну діяльність суб'єктів аквакультури.

З 01.07.2013 р. набув чинності Закон України «Про аквакультуру» [59], який покликаний об'єднати законодавчі норми та роз'яснити всі спірні господарські питання. Він регулює аквакультуру як окремий вид сільськогосподарської діяльності. Закон також встановлює порядок використання водних об'єктів для одержання риби та інших водних організмів, а також регламентує взаємовідносини органів державної влади, місцевого самоврядування із суб'єктами господарювання (й з орендарями), які

здійснюють рибогосподарську діяльність. Закон у значній мірі змінив порядок користування водними об'єктами місцевого і загальнодержавного значення. Внесено зміни до ряду законодавчих актів у зазначеній сфері. Зокрема, до Водного кодексу України [15], Земельного кодексу України [24], Закону України «Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурсів» від 08.07.2011 р. № 3677-VI [67]. Нині згідно Закону, водні об'єкти будуть надаватися в користування за договорами оренди земель водного фонду. У такому договорі визначатимуться умови використання водних об'єктів, розмір орендної плати та строк дії договору оренди, але не довше ніж термін дії дозволу на спеціальне водокористування (ст. 50 Водного кодексу України [15]).

Орендодавцями виступають сільські, селищні, міські ради та місцеві державні адміністрації у відповідності із повноваженнями, визначеними Земельним кодексом України. Тобто залежно від розташування водойми в межах чи поза межами населеного пункту. Таким чином, критерій «підвідомчості» водойми в залежності від її місцевого чи загальнодержавного значення скасовано. Об'єктом такого договору може бути не будь-який водний об'єкт, а лише водосховища (крім водосховищ комплексного призначення), ставки, озера та замкнені природні водойми. Надання водних об'єктів у користування на умовах оренди здійснюється за наявності паспорта водного об'єкта, порядок розроблення та форму якого затверджує Мінприроди України. Не підлягають передачі у користування на умовах оренди для рибних потреб водні об'єкти, що: використовуються для питних потреб, розташовані в межах територій та об'єктів, що перебувають під охороною відповідно до Закону України «Про природно-заповідний фонд України» від 16.06.1992 р. № 2456-XII [66].

Водокористувач, який узяв водний об'єкт в оренду, зобов'язаний доводити до відома населення умови водокористування, а також заборону загального водокористування на ставку, наданому в оренду. Якщо водокористувачем або відповідною радою не встановлено таких умов, загальне водокористування визнається дозволеним без обмежень. Під час передачі ставка в оренду укладається договір, обов'язково у письмовій формі і тільки з

дозволу громади, якщо ставок знаходиться в населеному пункті. Саме в договорі й прописуються всі умови користування ставом, в тому числі й такі нюанси, як випас та напування худоби біля ставка, безкоштовне рибальство, миття автомобіля водою зі ставу, обов'язки і права орендаря та громади, умови збереження належного стану ставу, умови, на яких ставок повертається з оренди. Відносини між орендарем та рибалками регулює сільська рада або районна державна адміністрація та територіальні органи рибоохорони. Орендар бере не лише ставок, а й земельну ділянку навколо нього, яку орендує, як це прописано в договорі. Також орендар зобов'язаний проводити зариблення ставів і фіксувати це документально. В орендаря на ставову рибу повинні бути такі документи: Акт про зариблення [78]. При перевезенні товарів залізничним, водним і повітряним транспортом ветеринарні свідоцтва (форм № 1 і № 2) оформляються комплектом: ветеринарне свідоцтво, дублікат ветеринарного свідоцтва і корінець ветеринарного свідоцтва); документи про придбання риби; акт про проведення робіт з відтворення рибних ресурсів. Сплата орендної плати за водний об'єкт не звільнятиме від орендної плати за земельну ділянку під ним. Крім того, надання водних об'єктів в оренду здійснюється на земельних торгах в комплексі із земельною ділянкою. Методику визначення розміру плати за надані в оренду водойми затверджено Наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 28.05.2013 р. № 236 [39].

Огляду законодавства, що безпосередньо регулює порядок здійснення рибогосподарської діяльності, правовідносини між орендодавцем та орендоотримувачем, порядку нарахування та сплати орендної плати та обов'язкових є лише частиною багаторівневої системи нормативно-правового забезпечення здійснення, обліку, контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктів аквакультури (рис. Б1).

Перший рівень – рівень законодавства, що регулює господарську діяльність в Україні в цілому, у сфері аквакультури зокрема. Це в основному відповідні Кодекси та Закони України.

Другий рівень – це міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які носять рекомендаційний характер, та стосуються

напрямку або опосередковано обліку рибогосподарської діяльності та виробництва рибопосадкового матеріалу й товарної риби. Окремий акцент буде приділено МСБО 41 «Сільське господарство» [56].

Третій рівень – це рівень, який складається з методичного та інструктивного законодавства, що покликане оптимізувати організацію та ведення бухгалтерського, статистичного, оперативного обліку виробництва продукції сфери аквакультури.

Четвертий рівень – рівень внутрішнього регламентування у напрямку розподілу обов'язків, відповідальності та делегування повноважень робітників підприємства у сфері аквакультури, збереження майна, ведення оперативного, статистичного, бухгалтерського, податкового обліків та складання відповідно її звітності.

Перейдемо безпосередньо до характеристики (порівняльного аналізу) основних правових актів другого та третього рівнів, які стосуються безпосередньо обліку виробництва товарної риби біологічних перетворень (табл. Б2). При цьому більшу увагу приділимо саме виробництву рибопосадкового матеріалу та товарної риби, що відповідає специфіки діяльності ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" в сфері аквакультури.

Під час порівняльного аналізу (табл. Б2) виявлено чимало розбіжностей між МСБО 41 «Сільське господарство» [46] та НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [57]. Так, МСБО 41 не враховує одну з властивостей – отримання економічних вигід від використання активу – при тлумаченні «біологічного активу». Виявляється, на міжнародному рівні, відсутня прив'язаність біологічного активу до активу взагалі і процесів, що його породжують. Хоча, доречним у МСБО 41 вважаємо розподіл біологічних активів на дві групи – споживні та біологічні. На нашу думку, це спрощує систему ведення бухгалтерського обліку та полегшує роботу при визначенні справедливої вартості.

Позитивним моментом у НП(С)БО 30 «Біологічні активи» є наявність класифікації сільськогосподарської продукції та виділення додаткової продукції, яка є просто необхідною у сільськогосподарській діяльності підприємства.

Крім НП(С)БО 30 «Біологічні активи», враховуючи галузеві особливості аграрного сектору національної економіки Наказами Міністерств фінансів та аграрної політики України були затверджені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [57] та Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [44], які за суттю, або часткового дублюють або деталізують положення НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [57], НП(С)БО 16 «Витрати» [56] та НП(С)БО 15 «Запаси» [55]. Але зазначені рекомендації носять загальний характер для двох складових сільськогосподарської галузі: тваринництво та рослинництво, не враховуючи специфіку функціонування їх окремих підгалузей, зокрема рибництва (аквакультури).

Узагальнюючий методичний характер щодо синтетично-аналітичного обліку, а також узагальнення інформації про біологічні активи в облікових регістрах, для підприємств аграрної сфери, носять Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств [45].

Ще більш загального характеру є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [52] та Інструкція про його застосування [26], який містить лише рахунки та субрахунки, які призначені для обліку біологічних активів, доходів, витрат та фінансових результатів щодо здійснення господарської діяльності, включаючи с/г підприємства (зменшення корисності).

До середини 2012 р. не було вирішено питання щодо первинної реєстрації господарських операцій на підприємствах сфери рибництва. І на сьогодні багато суб'єктів аквакультури, у т.ч. ТДВ "Чернівецький рибокомбінат", застосовують у своїй діяльності «первичку» ще колишнього СРСР. Так Міністерство аграрної політики у додатку до Листа від 19.01.2004 р. № 37-27-12/455 рекомендувало застосовувати спеціалізовані форми первинних документів, затверджених наказами Мінсільгоспу СРСР (Держагропрому СРСР) в період 1972-1990 рр.

Розробка та прийняття Закону України «Про аквакультуру» прискорило процес й удосконалення організаційно-методичних аспектів бухгалтерського та статистичного обліку діяльності рибогосподарських підприємств, що підтверджується затвердженням відповідними Наказами Міністерства аграрної політики України протягом 2012 р.:

1. Спеціальних форм первинної документації для суб'єктів рибного господарства в галузі аквакультури, які розроблені з метою забезпечення державного регулювання у галузі аквакультури, удосконалення звітності та запровадження спеціальних форм первинної документації для суб'єктів рибного господарства, які здійснюють виробництво продукції аквакультури [62].
2. Форми статистичної звітності № 1А-риба (річна) «Виробництво продукції аквакультури за 20__р.» та інструкції щодо її заповнення. Форма 1А-риба заповнюється юридичними особами, фізичними особами-підприємцями, які здійснюють виробництво посадкового матеріалу та товарної риби в умовах аквакультури. Подається територіальному органу спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади у сфері рибного господарства за місцезнаходженням/місцем проживання респондента, який здійснює виробництво рибопосадкового матеріалу та товарної риби в умовах аквакультури [64].

В системі науково-практичних досліджень Національного університету біоресурсів та природокористування України, Н.М. Вдовенко, К.В. Карпенко та Ю.Є. Шарило було розроблено Інструкцію з обліку риби на підприємствах аквакультури, яка була розглянута та затверджена на засіданні Науково-технічної ради Державного агентства рибного господарства України. Інструкція призначена для застосування бухгалтерськими службами рибницьких господарств у процесі організації та ведення обліку риби на всіх стадіях її виробництва та не поширюється на: продукти переробки с/г продукції; біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю [14].

Більш детальний аналіз нормативно-правового забезпечення діяльності господарюючих суб'єктів сфери аквакультури, обліково-аналітичних та

контрольних аспектів формування та використання поточних біологічних активів наведено в табл. Б1.

Сільське господарство в цілому та рибництва зокрема, завжди було об'єктом досліджень вітчизняних науковців. При цьому майже відсутні праці що стосуються удосконалення обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління рибогосподарським підприємством, формування та використання його поточних біологічних активів.

І лише останнім часом, прийняття Закону України «Про аквакультури», підштовхнуло до появи цілої серії публікацій, які в основному стосуються огляду законодавства, особливостям організації бухгалтерського обліку, удосконалення державного статистичного спостереження, управлінського обліку витрат та виробництва продукції аквакультури тощо. Але вирішенням питань, що стосуються удосконаленню організації та методики аналізу та контролю діяльності підприємств аквакультури, присвячено не так багато праць, що актуалізує напрямки подальших досліджень (табл. Б4).

Але все ж таки відзначимо колективну працю у формі підручника Н.М. Вдовенко, Н.М. Давиденко та Б.Н. Гечбайї «Фінансова діяльність рибогосподарських підприємств» у якій, зокрема, висвітлено методику фінансового стану, фінансових результатів діяльності підприємств аквакультури [12].

Дані табл. Б4 показують, що здебільше праці присвячені організації бухгалтерського обліку та впливу галузевих особливостей, удосконаленню Робочого плану рахунків та аналізу нормативної бази. При цьому лідером серед науковців за кількістю праць та охопленими у цих напрямках є Вдовиченко Н.М.

Більш детальний аналіз спеціальної літератури, щ стосується предмету та об'єкту випускної кваліфікаційної роботи наведено в табл. Б3.

Висновки за розділом 1

В результаті дослідження теоретичних засад обліково-аналітичного та забезпечення управління виробництвом риби посадкового матеріалу та товарної риби на підприємствах сфери аквакультури, а також огляду нормативно-правової бази і спеціальної літератури можна зробити такі висновки:

1. Аквакультура є специфічною підгалуззю сільського господарства, яка окрім забезпечення продовольчої безпеки держави дозволяє диверсифікувати агробізнес і підвищити дохідність його ведення при порівняно незначних початкових інвестиціях та гарантованому ринку збуту. Специфіка галузі, які визначаються особливостями процесів біоперетворення та виробництва товарної риби, що висуває підвищені вимоги до організації та використання обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень.
2. Сучасні ринкові економічні відносини зумовлюють необхідність зміни стратегії ведення рибництва, згідно з якою пріоритетне значення надається нарощуванню валового виробництва та розширенню асортименту продукції із застосуванням сучасних інтенсивних промислових технологій.
3. Створення та функціонування суб'єктів аквакультури регламентується різноманітними нормативно-правовими актами. Це стосується насамперед сфери орендно-майнових відносин, державної підтримки с/г виробників, природокористування та охорони навколишнього середовища (екології), ветеринарії, впливу шкідливих речовин або корисності на здоров'я людини, оподаткування, страхування ризиків тощо. Аналогічна специфіка існує і нормативному регулюванні ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності суєтами господарювання сфери аквакультури.
4. Сьогодні нормативно-правове забезпечення вітчизняного бухгалтерського обліку виробництва с/г продукції потребує розширення, зокрема стосовно бухгалтерського обліку у сфері державної допомоги та введення поняття «державні гранти», страхування ризику. Тому, використання на практиці українськими бухгалтерами МСБО вважаємо не тільки необхідним, а й обов'язковим, хоча й це вимагає певних доробок та вдосконалень.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНА СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА РИБОПОСАДКОВОГО МАТЕРІАЛУ ТА ТОВАРНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Організаційно-облікові засади облікового забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури

Товариство з додатковою відповідальністю "Чернівецький рибокомбінат" функціонує у сфері аквакультури. Аквакультура (рибництво) – сільськогосподарська діяльність із штучного розведення, утримання та вирощування об'єктів аквакультури у повністю або частково контрольованих умовах для одержання сільськогосподарської продукції (продукції аквакультури) та її реалізації, виробництва кормів, відтворення біоресурсів, ведення селекційно-племінної роботи, інтродукції, переселення, акліматизації та реакліматизації гідробіонтів, поповнення запасів водних біоресурсів, збереження їх біорізноманіття, а також надання рекреаційних послуг [59].

ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" створене на підставі рішення зборів акціонерів (протокол № 1 від 19.04.2010 р.) та зборів засновників (протокол № 1 від 29.06.2010 р.) шляхом реорганізації ВАТ "Чернівецький рибокомбінат". При цьому згідно рішення зборів акціонерів й засновників, а також вимог на момент створення товариства чинного законодавства України (відкриті та закриті акціонерні товариства реорганізовувалися у публічні та приватні акціонерні товариства або ліквідовувалися), ВАТ було перетворене у єдину дозволена організаційно-правову форму господарювання – товариство з додатковою відповідальністю.

Юридична адреса ТДВ "Чернівецький рибокомбінат": Україна, 59300, Чернівецька обл., м. Кіцмань, вул. Фоміна, 2.

Основний вид економічної діяльності за КВЕД-2010 характеризується класом 03.22 «Прісноводне рибництво (аквакультура)» (розведення риби у прісній воді, в тому числі розведення прісноводних акваріумних риб).

Для здійснення статутної (основної) діяльності ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" має у своєму розпорядженні на правах користування гідротехнічні та водогосподарські споруди вирощувальних та нагульних ставків, які знаходяться у місті Кіцмань, селах Лішківка, Шипинці, Дубівці, Валява, Суховерів, Ставчани, Южинець, Шишківці, Заставна, Олексіївка, Гвоздівці, Романківці.

Загальне керівництво ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" здійснює директор, який обирається на зборах учасників товариства. Директору підпорядковуються начальники (керівники) структурних підрозділів (рис. В1).

Метою створення будь-якого підприємства вистає отримання прибутку, який поряд з витратами, доходами та збитками формує фінансовий результаті діяльності підприємства (табл. Б1 та рис. 2.1).

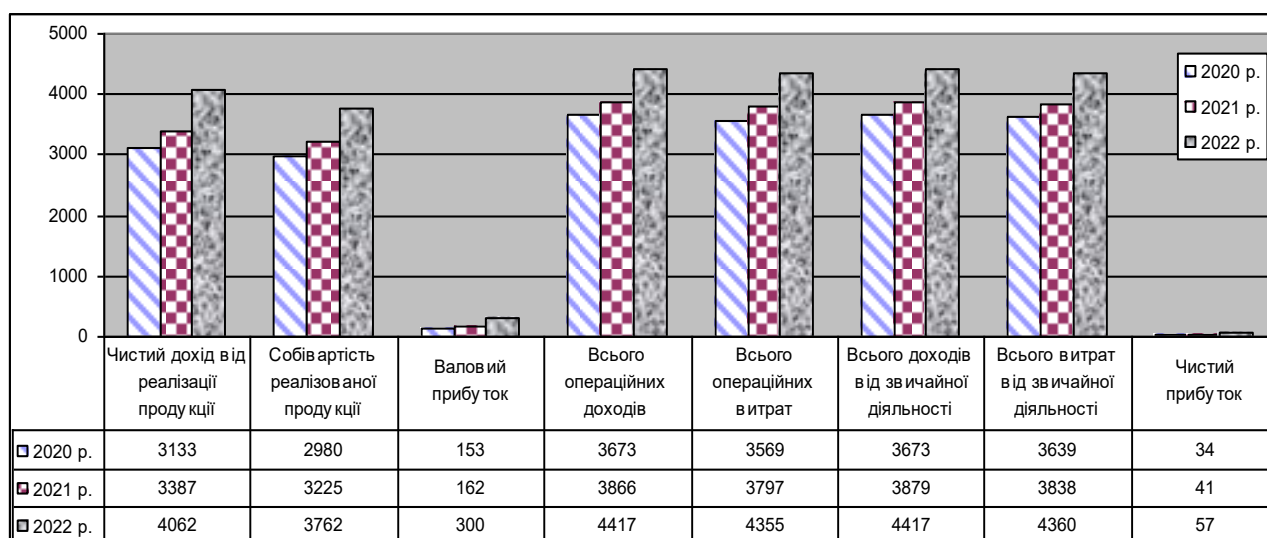


Рис. 2.1. Склад та динаміка фінансових результатів діяльності ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" за 2020-2022 рр. (тис. грн.)

Дані табл. В1 та рис. 2.1 показують, що по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" спостерігається зростання валового та чистого прибутку на 9, 138 та 7, 16 тис. грн. або на 5.9, 85.2 та 20.6 та 39 % відповідно протягом 2020-2021 та 2021-2022 рр. В цілому ж чистий прибуток підприємства у 2022 р. в порівнянні з 2020 р. збільшився на 23 тис. грн. або на 67.6 %, а валовий прибуток на 147 тис. грн. або на 96.1 %.

Зважаючи на зростання загальної прибутковості діяльності ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" протягом 2020-2022 рр. відзначимо і «негативний

дзвіночок», а саме погіршення ефективності основної діяльності, що підкреслюється зменшенням прибутку від операційної діяльності у 2022 р. в порівнянні з 2020-2021 рр. відповідно на 42 та 7 тис. грн. або на 40.4 та 10.1 %.

Ефективне функціонування суб'єктів господарювання сфери аквакультури багато у чому залежить від наявного економічного потенціалу. Аналіз складу структури, динаміки активів та капіталу ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" наведено в табл. В2.

Проведені розрахунки показують, впродовж досліджуваних періодів по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" відбувалося коливання наявного економічного потенціалу, зокрема у 2021 р. вартість активів зростає, а впродовж 2022 р. навпаки зменшилася, відповідно на 179 та 266 тис. грн. або на 4.2 та 6 %. Структурний аналіз показав, що питома вага власного капіталу у фінансовому потенціалі становить 76.95, 74.78 та 80.97 % відповідно на кінець 2020-2022 рр.

Співвідношення різних груп активів і пасивів дає уявлення про фінансову стійкість та платоспроможність підприємства, коефіцієнтний аналіз яких наведено в табл. В3-В4.

Тип фінансової стійкості ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" протягом 2020-2022 рр. характеризується як кризовий. Хоча це і не дає чіткої характеристики про фінансовий стан підприємства, оскільки суттєво впливають на фінансові показники технологія та сезонність вирощування товарної риби. Саме про це і свідчать коефіцієнти (табл. В4), які незважаючи на тип фінансової стійкості, характеризують фінансовий стан як міцний з добрими прогностичними перспективами.

Ведення бухгалтерського, податкового, оперативного, статистичного обліків та складання звітності на ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" здійснюється відокремленим структурним підрозділом – бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Крім цього, штат бухгалтерії включає ще бухгалтера-касира. (рис. В1). Крім цього, працівниками бухгалтерії здійснюється контроль за економічним витрачанням ресурсів та збереження рухомого й нерухомого

майна підприємства тощо.

На ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" основні положення щодо організації та ведення бухгалтерського обліку узагальнено у вигляді Наказу «Про організацію бухгалтерського і податкового обліку; складання фінансової звітності; облікову політику» (дод. Д1), основні положення якого розкрито на рис. Г1.

Зазначимо, що у внутрішньому розпорядчому документі, що регулює організацію та ведення бухгалтерського обліку, зазначено майже всі аспекти. Відсутні лише відомства щодо ведення управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, критерію суттєвості відображення активів, власного капіталу та зобов'язань у бухгалтерській фінансовій звітності. Крім цього, критерій віднесення об'єктів обліку до складу малоцінних матеріальних необоротних активів та основних засобів, починаючи з 01.09.2015 р. відповідно до вимог Податкового кодексу України, складав 6000 грн., а з 23.05.2020 р. – 20000 грн.

Підвищення ефективності функціонування економіки можливе за умови застосування дієвих механізмів управління господарюючими суб'єктами в умовах жорсткої конкурентної боротьби. Прийняття ефективних управлінських рішень вимагає адаптації інструментів облікового забезпечення діяльності організацій до виробничо-технологічних і загальногалузевих умов господарювання. Існуючі виробничо-технологічні особливості галузі риборозведення (рис. Г2) накладають істотний відбиток на обліковий супровід біологічних перетворень, що викликає необхідність пошуку оптимальної методики обліку процесу виробництва продукції риборозведення. Особливу роль у вирішенні цих проблем повинна зіграти грамотна організація системи обліку, яка врахує організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у риборозведенні [38, с. 171].

Враховуючи складові поточних біологічних активів, організація їх обліку насамперед залежить від галузевих (специфіка риборозведення полягає у довготривалому виробничому процесі, сезонності робіт та безперервності робіт, оскільки риба продається паралельно з дозріванням. Витрати на вирощування риби розподіляються здебільшого на весь період вирощування, а продукцію отримують у короткий проміжок цього періоду [80, с. 121]) та технологічних

особливостей, типів та систем господарств, форми ведення рибництва та категорії ставів, способів отримання товарної аквакультури тощо.

Організація бухгалтерського обліку – це система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу [7, с. 299] (рис. Г3-Г4).

Серед наведених на рис. Г3 ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" обрало першу форму організації бухгалтерського обліку, а саме створення бухгалтерської служби – бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером. До штату бухгалтерії також входить бухгалтер-касир. На кожного працівника бухгалтерії розроблена посадова інструкція з чітким зазначенням їх професійних обов'язків, повноважень, прав та відповідальності.

Передумови формування облікової політики на підприємствах аквакультури наведено на рис. Г5. У Наказі «Про облікову політику» зазначається форма ведення бухгалтерського обліку. На ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" – це журнально-ордерна без використання спеціалізованого програмного забезпечення (дод. Д1). При цьому фінансова, статистична та облікові реєстри заповнюються з використанням MS Excel. Зазначимо, що на ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" використовують форми журналів-ордерів та відомостей, що передбачені Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України 04.06.2009 р. № 390 [45].

Бухгалтерський облік, як система впорядкування інформації, ґрунтується на застосуванні безперервного документування, тобто відображення всіх господарських операцій, які здійснює підприємство. Облікова інформація відображається в документах, облікових реєстрах, формах звітності. Основним видом носіїв облікової інформації на етапі первинного обліку є документ. Підприємство може самостійно обирати первинні документи, які забезпечують відображення операцій, на основі типових документів [7, с. 300]. Зазначимо, що

на ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" для обліку незавершеного виробництва, с/г продукції та поточних біологічних активів використовують старі форми первинних документів, які розроблені ще у колишньому СРСР (табл. Г2), хоча Наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 19.06.2012 р. було затверджено спеціальні форм первинної документації для суб'єктів рибного господарства в галузі аквакультури [62] (дод. Г3). Серед відносно нової первинної документації (дод. Г2) в розрізі обліку поточних біологічних активів відзначимо форми № А-16 «Акт №_ на вибуття поточних біологічних активів рибництва (загибель риби)» та № А-22 «Акт №_ визначення справедливої вартості продукції аквакультури (ікра, личинки, мальки, цьоголітки, однорічки, ремонтний молодняк, плідники, товарна риба)», які повністю відповідають вимогам НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [57], положенням Методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку біологічних активів [41] та враховують особливості функціонування й потреби управління підприємств аквакультури.

Отримання придбаного рибопосадкового матеріалу (зазвичай неповносистемні рибні господарства) від стороннього господарства в системі документування оформлення зазначеної операції, використовуються: накладна, товарно-транспортна накладна (форма № 1-ТН), рахунки-фактури тощо.

У процесі облову та переведення рибопосадкового матеріалу на всіх стадіях технологічного процесу, крім спеціалізованої первинної документації (табл. Г2-Г3) застосовується Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11).

Позитивним в системі організації бухгалтерського обліку на ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" затверджено графік документообігу з установленими строками оброки первинних документів в цілому, та тих, що стосуються виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби сфери аквакультури.

