

13. BEPS plan: what is it and why is it for Ukraine / *Finansy ta ekonomika* [Finance and Economy] URL: <http://finbalance.com.ua/news/plan-beps-shcho-tse-take-i-navishcho-vin-ukrani> (Accessed 28 April 2020) (in Ukr.).

14. The official web-site of State Statistics Service of Ukraine (2020). Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Accessed 28 April 2020) (in Ukr.).

15. Tuz, A. (2020). Trends in international exchange of tax information URL: <http://jurblog.com.ua/2018/11/tendentsiyi-mizhnarodnogo-obminu-podatkovoyu-informatsieyu/> (Accessed 28 April 2020) (in Ukr.).

16. Vladimirska, N.I. (2019). Features of international investment in the economy of Ukraine / *Ekonomichni innovatsii* [ECONOMIC INNOVATIONS]. Vol. 21. Issue 3(72). 2019. pp. 26 – 36.

УДК 657.1.014.134: 639.2/.3

JEL Classification: M11, M41

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2020-1.77-2.78.19>

**С.В. Рилєєв**, к.е.н., доцент,

<https://orcid.org/0000-0002-2058-1004>

**Н.В. Скрипник**, к.е.н., доцент,

<https://orcid.org/0000-0003-2180-5863>

**М.Є. Скрипник**, к.е.н.,

<https://orcid.org/0000-0003-3597-6188>

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,  
м. Чернівці

## **ОКРЕМІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ АКВАКУЛЬТУРИ**

### *Анотація*

*Актуальність. Постановка проблеми.* Пріоритетність розвитку підприємств і організацій аквакультури обумовлена природно-кліматичними, історичними, економічними й соціальними умовами України. Рибництво є соціально значущим енергоємним і трудомістким сектором економіки, покликаним забезпечувати населення рибою та рибопродуктами за доступними цінами на основі розширеного відтворення виробничого потенціалу та біоресурсів, підтримки екологічної безпеки гідросфери і територій. Стійкий розвиток підприємств аквакультури значною мірою залежить від формування та використання відповідного інформаційного забезпечення прийняття обґрунтованих оперативних та стратегічних рішень. Провідну роль у даному забезпеченні відіграє облікова система у контексті прямого і зворотного зв'язку з

## ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

іншими функціями менеджменту та безпосередньо прийняття управлінських рішень. Існуюча на сьогодні облікова система на підприємствах аквакультури неповною мірою задовольняє потреби управління. Це пов'язано, насамперед, з неповним її інтегруванням у єдиний інформаційний простір підприємства, а також неврахуванням можливостей управлінського та стратегічного обліку й звітності в системі оцінки внутрішнього та зовнішнього бізнес-середовища суб'єктів аквакультури.

*Мета дослідження.* Узагальнення 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 галузі та технологічного процесу вирощування рибопосадкового матеріалу та товарної риби.

*Методи дослідження.* Вирішення поставлених у статті завдань здійснено за допомогою загальнонаукових методів дослідження, а саме: аналізу, систематизації та узагальнення. Методологічною та теоретичною основою дослідження є положення теорії управління та систем, а також положення, які викладені у чинних нормативно-правових актах України, які стосуються організації та ведення бухгалтерського та первинного обліку, складання податкової та статистичної звітності підприємствами аквакультури.

*Результати.* У статті запропоновано модель облікової системи, інтегрованої у загальний інформаційний простір обґрунтування управлінських рішень. Систематизовано законодавство, яке регулює правові відносини щодо аквакультури, організації та функціонування облікової системи на рибогосподарських підприємствах. Узагальнено галузеві, технологічні та інші особливості, які впливають на облікову систему підприємств аквакультури як загалом, так і на окремі її складові елементи. Рекомендовано до впровадження у рамках управлінського обліку: декомпозицію виробничих центрів відповідальності та місць виникнення витрат у повносистемних підприємствах аквакультури за рівнями відповідальності та структурно-технологічними особливостями; склад прямих матеріальних витрат тощо.

*Практичне значення.* Сформульовані та обґрунтовані у результаті проведених досліджень практичні рекомендації доповнюють теорію і практику організації управлінського обліку та контролю в системі інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на підприємствах сфери рибництва.

*Перспективи подальших досліджень.* Дослідження в напрямі удосконалення теоретико-методологічних засад щодо впровадження на підприємствах сфери рибництва управлінського та стратегічного обліку і звітності, враховуючи специфіку галузі. Розробка Методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції аквакультури на зразок тих, які є у Республіці Білорусь та Російській Федерації.

*Ключові слова:* аквакультура, облікова система, функції управління, галузеві особливості, нормативно-правове регулювання, управлінський облік.

Кількість джерел: 10; кількість таблиць: 1; кількість рисунків 6.

**Serhii Rylieiev**, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
*<https://orcid.org/0000-0002-2058-1004>*

**Nataliia Skrypnyk**, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
*<https://orcid.org/0000-0003-2180-5863>*

**Mykola Skrypnyk**, Candidate of Economic Sciences, Senior Lecturer,  
*<https://orcid.org/0000-0003-3597-6188>*

Chernivtsi Institute of Trade and Economics of KNUTE,  
Chernivtsi

## **INDIVIDUAL FEATURES OF ACCOUNTING SUPPORT IN THE MANAGEMENT OF AQUACULTURE ENTERPRISES**

### *Summary*

Modern domestic realities, characterized by limited resources and increased competition, require agricultural enterprises in general and aquaculture, in particular, as well as the introduction of efficient forms of management, management of production and sales, intensification of initiative and entrepreneurship in food security and employment. An important role in the implementation of the outlined tasks is played by the construction and operation of the accounting system as information support for making sound managerial decisions.

The article is devoted to the generalization of the main provisions for the creation and operation of accounting system at aquaculture enterprises and its improvement based on the development of individual recommendations for the organization and managerial accounting, taking into account the industry and technological process of growing fish and commercial fish. The model of accounting system integrated in the general information space of substantiation of administrative decisions is offered. Legislation regulating legal relations concerning aquaculture, organization and functioning of the accounting system at fishery enterprises is systematized. The branch, technological and other features, which influence the accounting system of the enterprises of aquaculture as a whole, and on its separate constituent elements, are generalized. The following is recommended for implementation in the framework of management accounting: decomposition of production centers of responsibility and places of occurrence of costs in full-system aquaculture enterprises by levels of responsibility and structural and technological features; composition of direct material costs, etc.

The practical recommendations formulated and substantiated because of the conducted researches supplement the theory and practice of the organization of the administrative account and control in system of information maintenance of acceptance of administrative decisions at the enterprises of sphere of fish farming.

*Keywords:* aquaculture, accounting system, management functions, branch features, normative-legal regulation, management accounting.

Number of sources: 10; number of tables: 1; number of figures 6.

**Постановка проблеми.** Сучасні вітчизняні реалії, які характеризуються обмеженістю ресурсів та посиленням конкуренції,

вимагають від сільськогосподарських підприємств загалом та аквакультури зокрема запровадження ефективних форм господарювання, управління виробництвом та збутом продукції, активізації ініціативи та підприємництва в системі забезпечення продовольчої безпеки країни та зайнятості. Важливу роль у реалізації окреслених завдань відіграє побудова та функціонування облікової системи як інформаційного забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У розробку проблем обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень на підприємствах сфери рибництва значний вклад внесли такі науковці, як Н. М. Вдовенко [1], К. Ю. Карпенко, Ю. Є. Шарило [2], Т. С. Гайдучок, О. М. Дмитренко, С. А. Вітер [3], О. І. Костюкова, Р. І. Галілова [4], Н. С. Мойсеєць [7], М. В. Правдюк [8] та ін. Проте їхні дослідження носили сегментарний характер, а саме удосконалення: первинної документації [1-2], системи рахунків бухгалтерського обліку [2], організації управлінського обліку [4, 5, 7], статистичної звітності [1], нормативної бази [3] з врахуванням галузевих особливостей аквакультури.