2.2. Фінансовий облік виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби

Основною господарської діяльності підприємств аквакультури виступає їх забезпеченість рибопосадковим матеріалом, які надійшли з інших господарств або отримані у результаті біологічних перетворень. Рибопосадковий матеріал з одного боку забезпечує постійність, безперервність та ритмічність діяльності підприємств аквакультури, гарантує його економічну безпеку, з іншого – від якісної поінформованості про його наявність та рух, організації його обліку та аналізу залежить точність визначення фінансового результату підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність функціонування.

Відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [57] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [41] об'єктами обліку в аквакультурі є додаткові біологічні активи (матеріал для розведення риби, зокрема личинки, мальки, цьоголітки, однорічки, ремонтний молодняк, плідники) та сільськогосподарська продукція (товарна риба).

Рибопосадковий матеріал обліковується на субрахунках синтетичного рахунка 21 «Поточні біологічні активи» залежно від їх оцінки. Загальна характеристика рахунку 21 «Поточні біологічні активи» наведена на рис. Г6.

НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [57] та Методрекомендацій № 1315 [41] передбачено, що придбані додаткові біологічні активи оцінюються за первісною вартістю (субрахунок 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»). Водночас рибопосадковий матеріал, вирощений власними силами підприємства аквакультури, відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [57] відображається в обліковій системі за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю (субрахунок 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»).

Технологія вирощування товарної риби при повносистемному господарстві передбачає певні біологічні перетворення в результаті яких змінюється і

склад додаткових біологічних активів підприємств аквакультури. Відповідно витрати на виробництво рибопосадкового матеріалу, тобто створення додаткових біологічних активів, обліковуються на рахунку 23 «Виробництво».

При розробці системи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції аквакультури необхідно враховувати технологію вирощування водних біоресурсів та тривалість виробничого циклу. Облік витрат виробництва на підприємствах аквакультури ведуть на синтетичному рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають рахунки другого та третього порядку (рис. Г7).

Облік витрат на виробництво рибопосадкового матеріалу доцільно вести на рахунку 231 «Вирощування рибопосадкового матеріалу», до якого відкриваються аналітичні рахунки в розрізі технологічних стадій (вирощування мальків, вирощування цьоголітки, утримання цьоголітки в зимувальних ставках). Ведення аналітичного обліку витрат дає змогу генерувати інформаційні потоки в необхідному рівні деталізації відповідно до потреб і специфіки управління виробництвом продукції аквакультури, розраховувати собівартість продукції за кожним технологічним переділом, здійснювати контроль за ефективністю використання наявного ресурсного забезпечення. Накопиченні витрати в межах попередньої технологічної стадії (вирощування мальків, вирощування цьоголітки) переносяться до наступних стадій (вирощування цьоголітки, утримання цьоголітки в зимувальних ставках), тобто з кредиту одного аналітичного рахунку субрахунку 231 «Вирощування рибопосадкового матеріалу» в дебет іншого аналітичного рахунку цього ж субрахунку. Після вилову в зимувальних ставках і пересадки цьоголіток в нагульні ставки, вирощений рибопосадковий матеріал оприбутковується за справедливою вартістю та обліковується на рахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю».

Відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [44] спеціалізовані підприємства з повносистемним рибним господарством собівартість 1 тис. мальків розраховують шляхом ділення суми

витрат на утримання плідників, що знаходяться протягом року в маточниках і нерестових ставках, на кількість мальків, пересаджених з нерестових ставків. Водночас собівартість 1 ц цьоголіток визначається діленням загальної вартості мальків та витрат на вирощування рибопосадкового матеріалу (цьоголіток) на кількість центнерів обчисленої продукції. Вартість цьоголіток, що залишається в зимувальних ставках, розглядається як витрати незавершеного виробництва та переноситься на наступний рік [58, с. 81].

Завершальним етапом виробничого процесу на підприємствах аквакультури є вирощування товарної риби. Витрати на вирощування товарної риби узагальнюються за субрахунком 232 «Вирощування товарної риби», який містить аналітичні рахунки, що відповідають одно-, дво- або трьохрічному технологічному циклу. Облік отриманої товарної риби ведеться на синтетичному рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Порядок закриття рахунка 23 «Виробництво» (крім незавершеного виробництва на кінець року) у рибництві 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 активів, 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 «Продукція сільськогосподарського виробництва» – при наявності залишку продукції на кінець року; на дебет 23 «Виробництво» – при використанні продукції для потреб власного виробництва; на дебет 21 «Поточні біологічні активи» – при оприбуткуванні біологічних активів тощо). Якщо фактична собівартість більша за планову, коригування здійснюють додатковим проведенням, якщо менша – сторнуванням [9, с. 675-676].

Виходячи з вищенаведеного, представимо порядок відображення в системі бухгалтерських рахунків підприємств аквакультури інформації про понесені витрати в розрізі технологічних стадій виробництва (рис. Г8).

Сукупність господарських операцій, пов'язаних з обліком поточних біологічних активів, додаткових біологічних активів та виробництвом товарної риби на ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" наведено в табл. Г4.

Для обліку поточних біологічних активів на с/г підприємствах в цілому, та на ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" зокрема, використовують Журнал-ордер № 8 с.-г. та Відомість аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва № 8.2 с.-г.

Аналізуючи дані табл. Г4, що на ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" для обліку поточних біологічних активів та виробництва товарної продукції застосовується типова кореспонденція рахунків. Але при цьому, для відображення в обліку різниці між виробничою собівартістю та справедливою вартістю товарної продукції застосовують субрахунки 719 «Інші операційні доходи» та 949 «Інші операційні витрати» замість субрахунків 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

Крім цього, для обліку поточних біологічних активів та виробництва рибопосадкового матеріалу й товарної продукції відсутня деталізація субрахунків. Тому з метою підвищення аналітичності інформації в системі

управління основною діяльністю ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" у табл. Г5 наведено частину запропонованого Робочого плану рахунків.

Цілісність облікових даних забезпечується узагальненням інформації у звітності підприємства. На етапі підсумкового обліку інформація про сільськогосподарську продукцію та поточні біологічні активи підлягає розкриттю у фінансовій звітності підприємства зокрема у ф. № 1 «Баланс (звіт про фінансовий стан)» (розділ II «Оборотні активи», ряд. 1103 «Готова продукція», ряд. 1110 «Поточні біологічні активи») та ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (розділ VIII «Запаси», ряд. 870 «Поточні біологічні активи» та ряд. 900 «Готова продукція»; розділ XIV «Біологічні активи»; розділ XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації с/г та додаткових біологічних активів»). Крім того, інформація про обсяги виробництва та реалізації продукції рибництва знаходить відображення у формах: № 1-підприємство «Структурне обстеження підприємства» (Розділ 3. Розподіл основних показників за видами економічної діяльності, ряд. 300 гр. 12 та 13 «Запаси готової продукції» (на початок та кінець року)); № 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи с/г підприємств» (розділ I «Виробництво і реалізація продукції с/г», ряд. 0215 «Продукція рибництва»).

Враховуючи зазначене, при розробці системи бухгалтерського обліку на підприємствах аквакультури необхідно робити акцент на посиленні інформативності вихідних облікових даних та представленні менеджерам відомостей про склад, структуру та динаміку поточних біологічних активів в необхідному аналітичному розрізі з урахуванням специфіки господарської діяльності та особливостей організації виробничого процесу.

Виходячи з досвіду практичної бухгалтерії вітчизняних рибницьких господарств і організаційно-технологічних особливостей їх функціонування, на рис. Г9 представлено механізм формування обліково-інформаційного забезпечення управління поточними біологічними активами та виробництвом продукції аквакультури, який охоплює підходи до відображення інформації про витрати на виробництво товарної риби в обліковій системі суб'єкта господарювання, її оцінки й узагальнення у бухгалтерській фінансовій та

статистичній звітності.

З огляду на вищенаведене, формування організаційно-методичних положень фінансового обліку виробництва продукції аквакультури має враховувати, кількість технологічних стадій виробництва, їх черговість та тривалість проходження, що дає змогу визначити кількісні, якісні та вартісні параметри виробничого процесу, розрахувати обсяг витрат і фактичну виробничу собівартість сільськогосподарської продукції у розрізі кожного з виділених технологічних переділів, а також здійснювати оперативний контроль за відповідністю понесених витрат якості виробленої продукції.

2.3. Управлінський облік виробництва продукції аквакультури

Головним завданням рибництва є забезпечення населення продукцією, що має високу соціальну і споживчу значимість. В даний час, як і в інших видах сільського господарства, в рибництві спостерігається низька рентабельність виробництва та реалізації продукції, що обумовлено періодичними кризовими явищами, що відбуваються у світовій та вітчизняній економіці, а також недоліками в управлінні виробництвом.

Особливу роль у вирішенні цих проблем повинна зіграти грамотна організація системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, яка покликана забезпечувати необхідною інформацією процес прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Загальноприйнята концепція управлінського обліку в науці поки не вироблена, оскільки облік на кожному підприємстві унікальний і багато в чому визначається особливостями виробництва і управління [32, с. 23].

У зв'язку з цим вважаємо, що управлінський облік являє собою автономну систему облікового забезпечення діяльності підприємства,

побудовану з урахуванням адаптації елементів планування, прогнозування, контролю, регулювання та аналізу до специфіки конкретного господарюючого суб'єкта, спрямовану на діагностику ендогенної і екзогенної середовища з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Діяльність рибницьких підприємств характеризується специфічними особливостей, обумовлених типами рибницького господарства, формами ведення рибництва, методами вирощування риби, а також видовим складом культивованих риб, які в значній мірі впливають на організацію системи управлінського обліку і повинні враховуватися при її розробці і впровадженні.

Так, особливості виробничої діяльності та технології виробництва в рибництві впливають на номенклатуру об'єктів планування і калькуляційних статей витрат, організацію обліку витрат і методику калькулювання собівартості продукції підприємств аквакультури, а також на склад і порядок оформлення спеціалізованих форм первинних документів і форм управлінської звітності [52, с. 35].

В ході дослідження було виявлено, що в найбільшій мірі на організацію системи управлінського обліку в рибництві впливають виробничо-технологічні особливості та загальні особливості даного виду діяльності (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Вплив галузевих, виробничо-технологічних та загальновидових особливостей ставкового рибництва на побудову системи управлінського обліку [52, с. 24-25; 38, с. 179-180]

№ з/п	Особливості організації управлінського обліку	Характеристика системи управлінського обліку
1	2	3
1. Загальні особливості рибництва як галузі		
1.1	Територіальне розміщення підприємства	Від кількості діб з помірною температурою повітря, якості води, характеру ґрунтів залежить природна рибопродуктивність ставів, що впливає на обсяг витрат на одиницю продукції
1.2	Сезонність	Облік витрат у відповідності з етапами технологічних процесів: 1) підготовка ставів до зариблення; 2) зариблення; 3) вирощування; 4) облов тощо
1.3	Кількість циклів виробництва	Залежно від тривалості виробничого циклу (2-річного або 3-річного) повносистемні рибницькі господарства можуть обчислювати собівартість цьоголіток і дволіток

Продовження табл. 2.1

1	2	3
1.4	Готовою продукцією є біологічні активи	Організація обліку готової продукції (мальки, цьоголітки, товарна риба) та змін, що відбуваються в процесі біологічних перетворень (приріст живої маси)
1.5	Використання у виробництві водних об'єктів	Специфічні витрати щодо утримання ставків (аналіз води, аерація води тощо)
1.6	Особливий порядок оцінки продукції	Облік продукції за плановою собівартістю з наступним корегуванням на фактичну. Оцінка поточних біологічних активів та готової продукції за справедливою вартістю або за фактичною собівартістю
1.7	Застосування спеціальної техніки	Специфічні види витрат в розрізі механізованих робіт та утримання об'єктів основних засобів обслуговуючого характеру
2. Виробничо-технологічні особливості		
2.1. Тип господарства		
2.1.1	Повносистемні	Наявність кількох об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання собівартості (мальки, цьоголітки, однорічні, товарна риба). Організація обліку витрат у відповідності з етапами технологічних процесів з наростаючим підсумком. Наявність незавершеного виробництва (вартість цьоголіток в зимувальних ставах). Організація обліку витрат з використанням деталізованої системи аналітичних рахунків. Виділення витрат основного, допоміжного і обслуговуючого виробництв
2.1.2	Неповносистемні	Ведення обліку на одному аналітичному рахунку без поділу на технологічні групи. Відсутність незавершеного виробництва. Застосування однопередільного методу обліку витрат
2.2. Форма ведення		
2.2.1	Екстенсивна	Відсутні окремі види витрат (корми, добрива)
2.2.2	Напівінтенсивна	Незначна частка витрат на корми (вартість зерновідходів, отриманих від збору урожаю)
2.2.3	Екстенсивна	Значне збільшення частки витрат на корми, добрива, аерацію води, механізацію виробничих процесів та інших заходів, направлених на підвищення рибопродуктивності
2.3. Метод вирощування		
2.3.1	Монокультура	Віднесення витрат на один вид (породу) риби, що вирощується
2.3.2	Полікультура	При калькулюванні собівартості наявна проблема вибору методу розподілу витрат між різними видами (породами) риби. Широка номенклатура матеріальних ресурсів, що використовуються у виробництві
2.4. Видовий склад риби, що вирощується		
2.4.1	Короп	Наявність специфічних видів витрат, пов'язаних з індивідуальними біологічними особливостями окремих порід риби
2.4.2	Рослиноїдні	
2.4.3	Інші ...	