Зважаючи на значні доробки зазначених дослідників, серед ключових проблем, які залишаються на підприємствах рибництва, слід виділити недостатність обліково-звітної інформації оперативного, тактичного та стратегічного спрямування, «вільної» від впливу фіскально-орієнтованої та офіційної бухгалтерської методології. Все це вимагає подальшого удосконалення теоретико-методологічних засад та організаційно-практичних підходів до створення та функціонування облікової системи, інтегрованої у загальне інформаційне забезпечення прийняття обґрунтованих рішень, з врахуванням особливостей фінансово-господарської діяльності суб'єктів аквакультури.

З огляду на це, **метою статті є** дослідження та узагальнення окремих теоретико-методологічних положень та розробка пропозицій щодо удосконалення самої облікової системи та її побудови на підприємствах аквакультури, інтегрованої у загальний інформаційний простір, що забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень з врахуванням галузевих особливостей рибної галузі.

**Виклад основного матеріалу.** 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. Своєю чергою 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 – 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 контрольної-аналітичної функцій обліку, які в процесі безперервних процедур збору, обробки та підготовки інформації повинні відображати в часі всі зміни (біоперетворення) специфічних об'єктів [5, с. 26].

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. 1).

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.

В 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.

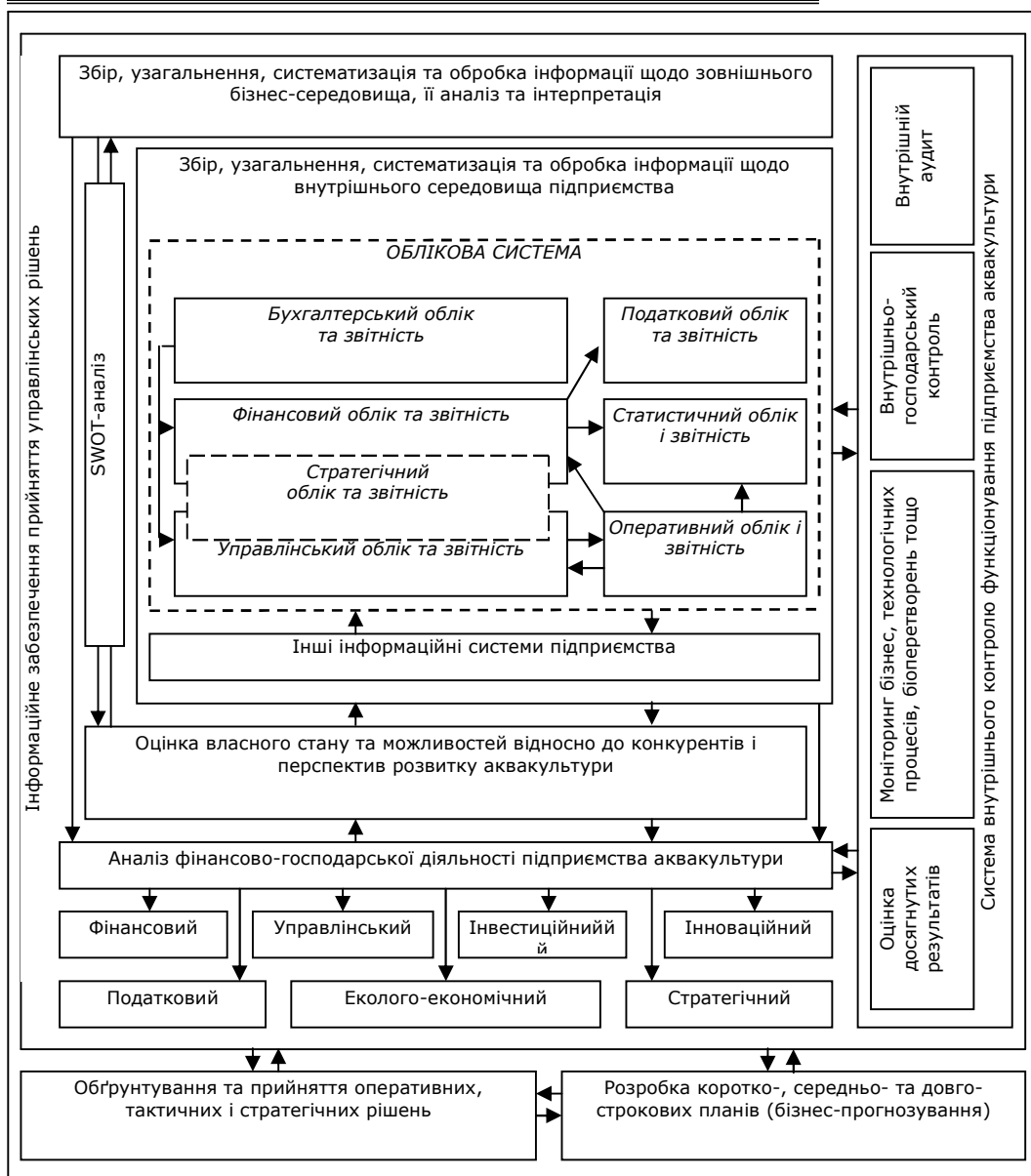


Рис. 1. Інтегрована облікова система підприємств аквакультури\*

\*(Джерело: складено на основі [4, с.37; 5, с.29].

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. 2);

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, як 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. 2. Галузеві, технологічні та інші особливості рибництва та їх вплив на побудову й функціонування облікової системи підприємств\*