Дані, представлені в табл. 2.1, показують, що виробничо-технологічні і загальновидові особливості ставкового рибництва справляють істотний вплив на організацію та методику управлінського обліку на підприємствах даного виду економічної діяльності. І якщо загальновидовою особливості притаманні всім підприємствам, які займаються ставковим рибництвом, то виробничо-

технологічні особливості багато в чому залежать від типу ставкового господарства, методів вирощування риби, форм ведення рибництва та видового складу культивованих риб. В результаті можливі різні варіанти поєднання цих особливостей в ставкових рибницьких господарствах, а значить, і різні варіанти побудови управлінського обліку в них. Тому говорити про формування єдиної моделі управлінського обліку і, відповідно, єдиної методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції рибництва, яку можна застосувати на будь-якому підприємстві аквакультури, недоцільно.

З врахуванням організаційної структури повносистемних підприємств аквакультури можна виділити наступні центри відповідальності:

1. Центри відповідальності по виробництву продукції.
2. Центри відповідальності по технічному забезпеченню та обслуговування виробництва.
3. Центри відповідальності по управлінню та контролю.

Особливу увагу при побудові управлінського обліку слід акцентувати на виборі об'єктів обліку витрат та організації обліку витрат на виробництві продукції рибництва. Правильний вибір об'єктів обліку витрат є першочерговим завданням, що стоїть перед бухгалтерією на різних рівнях управління підприємством.

Розробка та обґрунтування об'єктів обліку витрат в рибництві повинні здійснюватися не тільки відповідно до загальногалузевих та виробничо-технологічних особливостей підприємств аквакультури, а й з урахуванням інформаційних потреб управлінського персоналу конкретного суб'єкта господарювання.

У зв'язку з цим вважаємо, що в якості об'єктів обліку витрат в рибництві слід розглядати види виробленої рибницької продукції, технологічні цикли виробництва, а також центри відповідальності та місця виникнення витрат.

Зауважимо, що поняття «об'єкт обліку витрат» не слід ототожнювати з поняттям «об'єкт калькулювання». Як об'єкти калькулювання – носіїв витрат зазвичай виступають кінцеві товари, роботи і послуги, виробництво і реалізація яких є метою діяльності даного підприємства. Але ними можуть бути і окремі

складові частини продукції, вузли і напівфабрикати, послуги допоміжних і обслуговуючих виробництв, особливо якщо вони реалізуються на сторону [33, с. 9].

При цьому об'єкти обліку витрат можуть збігатися з об'єктами калькулювання. У повносистемних організаціях аквакультури види виробленої рибницької продукції виступають як в якості об'єктів обліку витрат, так і в якості об'єктів калькулювання. Обґрунтована номенклатура об'єктів калькулювання є неодмінною умовою достовірності калькуляцій, забезпечує формування необхідної інформації про собівартість продукції, визначає структуру калькуляційного обліку.

Таким чином, в повносистемних рибницьких організаціях, на нашу думку, слід виділяти такі об'єкти обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Об'єкти обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції аквакультури при повносистемному господарстві

Об'єкти планування та обліку витрат виробництва	Об'єкти обчислення собівартості	Одиниці виміру об'єктів калькулювання
Личинки заводським методом	Приріст живої маси	1 тис. шт.
Мальки	Приріст живої маси	1 тис. шт.
Цьоголітки	Приріст живої маси	1 ц
Однорічки	Приріст живої маси	1 ц
Дворічки	Приріст живої маси	1 ц
Товарна риба	Приріст живої маси	1 ц

Відповідно до уточнених об'єктів обліку витрат, витрати, пов'язані з виробництвом рибопосадкового матеріалу та товарної рибної продукції, необхідно обліковувати в розрізі кожного центру відповідальності та місця виникнення витрат в розрізі субрахунків першого та другого порядків, відкритих до рахунку 23 «Виробництво» (табл. Г5).

Як вже було зазначено раніше, повносистемним рибницьким підприємствам властивий цілий ряд специфічних особливостей, що в значній мірі відбивається на характері та складі витрат на виробництво продукції рибництва. Ці особливості повинні враховуватися і при формуванні калькуляційних статей виробничих витрат для повносистемних господарств

аквакультури.

Виробничі витрати в повносистемне ставковому рибництві слід групувати за наступними калькуляційними статтями (рис. Г10).

Особливу увагу при організації управлінського обліку в рибництві слід приділити вибору найбільш оптимальної методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Як показали дослідження, універсального методу обліку витрат і обчислення собівартості не існує, і застосування кожного з них окремо дозволяє вирішити лише обмежений коло питань. На основі проведеного дослідження з метою вдосконалення управлінського обліку в рибницьких організаціях вважаємо за доцільне застосовувати попередільний калькулювання неповної собівартості продукції, тобто оптимальне поєднання традиційного для вітчизняних організацій попередільного методу обліку витрат з таким прогресивним західним методом, як «директ-костинг».

Доцільність застосування методу «директ-костинг» в рибництві визначається наступним:

- з'являється можливість проконтролювати зміну прибутку внаслідок приросту змінних витрат і цін реалізації;
- створюються умови для оперативного контролю за величиною постійних витрат;
- відпадає необхідність розподілу постійних витрат по об'єктах обліку, що робить обчислення собівартості більш точним;
- розширюються аналітичні можливості обліку, відбувається процес тісної інтеграції обліку і аналізу [32, с. 28].

Таким чином, в сукупності організація виробничого обліку, прогнозування, планування, контроль і аналіз як елементи управлінського обліку є систему управлінського обліку підприємства, спрямовану на прийняття обґрунтованих управлінських рішень. У свою чергу система управлінського обліку конкретного підприємства в залежності від специфіки його діяльності може мати безліч різних моделей.

Висновки за розділом 2

Результати дослідження організації та ведення бухгалтерського обліку виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби на підприємствах аквакультури дали змогу синтезувати такі висновки:

1. ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" функціонує у сфері аквакультури, а його основний вид діяльності відповідно до КВЕД-2010 – 03.22 «Прісноводне рибництво (аквакультура)».
2. Діяльність підприємства протягом досліджуваних періодів була прибутковою. При цьому за 2020-2022 рр. по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" відбувалося постійне зростання чистого прибутку.
3. 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.
4. Кожне рибогосподарське підприємство, виходячи з галузевих особливостей виробництва та враховуючи усталену практикою вітчизняну систему обліку, розробляє внутрішні положення обліку, які враховують конкретні умови, інформаційні потреби підприємства, особливості організаційної структури, типи господарств та систем тощо.
5. Бухгалтерський облік має забезпечити рух риб та відтворення їх за видами й віковими групами. Окремо обліковують витрати на вирощування й відгодівлю риб, калькуюють приріст їхньої живої маси та собівартість продукції, що переводиться до складу поточних біологічних активів, реалізуються або залишаються на кінець року для відгодівлі й вирощування.
6. В сукупності організація виробничого обліку, прогнозування, планування, контроль і аналіз як елементи управлінського обліку, спрямовані на інформаційне забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень. У свою чергу система управлінського обліку конкретного підприємства в залежності від специфіки його діяльності може мати безліч різних моделей.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ РИБОПОСАДКОВОГО МАТЕРІАЛУ ТА ТОВАРНОЇ РИБИ

3.1. Економічний аналіз виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби

Важливого значення в сучасних умовах господарювання набуває аналітичне забезпечення управління виробництвом сільськогосподарської продукції в цілому, рибопосадковим матеріалом та товарної риби зокрема.

В свою чергу формування аналітичного забезпечення здійснюється на основі певних інформаційних джерел, серед яких провідне місце посідають дані статистичної та фінансової звітності (дод. Д2-Д13). Аналітичні можливості основних джерел аналізу виробництва продукції рибництва в цілому та ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" зокрема наведено в табл. Е1.

Суб'єктами аналізу поточних біологічних активів виступають працівники бухгалтерії, головний рибовод (іхтіолог), інші працівники (враховуючи їх посадові інструкції в розрізі здійснення аналітичної роботи).

Перед тим, як безпосередньо до аналізу виробництва продукції по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" за 2020-2022 рр., проаналізуємо стан аквакультури України в цілому (табл. Е2-Е5).

Аналізуючи дані табл. Е2 можна стверджувати, що 2020-2022 рр. по Україні відбувалося постійне зниження використання водних об'єктів аквакультури, крім позитивної динаміки протягом 2020-2021 рр., коли зросло використання садків на 29107,0 м² або на 70.5 %. У 2022 р. в порівнянні з 2021 р., продовжуючи попередні тенденції та враховуючи наслідки повномасштабного вторгнення «орків», обсяги використання потужностей зменшилися в розрізі: ставків на 5489,7 га або на 10.2 %; садків на 37691 м² або на 53.6 %; басейнів на 34803 м² або на 60.4 %.

Аналіз даних, наведених в табл. Е3 показав, що по Україні у 2021 р. в порівнянні з 2020 р. відбулося зростання обсягів вирощування та вилову риби посадкового матеріалу в цілому на 20.6 млн. екз. або на 12.3 %, у т.ч. сазану/коропу, рослиноїдних, осетрових та інших видів риб відповідно на 14.6, 3.2, 5.9 та 53.1 млн. екз. або на 12.3, 16.1, 5.4 та 53.1 %. У той же час виробництво та вилов рибопосадкового матеріалу у вазі зменшився на 1679 т або на 17.8 % в цілому, а також сазану/коропу та рослиноїдних відповідно на 768 та 668 т або на 17.8 та 19 %.

Протягом 2021-2022 рр. спостерігається інша картина, виробництво та вилов рибопосадкового матеріалу у кількісному виразі зменшилася на 110 млн. екз. або на 58.7 %, у т.ч. сазану/коропу, рослиноїдних, осетрових та лососевих на 72, 39.8, 1.4 та 0.9 млн. екз. або на 68.2, 64.2, 77.8 та 37.5 %.

Зазначені зміни в «+» та у «-» обумовленні складом рибопосадкового матеріалу, зокрема до нього належати та обліковуватися як цьоголітки, так і однорічні. Природно, що кількість та вага у них має відмінність. Крім цього є критерії і для певних риб: маса рибопосадкового матеріалу прийнятна: коропа однорічки не менше 25-30 г, рослиноїдних риб – 20-25 г.

Дані офіційної статистики та табл. Е4 свідчать, що протягом 2020-2022 рр. по Україні відбувалося постійне зменшення обсягів вирощування товарної риби. Зокрема протягом 2020-2021 рр. зменшення вирощування риби на 1686 т бо на 9.1 % відбулося за рахунок скорочення вирощування сазану/коропу та рослиноїдних на 604 та 1665 т або на 7.5 та 21.6 %. У той же час у окреслені періоди відбулося зростання вирощування сомових, лососевих та інших риб відповідно на 9, 81 та 494 т або на 3.2, 35.2 та 21.8 %.

У 2022 р. в порівнянні з 2021 р. зменшення вирощування товарної риби на 2252 т або на 13.3 % відбулося за рахунок скорочення вирощування, за виключенням сазану/коропу та лососевих, рослиноїдних, сомових осетрових та інших риб відповідно на 1544, 112, 30 та 673 т. або на 25.6, 39.4, 39.2 та 24.4 %.

Звичайно на процеси вирощування як рибопосадкового матеріалу, так і товарної риби, вплинули спочатку розповсюдження коронавірусної інфекції, а

починаючи з 24 лютого 2022 р. другою хвилею військового вторгнення РФ на територію України. Отже, втрата територій, а отже й водойм, небезпека та практично неможливість вирощування товарної риби на територіях які знаходяться на лінії зіткнення, або на тик, які зазнають постійного обстрілу.

Сьогодні в Україні традиційними об'єктами аквакультури незмінно залишаються коропові: звичайний короп та далекосхідні коропові (рослиноїдні) види: білий та строкатий товстолобики, їх гібриди, білий амур. Крім коропових українські аквафермери вирощують інші види: райдужну форель, європейського сома, щуку, судака, лина, кларієвого сома, карася, стерлядь, російського та сибірського осетрів, бестера, веслоноса тощо. Асортимент продукції аквакультури залишається тривалий час майже незмінним.

Даний факт підтверджується як складовим, так і структурним аналізом вирощування товарної риби (табл. Е4-Е5). Отже частка вирощування сазану/коропу, а також рослиноїдних по Україні у загальному обсязі виробництва основної сільськогосподарської продукції аквакультури становила 43.16, 43.9, 50.85 та 41.49, 35.77, 30.73 % відповідно.

Від загальних тенденцій по Україні перейдемо безпосередньо до аналізу виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" за 2020-2022 рр. (табл. Е6-Е9).

Дані табл. Е6 показують, що по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" протягом 2020-2022 рр. відбувалося постійне зменшення вирощування личинок на 200 та 3200 тис. шт. або на 2.7 та 44.6 % відповідно у 2020-2021 та 2021-2022 рр. при цьому, у 2021 р. в порівнянні з 2020 р. відбулося зменшення отриманих личинок в інкубаційних цехах (рослиноїдні), у той час як у 2022 р. в порівнянні з 2021 р. від'ємний приріст рибопосадкового матеріалу викликаний зменшенням отриманих личинок в інкубаційних цехах (рослиноїдні) та від природного приросту (сазан/короп) відповідно на 2400 та 1000 тис. шт. або на 47.8 та 38.8 %.

При цьому питома вага личинок, отриманих в інкубаційних цехах (рослиноїдні) зменшилася, а від природного приросту (сазан/короп) зростає,

відповідно на 0.97 та 3.77 % відповідно протягом 2020-2021 та 2021-2022 рр. В цілому ж питома вага отриманих личинок в інкубаційних цехах становила 65.04, 64.07 та 30.3 % відповідно у 2020-2022 рр.

Зазначені зміни в цілому характеризують зменшення обсягів виробництва рибопосадкового матеріалу (табл. Е6), а отже й обсягів виробництва товарної риби по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" за 2020-2022 рр. (табл. Е7-Е8).

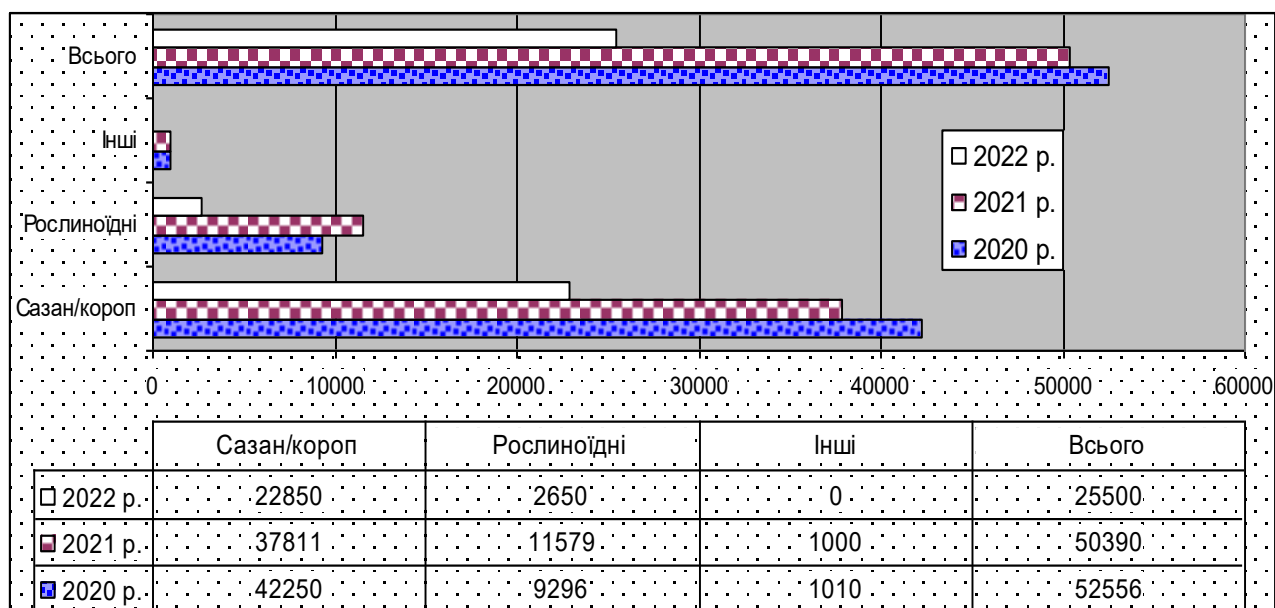


Рис. 3.1. Склад та динаміка вирощування та вилову рибопосадкового матеріалу (цьоголітки) по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" за 2020-2022 рр. (кг)

Дані табл. Е7 та рис. 3.1 показують, що по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" у 2021-2022 рр. відбулося зменшення обсягів вирощування та вилову рибопосадкового матеріалу на 24890 кг або на 49,4 % (987.8 тис. шт. або 58.8 %), у т.ч. сазану/коропу, рослиноїдних та інших видів риб відповідно на 14961, 8929 та 1000 кг або на 39.6, 77.1 та 100 % (сазан/короп та рослиноїдні на 495.1 та 492.7 тис. шт. або на 46.6 та 79.8 %).

Структурний аналіз (табл. Е7) показав, що по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" у 2022 р. в порівнянні з 2021 р. відбулося зменшення питомої ваги вирощування та вилову рибопосадкового матеріалу, а саме рослиноїдних та інших видів риб відповідно на 12.59 та 1.98 %, а також збільшення частки вирощування (вилову) сазану/коропу на 14.57 %. В цілому ж, найбільшу

питому вагу у загальному обсязі вирощування та вилову рибопосадкового матеріалу займає вирощування сазану/коропу – 80.39, 75.04 та 89.61 % відповідно у 2020-2022 рр.

Оцінюючи дані табл. Е8 та рис. 3.2 можна стверджувати, що найбільша стаття вирощування (вилову) товарної риби стосується рослиноїдних, частка яких у загальному обсязі вилову риби становить приблизно 48.64, 48.04 та 55.84 % відповідно у 2020-2022 рр. В цілому ж вилов товарної риби у натуральних одиницях виміру скоротився на 13012 кг або на 6.9 % у 2022 р. в порівнянні з 2020 р. Аналогічна ситуація спостерігається як у натуральних, так і у відносних величинах, що характеризують обсяги, частку та динаміку виробництва товарної риби по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат".

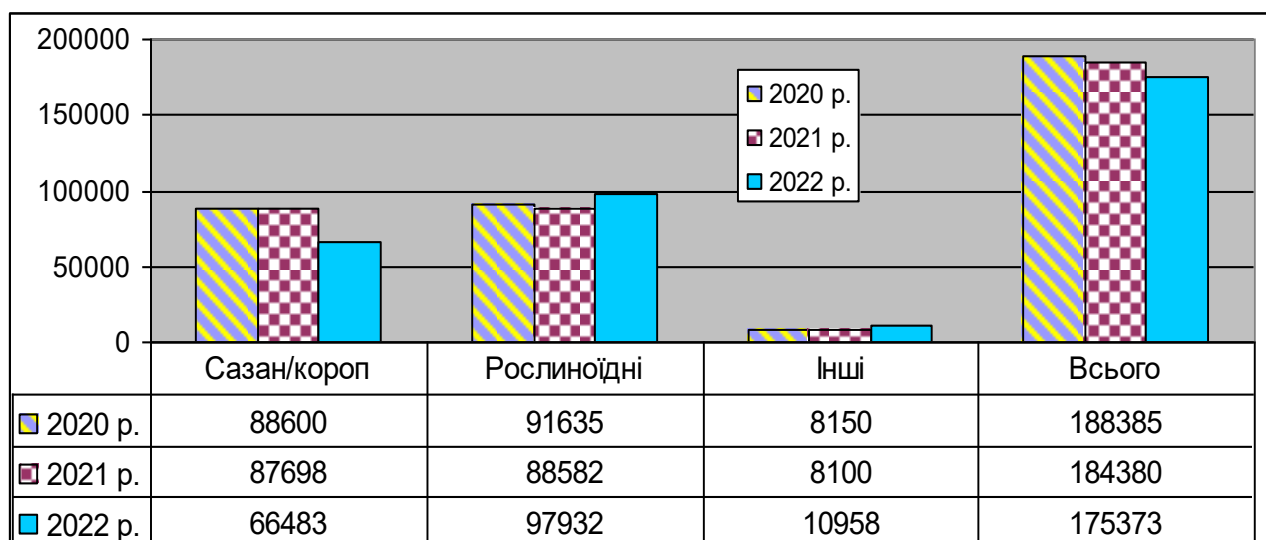


Рис. 3.2. Склад та динаміка вирощування (вилову) товарної продукції по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" за 2020-2022 рр. (кг)

Якщо надати характеристику загальної динаміки (табл. Е8 та рис. 3.2) за останні 2021-2022 рр., то можна констатувати той факт, що зменшення вирощування та вилову товарної риби 9007 кг або на 4.9 %, відбулося за рахунок скорочення групи «сазан/короп» на 21215 кг або на 24.2 %. При цьому вирощування рослиноїдних та інших видів риб зросло на 9350 та 2885 кг або на 10.6 та 35.3 % відповідно.

В системі формування вартості товарної продукції на всіх стадіях біоперетворень - «життєвого циклу» важливого значення набуває аналіз витрат

кормів та внесення добрив. Аналіз витрат кормів та внесення добрив на вирощування товарної риби по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" за 2017-2019 рр. наведено в табл. Е9.

Аналіз табл. Е9 показав, що протягом досліджуваних періодів по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" відповідно зменшенню обсягу виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби, відбувалося і зменшення витрат кормів в цілому на 2446 та 249094 кг або на 0.5 та 49 % відповідно за 2020-2021 та 2021-2022 рр. Внесено кормів на 2110 та 56293 кг або на 1.1 та 30.9 % відповідно по суміжним 2020-2021 та 2022 рр. При цьому протягом 2021-2022 рр. було зменшено обсяги внесення органічних та мінеральних добрив на 55700 та 593 кг або на 30.7 та 100 % відповідно.

Розвиток господарської діяльності підприємств сфери аквакультури відбувається завдяки наявності, розширення та підвищення ефективності використання наявних виробничих водних потужностей. Аналіз динаміки та структури експлуатації виробничих потужностей водних об'єктів по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" за 2020-2022 рр. наведено в табл. Е10.

Дані табл. Е10 показують, що загальний обсяг експлуатації виробничих потужностей водних об'єктів по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" за 2017-2021 рр. скоротився, а за 2021-2022 рр. навпаки збільшився, відповідно на 65.3 та 42 га або на 14.7 та 11.4 % відповідно.

Структурний аналіз (табл. Е10) показав, що найбільшу питому вагу у експлуатаційних виробничих потужностях ТДВ "Чернівецький рибокомбінат", що є природним для повносистемних господарств, є нагульні стави – 56.24, 65.93 та 78.22 % відповідно у 2020-2022 рр.

Отже експлуатаційні виробничі об'єкти є основним фактором як для виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби, так і для витрат кормів на вирощування продукції аквакультури.

3.2. Удосконалення облікового забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури

Кожна з функцій управління є важливою та не може бути недооціненою. Оцінка результатів фінансово-господарської діяльності підприємств сфери рибництва в сьогоденні та на перспективу є підсумком прогнозування, аналізу, обґрунтування та вибору альтернативи в процесі досягнення поставленої мети на основі оптимально побудованої інформаційної системи, ключовою складовою якої виступає облік. Інформаційною базою прийняття рішень виступають дані всіх видів обліку та звітності. В свою чергу система управління, яка склалася на підприємстві, формує свої вимоги до облікової системи інформації.

Облікові дані – це складна інформаційна сукупність, яка з одного боку відповідає вимогам регламентації фінансового обліку, складання статистичної звітності та податкового законодавства, а з іншого є складовою кількісно-якісного інформаційного забезпечення прийняття обґрунтованих оперативних, тактичних та стратегічних рішень.

В управлінні сільськогосподарськими підприємствами на основі релевантної інформації слід наголосити на важливості інформаційної та контрольно-аналітичної функцій обліку, які в процесі безперервних процедур збору, обробки та підготовки інформації повинні відображати в часі всі зміни (біоперетворень) специфічних об'єктів [75, с. 226].

З врахуванням вітчизняного досвіду та традицій щодо організації обліку, особливостей господарської діяльності підприємств аквакультури, найбільш прийнятним впровадженням облікової системи у загальне інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень, вважаємо варіант заснований на модульному принципі (рис. 3.3).

Структурно модель інтегрованої інформаційної системи представлена трьома основними блоками, кожен з яких спрямований на реалізацію певних функцій управління:

1. Облікова система – обліково-звітне інформаційне забезпечення.
2. Блок аналізу та контролю бізнесу, технологічних процесів, результатів діяльності, наявності та використання ресурсів, реалізації управлінських рішень.
3. Блок розробки та обґрунтування оперативних, тактичних й стратегічних рішень.

У інтегрованій обліковій системі проектується прямий та зворотній зв'язок не лише між видами обліку та звітності, але й іншими інформаційними системами, зокрема плануванням, контролем, аналізом.

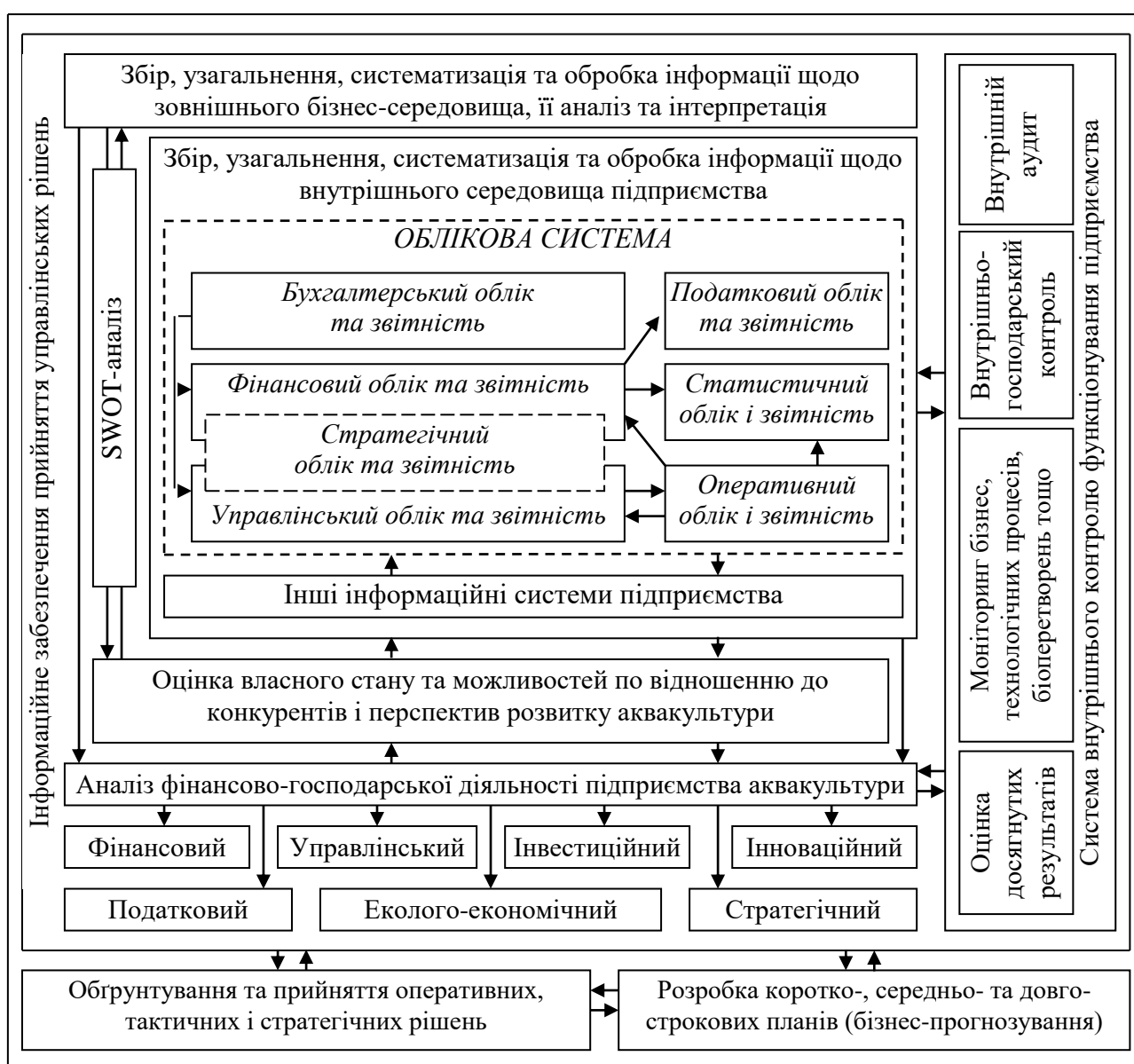


Рис. 3.3. Інтегрована облікова система підприємств аквакультури

На всю інформаційну систему, у т.ч. облікову (рис. 3), безпосередньо

впливають як загальногалузеві (сільське господарство) так і специфічні фактори (аквакультура), зокрема:

- особливості функціонування аквакультури (рис. 3.4);
- віднесення сільгоспвиробників до четвертої групи платників єдиного податку, сплата рентної плати за спеціальне використання води, а також земельного податку та/або орендної плати, яка включає і плату за оренду водних об'єктів державної або комунальної власності. Дана інформація використовується в процесі податкового аналізу та планування;

Вплив особливостей аквакультури (рибництва) на побудову та функціонування облікової системи підприємства	
→	<p><i>1. Загальногалузеві особливості аквакультури:</i></p> <p>1.1. Використання водних об'єктів, переважно орендованих, у якості основного засобу виробництва. 1.2. Сезонність виробництва. 1.3. Тривалий цикл виробництва. 1.4. Виробництво живих організмів (біологічних активів). 1.5. Застосування специфічної техніки, кормів, добрив, засобів захисту біологічних активів. 1.6. Використання системи специфічних показників.</p>
→	<p><i>2. Технологія вирощування рибопосадкового матеріалу, товарної риби:</i></p> <p>2.1. Меліоративні роботи. 2.2. Агрообробіток. 2.3. Внесення вапна. 2.4. Застосування органічних добрив. 2.5. Підготовка кормових місць. 2.6. Наповнення ставів. 2.7. Зарибнення нагульних ставів. 2.8. Профілактично-антипаразитарне оброблення риби. 2.9. Методи покращення природної кормової бази ставів. 2.10. Внесення органічних добрив. 2.11. Внесення мінеральних добрив. 2.12. Вапнування ставів. 2.13. Розпушування ложа ставів. 2.14. Рибоводно-біологічний контроль на ставах.</p>
→	<p><i>3. Типи рибних господарств (відношення риб, які культивуються, до температури води):</i></p> <p>3.1. Тепловодні. 3.2. Холодноводні.</p>
→	<p><i>4. Системи рибних господарств:</i></p> <p>4.1. Повносистемні. 4.2. Неповносистемні.</p>
→	<p><i>5. Форми ведення аквакультур:</i></p> <p>5.1. Екстенсивна. 5.2. Напівінтенсивна. 5.3. Інтенсивна.</p>
→	<p><i>6. Методи вирощування риб:</i> 6.1. Монокультура. 6.2. Полікультура.</p>
→	<p><i>7. Спеціалізовані рибогосподарські водні об'єкти, що призначені для цілей аквакультури:</i></p> <p>7.1. Став 7.1.1. Виробничі (нерестові, малькові, вирощувальні, зимувальні, нагульні). 7.1.2. Спеціалізовані (головний або водопостачальний, літні та зимувальні маточні, ізоляторні, карантинні). 7.2. Садок. 7.3. Акваріум. 7.4. Інші (канал, сажалка, копанка, лотки тощо)</p>

Рис. 3.4. Галузеві, технологічні та інші особливості рибництва та їх вплив на побудову й функціонування облікової системи підприємств

- використання спеціалізованих форм первинної документації, які затверджені

відповідним наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 19.06.2012 р. № 362. Зазначимо, що багато рибогосподарських підприємств і сьогодні використовують форми, які були розроблені та затверджені відповідними профільними міністерствами СРСР в період з 1972 по 1990 рр. (дод. Г2).

Більша частина облікової системи підприємств аквакультури є регламентованою з боку відповідних центральних органів виконавчої влади,

Особливості облікової системи підприємств аквакультури				
Статистичний облік та звітність				
Форма № 1А-риба (річна) «Виробництво продукції аквакультури за 20__р.»		Форма № 1-риба (квартальна, річна) «Звіт про добування водних біоресурсів»		
Податковий облік та звітність				
Декларація з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)	Податкова декларація з рентної плати (Додаток 5 Розрахунок № __ з рентної плати за спеціальне використання води)		Податкова декларація платника єдиного податку четвертої групи	
<i>Бухгалтерський (фінансовий) облік та звітність</i>				
Рахунки				
212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»				
213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»				
231 «Вирощування рибосадкового матеріалу»		232 «Вирощування товарної риби»		
233 «Інкубаційно-селекційна робота»		234 «Плідники»		
235 «Ремонтне стадо»		236 «Переробка рибної продукції»		
<i>Оперативний (первино-підсумковий, оперативно-технічний) облік та звітність</i>				
Форма № А-01 «Акт № __ про переведення поголів'я з групи в групу»	Форма № А-02 «Відомість про наявність ремонтного поголів'я (за видами риб) __»	Форма № А-03 «Відомість про наявність маточного поголів'я (за видами риб) __»	Форма № А-04 «Журнал отримання статевої продукції від маточного поголів'я»	
Форма № А-05 «Журнал спостережень за інкубацією ікри»	Форма № А-06 «Акт № __ про результати інкубації ікри»	Форма № А-07 «Відомість про результати нересту»	Форма № А-08 «Акт № __ про результати підрощування личинки»	Форма № А-09 «Акт № __ про розведення живих кормів»
Форма № А-10 «Акт № __ про зариблення»	Форма № А-11 «Зведена відомість про зариблення»	Форма № А-12 «Відомість про результати контрольного лову»	Форма № А-13 «Акт № __ про облов»	Форма № А-14 «Зведена відомість облову»
Форма № А-15 «Акт № __ умовного визначення кількості риби в необловлених водних об'єктах»		Форма № А-16 «Акт № __ на вибуття поточних біологічних активів рибництва (загибель риби)»		Форма № А-17 «Графік спуску та облову ставів, садків, басейнів, лотків, інших об'єктів»
Форма № А-18 «Акт № __ про внесення добрив»	Форма № А-19 «Акт № __ про підготовку нерестових ставів»	Форма № А-20 «Лімітно-забірна картка на корми для риб»	Форма № А-21 «Відомість про годівлю риби і витрати кормів»	

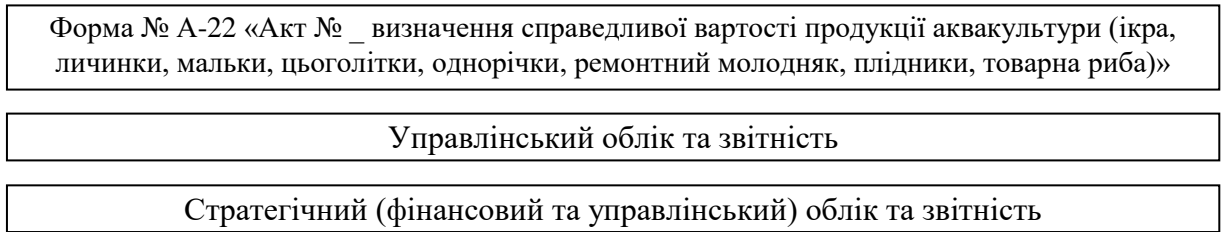


Рис. 3.5. Окремі особливості організації та функціонування облікової системи підприємств аквакультури

зокрема Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, Державного агентства рибного господарства України тощо. Деякі суб'єкти відповідно до вимог чинного законодавства зобов'язані, або на добровільній основі, скласти фінансову звітність за міжнародними стандартами (рис. Ж1-Ж2).

Враховуючи складові облікової системи лише управлінський та стратегічний облік й звітність не є регламентованими з боку нормативно-правових актів, а є прерогативою керівництва підприємства.

Якщо галузева специфіка притаманна всім суб'єктам рибництва, то інші особливості та їх поєднання визначають різноманіття побудови управлінського обліку на підприємствах аквакультури.

Отже, недоцільно акцентувати увагу на формуванні єдиної моделі управлінського обліку, методики обліку витрат та калькулювання собівартості продукції аквакультури, яка може бути впроваджена у практику будь-якого підприємства, організації, фермерського господарства. Можливо окреслити лише загальні засади побудови та організації управлінського обліку, як складової облікової системи (рис. Ж3).

Виходячи концептуальних засад організації та ведення управлінського обліку на підприємствах сфери рибництва, констатуємо той факт, що:

1. Обґрунтована номенклатура об'єктів калькулювання є неодмінною умовою достовірності калькуляцій, забезпечує формування необхідної інформації про собівартість продукції, визначає структуру калькуляційного обліку.
2. Найбільш специфічними, у системі калькулювання собівартості продукції

аквакультури, є прямі матеріальні витрати (рис. Ж4). Відзначимо також певну специфіку інших витрат у складі:

- інших прямих витрат: «Брак з технологічних причин», «Витрати на виправлення технічно неминучого браку», «Плата за оренду спеціалізованих рибогосподарських водних об'єктів», «Страхування ризику загибелі рибопосадкового матеріалу та товарної риби» тощо;
 - загальновиробничих витрат, які відповідно до Методичних рекомендацій, не поділяються на постійні та змінні: «Плата за оренду землі та майна виробничого призначення», «Єдиний сільськогосподарський податок» (в кінці звітного періоду (року) розподіляється відповідно до площ земель водного фонду, які використовуються для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах).
3. Центри відповідальності можна розглядати в розрізі центрів: виробництва рибопосадкового матеріалу та товарної риби; технічного забезпечення та обслуговування виробництва продукції; управління та контролю за виробничими, технологічними, організаційними та іншими процесами.
 4. Місця виникнення витрат визначаються в розрізі спеціалізованих рибогосподарських водних об'єктів, призначених для цілей аквакультури тощо (табл. Ж1).
 5. В якості об'єктів обліку витрат в аквакультурі слід розглядати види продукції аквакультури, технологічні цикли виробництва, а також центри відповідальності та місця виникнення витрат
 6. Для обліку витрат та калькулювання собівартості виготовленої продукції на підприємствах аквакультури переважно застосовують попередільний метод. Технологічний переділ 1 «Вирощування рибопосадкового матеріалу» та 2 «Вирощування товарної риби». Можливість застосування методу «Директ-костинг».
 7. Управлінська звітність підприємств аквакультури повинна, насамперед, містити оціночні індикатори ефективності їх діяльності в цілому, використання ресурсів, понесених витрат, реалізованих інвестицій тощо.

Впровадження інтегрованої облікової системи в єдиний інформаційний простір суб'єктів аквакультури дозволить підвищити рівень інформаційного забезпечення прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень, ув'язавши при цьому системи планування, обліку, аналізу та контролю.

Висновки за розділом 3

В результаті проведеного аналізу поточних біологічних активів ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" та дослідження концептуальних засад внутрішньогосподарського контролю можна зробити наступні висновки:

1. У процесі аналізу виробництва продукції підприємств аквакультури в основному досліджується його склад, структура та динаміка в розрізі виді рибопосадкового матеріалу та товарної риби. Крім цього аналізується обсяг експлуатації виробничих потужностей водних об'єктів та витрати кормів на вирощування продукції аквакультури.
2. По Україні в цілому спостерігається негативна тенденція вирощування рибопосадкового матеріалу та товарної риби протягом 2020-2022 рр.
3. Аналогічно загальноукраїнській тенденції по ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" протягом досліджуваних періодів також відбувалося скорочення основного виду діяльності.
4. Розвиток господарської діяльності підприємств сфери аквакультури відбувається завдяки наявності, розширення та підвищення ефективності використання наявних виробничих водних потужностей.
5. В управлінні сільськогосподарськими підприємствами на основі релевантної інформації слід наголосити на важливості інформаційної та контрольно-аналітичної функцій обліку, які в процесі безперервних процедур збору, обробки та підготовки інформації повинні відображати в часі всі зміни (біоперетворень) специфічних об'єктів.

ВИСНОВКИ

Результати проведеного дослідження дозволяють сформулювати наступні висновки:

1. Аквакультура – це сільськогосподарська діяльність штучного розведення, утримання та вирощування об'єктів аквакультури у повністю або частково контрольованих умовах для одержання продукції аквакультури та її реалізації, виробництва кормів, відтворення біоресурсів, ведення селекційно-племінної роботи тощо.
2. Аквакультура характеризується значними виробничо-технологічними особливостями, які обумовлені специфічними процесами біоперетворень, типами рибницьких господарств, формами ведення рибництва, методами вирощування риби, а також видовим складом риби тощо.
3. Сьогодні в Україні традиційними об'єктами аквакультури незмінно залишаються короп звичайний та далекосхідний, білий та строкатий товстолобики, їх гібриди, білий амур. Крім корошових українські аквафермери вирощують інші види: райдужну форель, європейського сома, щуку, судака, лина, кларієвого сома, карася, стерлядь, російського та сибірського осетрів, бестера, веслоноса тощо. Асортимент продукції аквакультури залишається тривалий час майже незмінним.
4. З прийняття Закону України «Про аквакультуру» активізувалися дослідження, що стосуються удосконалення законодавчо-інструктивного та обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції рибництва.
5. ТДВ "Чернівецький рибокомбінат" функціонує у сфері аквакультури, його основний вид діяльності за КВЕД-2010 – 03.22 «Прісноводне рибництво (аквакультура)». Тобто підприємство здійснює відтворення, вирощування та реалізацію рибницької продукції, а саме корошов, рослиноїдних та інших видів риб при повносистемній організації рибного господарства.
6. По підприємству протягом досліджуваних періодів відбувалося збільшення

валового та чистого прибутку. Проте обсяг операційного прибутку зменшувався, що пов'язане із зростанням адміністративних витрат та скороченням доходів від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю.

7. В умовах мінливого економічного середовища, що супроводжується підвищенням рівня нестабільності та ризикованості ведення агробізнесу важливим є створення дієвого механізму управління виробництвом рибопосадкового матеріалу та товарної підприємств аквакультури, інформаційне підґрунтя якої формує система бухгалтерського обліку.
8. На підприємстві розроблений Наказ «Про організацію бухгалтерського і податкового обліку; складання фінансової звітності; облікову політику», облік ведеться за журнально-ордерною формою на основі облікових реєстрів, передбачених для сільськогосподарських підприємств, без використання спеціалізованого програмного забезпечення.
9. В управлінському обліку інформація щодо доходів, витрат та оціночних фінансових результатів стадій біоперетворень необхідна для прийняття рішень відносно регулювання процесів рибництва, розробки стратегічної картки розвитку повного циклу біотрасформації на підприємствах аквакультури. За даними такого управлінського можна оцінити ефективність обраної стратегії розвитку ставкового рибництва.
10. Аквакультура – найбільш швидко зростаючий сектор тваринництва і, мабуть, один з найбільш важливих секторів глобальної продовольчої системи. Проте по Україні протягом 2020-2022 рр. відбувалося зменшення обсягів виробництва рибопосадкового матеріалу та вирощування товарної риби на фоні скорочення використання потужностей водних об'єктів аквакультури.
11. Загальноукраїнські тенденції є характерними і для ТДВ "Чернівецький рибокомбінат". Так по підприємству відбулося скорочення потужностей водних об'єктів, а саме вирощувальних та нагульних ставів, що безпосередньо вплинуло на обсяги виробництва продукції, витрати кормів та

внесення добрив протягом 2020-2022 рр.

12. Структурний аналіз показав, що найбільшу частку у загальному обсязі вирощування та вилову товарної риби на підприємстві, займає сазан/короп та рослиноїдні.
13. Недоцільно акцентувати увагу на формуванні єдиної моделі управлінського обліку, методики обліку витрат та калькулювання собівартості продукції аквакультури, яка може бути впроваджена у практику будь-якого підприємства, організації, фермерського господарства. Можливо окреслити лише загальні засади побудови та організації управлінського обліку, як складової облікової системи.

Результати проведених досліджень дали змогу розробити та внести наступні пропозиції щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом рибопосадкового матеріалу та вирощування товарної риби на підприємствах аквакультури в цілому та ТДВ «Чернівецький рибокомбінат» зокрема:

1. Оскільки визначено, що маточне стадо риби чи плідники систематично приносять економічні вигоди у вигляді додаткових біологічних активів, а термін їх очікуваного використання перевищує операційний цикл, то дану групу риб обліковувати у складі довгострокових біологічних активів з можливістю подальшого переведення до складу продукції сільськогосподарського виробництва і навпаки.
2. Враховуючи особливість функціонування рибогосподарських підприємств, а також здобутки вітчизняних дослідників, зокрема у створенні «Інструкції з обліку риби на підприємствах аквакультури», виникає необхідність розробки «Методичних рекомендації щодо бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції аквакультури».
3. Враховуючі власні фінансові можливості та організаційну структуру підприємства, автоматизувати бухгалтерський облік на основі спеціалізованої програми-надбудови «Акцент: Сільське господарство» в системі програмного продукту «Акцент 7.0».

4. Доповнити Наказ «Про облікову політику»:

- строками проведення інвентаризації, які характерні та є специфічними для підприємств аквакультури: незавершеного виробництва в рибориборстві – на дату вилову; плідників та ремонтного матеріалу риб – станом на 1 липня; продукції сільськогосподарського виробництва – не рідше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня звітного року (як правило, на 1 грудня).

- порядку створення Комісії щодо визначення справедливої вартості продукції аквакультури в такій редакції: «Для визначення справедливої вартості продукції аквакультури (ікра, личинки, мальки, цьоголітки, однорічки, ремонтний молодняк, плідники, товарна риба) і прийняття рішення за її результатами створити постійно діючу комісію у складі голови комісії, головного бухгалтера, економіста, головного рибовода, інших членів комісії».

5. Використовувати в системі первинного документування процесів вирощування рибосадкового матеріалу та товарної риби форми, які затверджені Наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 19.06.2012 р. № 362.

6. Розробити робочий план рахунків з відкриттям до рахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» аналітичних субрахунків 212.1 «Личинки», 212.2 «Мальки», 212.3 «Цьоголітки», 212.4 «Однорічки».

7. Для визначення собівартості товарної риби застосовувати попередній метод з елементами нормативного методу, особливо в розрізі прямих матеріальних витрат. При цьому перший технологічний переділ – це «Вирощування рибосадкового матеріалу» (субрахунок 231), а другий – «Вирощування товарної риби» (субрахунок 232).

8. Розглянути можливість організації управлінського обліку виробництва рибосадкового матеріалу та товарної риби в розрізі відокремлених центрів відповідальності, центрів інвестицій та місць виникнення витрат.

9. Досліджувати та впроваджувати у практичну діяльність підприємства передовий досвід у сфері селекційно-профілактичної роботи, виробництва

рибопосадкового матеріалу й товарної риби, праці та управління на стратегічну перспективу.

Отже, запропоновані нами заходи будуть сприяти покращенню обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом рибопосадкового матеріалу та вирощуванням товарної риби на підприємствах аквакультури, в цілому та на ТДВ «Чернівецький рибокомбінат» зокрема.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Анищенко Г. Облік витрат на вирощування товарної риби. *УТЕКА: Швидкий пошук надійних рішень і практичної інформації*. (дата розміщення: 14.08.2018. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-galuzevyi-buhgalterskyi-oblik-72-uchet-rasxodov-na-vyrashhivanie-tovarnoj-ryby> (дата звернення: 14.09.2023)).
2. Аніщенко Г. Ю. Рибництво в неспеціалізованих господарствах (Частина перша. Облік витрат на вирощування товарної риби). *Баланс-Агро: практичний журнал*. 2018. № 31. С. 3–7.
3. Аніщенко Г. Ю. Рибництво в неспеціалізованих господарствах (Частина друга. Облік витрат на вирощування товарної риби). *Баланс-Агро: практичний журнал*. 2018. № 35. С. 5–8.
4. Аніщенко Г. Ю. Рибництво в неспеціалізованих господарствах (Частина третя. Закриття калькуляційних рахунків). *Баланс-Агро: практичний журнал*. 2018. № 37. С. 8–11.
5. Бачинський В. І., Боровик О.М. Класифікація витрат на вирощування і відтворення біологічних активів у рибогосподарських підприємств. *Торгівля, комерція, підприємництво : збірн. наук. праць Львів. комерц. ак-ії*. 2019. Вип. 16 С.106–111.
6. Бех В. В., Андрющенко А. І., Коваленко В. О. Тенденції розвитку світової аквакультури та рибогосподарський потенціал України. *Національний університет біоресурсів і природокористування України*. оф. веб-сайт. URL: <https://nubip.edu.ua/node/78732> (дата звернення: 15.10.2023).
7. Боримська К. П. Порядок побудови робочого плану рахунків як елемента облікової політики рибогосподарського підприємства. *Наук. праці Кіровоград. нац. техн. ун-ту. Економ. науки*. 2018. Вип. 18. Ч. I. С. 298-305.
8. Боровик О. М. Можливість використання рибогосподарськими підприємствами методів обліку витрат у сучасних умовах господарювання. *Вісн. Львів. комерц. ак-ії. Сер. Економіка*. 2019. Вип. 35. С. 51–56.

9. Боровик О. М., Бондарєва Т. Г. Технологічні та організаційно-методичні аспекти обліку виробничих витрат підприємств рибного господарства *Молодий вчений*. 2016. № 12 (39). С. 671–678.
10. Вдовенко Н. Аквакультура: облік придбаного рибопосадкового матеріалу URL: <https://uteka.ua/publication/Akvakultura-oblik-pridbanogo-riboposadkovogo-materialu>.
11. Вдовенко Н. М. Альбом спеціалізованих форм первинної документації для підприємств аквакультури. Затверджено наказом Мінагрополітики України від 19.06.2012 р. № 362. Київ : Вітас ЛТД, 2012. 56 с.
12. Вдовенко Н., Давиденко Н., Гечбаія Б. Фінансова діяльність рибогосподарських підприємств : підруч. Н. Вдовенко,. Київ : Кондор-Видавництво, 2015. 538 с.
13. Вдовенко Н. М. Нормативне регулювання господарської діяльності у сфері аквакультури. *Економічний форум*. 2014. № 4. С. 4–12. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2014_4_3 (дата звернення: 24.09.2023).
14. Вдовенко Н. М., Карпенко К. Ю., Шарило Ю. Є. Інструкція з обліку риби на підприємствах аквакультури. Київ : Кондор-Видавництво, 2017. 24 с.
15. Водний кодекс України : Кодекс України від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/213/95-вр> (дата звернення: 11.09.2023).
16. Гайдучок Т. С., Дмитренко О. М., Вітер С. А. Сучасний стан та обліково-аналітичне забезпечення управління підприємствами аквакультури. *Наукові горизонти*. 2018. № 5 (68). С. 60–69.
17. Гайдучок Т. С., Вітер С. А. Облік витрат на вирощування товарної риби на підприємствах аквакультури. *Соціально-економічні проблеми розвитку регіонів* : матеріали II всеук. наук.-практ. конф., м. Житомир, 24.05.2018 р. Житомир, 2018. С. 153–157.
18. Боровик О. М. Можливість використання рибогосподарськими підприємствами методів обліку витрат у сучасних умовах // Вісн. Львів. комерц. ак-ії. Сер. Економіка. 2017. Вип. 35. С. 51-56.

19. Годнюк Н. А. Классификация текущих биологических активов в системе управления производством продукции аквакультуры. *Актуальные вопросы сельскохозяйственного производства* : сб. материалов Междунар. науч.-практ. конф. студентов и магистрантов, посвященной 95-летию академии, г. Витебск, 30 октября 2019 г. Витебск : Учреждение образования «Витебская ордена «Знак Почета» государственная академия ветеринарной медицины», 2019. С. 54–56.
20. Годнюк Н. О. Стан та перспективи розвитку аквакультури в Україні: обсяги виробництва товарної риби. *Збір. студ. наук. праць ЧТЕІ КНТЕУ*. Вип. XXVII. Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2020. С. 242–245.
21. Державне агентство розвитку меліорації, рибного господарства та продовольчих програм : офіц. веб-сайт / Законодавство. URL : https://darg.gov.ua/normativno_pravovi_zasadi_0_1012_menu_0_1.html (дата звернення: 01.10.2023).
22. Дуплій Н., Башняк Г., Литвиненко Л. Аналіз рибної галузі України. Київ : ОФІС ЕФЕКТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ, 2020. 227 с. URL: https://cdn.regulation.gov.ua/25/f6/76/71/regulation.gov.ua_GB_fish.pdf
23. Єгорова Ю. Як визначити справедливу та виробничу вартість у рибництві? *Дебет-Кредит*. (дата розміщення: 25.03.2019). URL: <https://consulting.dtkk.ua/uk/accounting/individual-transactions/11635> (дата звернення: 14.09.2023).
24. Земельний кодекс України : Кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III URL: : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення: 16.09.2023).
25. Золотарьова Н. С. Вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності риболовних господарств на побудову обліку виробництва продукції. *Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова*. 2019. Т. 19. Вип. 3/4. 146–150.
26. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 01.10.2023).
27. Іщенко Я. П. Біологічні перетворення в рибництві як об'єкт бухгалтерського обліку. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 2. С. 81–89.
28. Іщенко Я. П. Галузеві особливості бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 8. С. 132–146.
29. Іщенко Я. П. Структура об'єктів обліку в системі управління біологічними перетвореннями рибництва. *Збір. наук. праць Поділ. держ. аграрно-техніч. ун-ту. Економ. науки*. 2016. Вип. 24(3). С. 68–75.
30. Добровольська О. В., Зубко О.В. Аналіз підприємств галузі рибництва в контексті менеджменту їх ефективності // *Інфраструктура ринку*. 2021. Вип. 61. URL: <http://market-infr.od.ua/uk/61-2021>
31. Ким Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік. Первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2014. 600 с.
32. Концепція відновлення аквакультури України. Київ : Методично-технологічний центр аквакультури, 2023. 28 с. URL : https://darg.gov.ua/files/24/05_25_MVC_UE_2.pdf (дата звернення: 20.09.2023).
33. Кібенко В. А., Решитова А. А. Роль матеріальних оборотних коштів у кругообіг коштів підприємства // *Молодий учений*. № 7. 2018. 867-870.
34. Кученко Т. Первинний облік продукції аквакультури // *Баланс-Агро*. 2023. № 9 (від 28 лютого 2023 р.). URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-galuzevyi-buhgalterskyi-oblik-72-pervichnyj-uchet-produkcii-akvakultury>
35. Лук'яненко О. Д. Нормативно-правові механізми розвитку рибальства і аквакультури в Україні. Судова влада в системі стримувань та противаг демократичного суспільства: компаративна теорія і практика: матер. Всеукр. наук.-практ. конф.; 15 січня 2021 р. С. 117-118.

- 36.Маркова Є. Ю. Стратегія і механізми управління виробничо-господарською діяльністю підприємств рибогосподарського підкомплексу: теорія, методологія, практика : дис. доктора економ. наук : 08.00.04. Херсон, 2017. 423 с.
- 37.Мельник О. С. Біологічні активи та біологічні перетворення рибництва: економічна сутність та класифікація. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 2. С. 114–124.
- 38.Мельник О. С. Організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибництві та їх вплив на побудову обліку. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 9. С. 171–184.
- 39.Методика визначення розміру плати за надані в оренду водні об'єкти : Наказ Міністерства екології та природних ресурсів України від 28.05.2013 р. № 236. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0986-13#Text> (дата звернення: 20.09.2023).
- 40.Методичні рекомендації щодо облікової політики : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 08.08.2023).
- 41.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення: 01.09.2023).
- 42.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07#Text> (дата звернення: 20.09.2023).
- 43.Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та

- незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств : Лист Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN11085.html (дата звернення: 27.08.2023).
44. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
45. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09> (дата звернення: 26.08.2023).
46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» IASB : Стандарт, Міжнародний документ від 30.06.2017. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17055> (дата звернення: 15.09.2023).
47. Мойсеєць Н. С. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості у рибництві. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси» : Зб. наук. праць Луцького нац. техн. у-ту.* 2009. Вип. 6(1). С. 179-187.
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 10.10.2023).
49. Номенклатура продукції рибальства й аквакультури : Наказ Державної служби статистики України 13.11.2014 р. № 337. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/klasf/st_ksl/npra.pdf (дата звернення: 12.09.2023).
50. Огляд виробництва продукції аквакультури в Україні за даними статистичної форми 1-риба (річна) за 2022 рік. *Державне агентство рибного господарства України.* оф. веб-сайт. URL: http://darg.gov.ua/files/15/04_22_akva2.pdf.

51. Пилявець О. Організація облікової політики у фермерських господарствах рибницької галузі. *Економічний аналіз*. 2018. Т. 12(4). С. 236–241.
52. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 10.09.2023).
53. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.10.2023).
54. Положення «Про інвентаризацію активів та зобов'язань» : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 09.10.2023).
55. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 02.09.2023).
56. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 24.09.2023).
57. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 21.08.2023).
58. Правдюк М. В. Обліково-інформаційне забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики*. 2017. №2. 79–92.
59. Про аквакультуру : Закон України від 18.09.2012 р. № 5293-VI. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5293-17> (дата звернення: 16.09.2023).
60. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 01.06.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.09.2023).
61. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо уточнення порядку передачі в оренду водних об'єктів у комплексі з земельними ділянками : Закон України від 04.11.2020 р. № 963-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/963-20#Text> (дата звернення: 05.10.2023).
62. Про затвердження спеціальних форм первинної документації для суб'єктів рибного господарства в галузі аквакультури : Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 19.06.2012 р. № 362. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1126-12> (дата звернення: 15.08.2023).
63. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96#Text> (дата звернення: 28.09.2023).
64. Про затвердження форми звітності № 1А – риба (річна) «Виробництво продукції аквакультури за 20__р.» та інструкції щодо її заповнення : Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 21.03.2012 р. № 141. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0514-12> (дата звернення: 25.08.2023).
65. Про методичні рекомендації щодо застосування форм документів первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах : Лист Міністерства аграрної політики України від 19.01.2004 р. № 37-27-12/455. URL: <http://ua-info.biz/legal/baseae/ua-amelar.htm> (дата звернення: 01.09.2023).
66. Про природно-заповідний фонд України : Закон України від 16.06.1992 р. № 2456-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-12#Text> (дата звернення: 02.09.2023).
67. Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурсів : Закон України від 08.07.2011 р. № 3677-17. URL:

- <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3677-17> (дата звернення: 31.08.2023).
68. Про рибу, інші водні живі ресурси та харчову продукцію з них : Закон України від 06.02.2003 р. № 486-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/486-15> (дата звернення: 01.10.2023).
69. Рилєєв С. В., Вишиван Б. М. Впровадження системи управлінського обліку на підприємствах аграрної промисловості. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством* : матеріали II всеукраїн. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Полтава, 23 квітня 2019 р. Ч. 1. Полтава, 2019. С. 51–54.
70. Рилєєв С. В. Матеріальні оборотні активи як обліково-аналітична категорія підприємств аквакультури. *Облік, оподаткування і контроль: сучасний стан та напрями розвитку* : матеріали всеукраїн. наук.-практ. Інтернет-конф. (до 50 річчя Черкаського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи»), м. Черкаси, 22 березня 2018 р. Черкаси, 2018. С. 128–131.
71. Рилєєв С. В. Облікова система підприємств аквакультури: нормативно-правове регулювання. *Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика* : матеріали всеукраїн. наук.-практ. Інтернет-конф, м. Ірпінь, 5-6 листопада 2020 р. Ірпінь, 2020. С. 97–98.
72. Рилєєв С. В. Окремі аспекти організації управлінського обліку на підприємствах аквакультури. *Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю* : матеріали VII міжнар. наук.-практ. конф., м. Кропивницький, 25 жовтня 2019 р. Кропивницький, 2019. С. 206–211.
73. Рилєєв С. В. Особливості облікового забезпечення управління підприємствами аквакультури. *Підприємництво в аграрній сфері: глобальні виклики та ефективний менеджмент* : матеріали I міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 12-13 лютого 2020 р. Ч. II. Запоріжжя, 2020. С. 396–399.
74. Рилєєв С. В. Специфіка внутрішньогосподарського контролю

- рибопосадкового матеріалу: інвентаризація. *Наукове забезпечення розвитку національної економіки: досягнення теорії та проблеми практики* : матеріали VII всеукраїн. наук.-практ. конф. молодих вчених, присвяченої 100-річчю з часу заснування Полтавської державної аграрної академії, м. Полтава, 29 жовтня 2020 р. Полтава, 2020. С. 127–129.
75. Рилєєв С. В., Скрипник Н. В., Скрипник М. Є. Окремі особливості облікового забезпечення управління підприємствами аквакультури. *Вісн. Чернівецького торг.-екон. ін-ту. Екон. науки*. Вип. I-II (77-78). Чернівці, ЧТЕІ КНТЕУ, 2020. С. 223–238.
76. Рилєєв С. В. Функціонування суб'єктів аквакультури: нормативно-правове регулювання та галузеві особливості. *Сучасні проблеми раціонального використання водних біоресурсів* : матеріали II міжнар. наук.-практ. конф. з нагоди 90-річчя Інституту рибного господарства НААН України, м. Київ, 28-29 жовтня 2020 р. Київ, 2020. С. 26–29.
77. Скутарь К. Окремі методико-інформаційні аспекти фінансового аналізу матеріальних оборотних активів підприємств аквакультури. *Збірн. студ. наук. праць ЧТЕІ КНТЕУ*. Вип. XXII. Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2017. С. 201–204.
78. Сучасна аквакультура: від теорії до практики : практич. посіб. / Ю. Є. Шарило та ін. Київ : ПП «Простобук», 2016. 119 с. URL : https://darg.gov.ua/files/6/11_07_suchasna_akvakultura.pdf (дата звернення: 10.10.2023).
79. Ткаль Я. С. Щодо організації обліку та складання звітності рибницьких господарств. *Вісн. Миколаїв. нац. ун-ту ім. В. О. Сухомлинського*. 2015. Вип. 8. С. 1172–1176.
80. Товстенко Л. В., Смирнюк Н. І. Аналіз господарської діяльності ДП «Іркліївський розплідник рослиноїдних риб». *РИБОГОСПОДАРСЬКА НАУКА УКРАЇНИ*. 2019. № 2. С. 119–130.
81. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підруч. 7-е вид. допов. і перероб. Київ : Алерта, 2016. 928 с.

- 82.Шелест Є. О., Гонтаренко Т. О. Особливості застосування Міжнародного стандарту фінансової звітності 41 в Україні // Науковий вісник ДДМА. 2016. № 1(19). С. 223–228.
- 83.Шкуліпа Л. В. Порівняльний аналіз П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСФЗ 41 «Сільське господарство». *Облік і фінанси АПК*. 2018. № 3. С. 89–95.
- 84.https://darg.gov.ua/_u_vojennij_2022_rik_v_umovah_0_0_0_12404_1.html

Додатки