\*Джерело: складено на основі [2, с.7-8; 3, с.63; 4, с.61-70; 7, с.183-184; 9].

- 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;

- використання спеціалізованих форм первинної документації, які

## ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

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.

- складання та подання до Державної служби статистики України та Державному агентству рибного господарства України специфічних форм звітності, зокрема форми № 1А-риба (річна) «Виробництво продукції аквакультури за 20\_\_р.», яка 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 тощо.

Більша частина облікової системи підприємств аквакультури є регламентованою з боку відповідних центральних органів виконавчої влади, 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 складати фінансову звітність за міжнародними стандартами або роблять це на добровільній основі (рис. 4).

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. 5).



## ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT

Особливості облікової системи підприємств аквакультури				
<i>Статистичний облік та звітність</i>				
- Форма № 1А-риба (річна) «Виробництво продукції аквакультури за 20 р.»		- Форма № 1-риба (квартальна, річна) «Звіт про добування водних біоресурсів»		
<i>Податковий облік та звітність</i>				
- Декларація з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні		- Податкова декларація з рентної плати (Додаток 5 Розрахунок № _ з рентної плати за		- Податкова декларація платника
<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 (первинно-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 статевих продуктів 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»	
Форма № А-22 «Акт № _ визначення справедливої вартості продукції аквакультури (ікра, личинки, мальки, цьоголітки, однорічки, ремонтний молодняк, плідники, товарна риба)»				
<i>Управлінський облік та звітність</i>				
<i>Стратегічний (фінансовий та управлінський) облік та звітність</i>				

*Рис. 3. Окремі особливості організації та функціонування облікової системи підприємств аквакультури \**

## ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

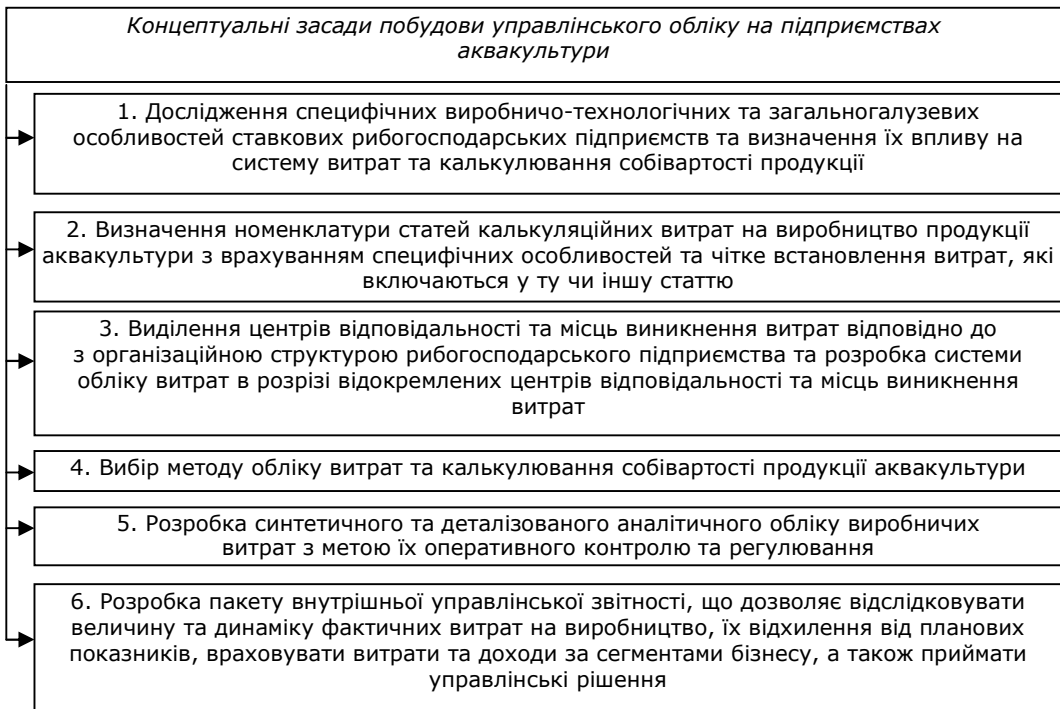
\*Джерело: складено на основі [1, с.103-104, 2, с.5-6; 3, с.66; 7, с.183; 10].

<p><i>Нормативні акти, які регулюють правові відносини щодо аквакультури, організації та функціонування облікової системи на рибогосподарських підприємствах</i></p>	
→	<p><b>1 рівень. Законодавство, що регулює господарську діяльність та окремі правові відносини в Україні загалом, та у сфері аквакультури зокрема</b></p> <p>Кодекси України: Водний, Земельний, Господарський, Податковий, Цивільний тощо.          - Закони України: «Про аквакультуру», «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про природно-заповідний фонд України», «Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурсів», «Про рибу, інші водні живі ресурси та харчову продукцію з них», «Про господарські товариства», «Про охорону навколишнього природного середовища».          Методика визначення розміру плати за надані в оренду водні об'єкти, затверджена Наказом Міністерства екології та природних ресурсів України</p>
→	<p><b>2 рівень. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які носять рекомендаційний характер, та стосуються прямо або опосередковано обліку на сільськогосподарських підприємствах загалом та аквакультури зокрема</b></p> <p>Концептуальна основа підготовки та подання фінансової звітності, МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», МСБО 2 «Запаси», МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО 17 «Оренда», МСБО 18 «Дохід», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», МСБО 36 «Зменшення корисності активів» МСБО 41 «Сільське господарство», КТМФЗ 4 «Визначення, чи містить угода оренду»</p>
→	<p><b>3 рівень. Національні стандарти бухгалтерського обліку</b></p> <p>Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку: 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах», 9 «Запаси», 11 «Зобов'язання», 14 «Оренда», 15 «Доходи», 16 «Витрати», 17 «Податок на прибуток», 28 «Зменшення корисності активів», 30 «Біологічні активи» тощо</p>
→	<p><b>4 рівень. Методичне та інструктивне законодавство, що покликане оптимізувати організацію та ведення бухгалтерського, оперативного обліку, складання статистичної та податкової звітності тощо</b></p> <p>Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, Положення «Про інвентаризацію активів та зобов'язань», Інструкція з обліку риби на підприємствах аквакультури, Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Про затвердження спеціальних форм первинної документації для суб'єктів рибного господарства в галузі аквакультури, Про затвердження форми звітності № 1А – риба (річна) "Виробництво продукції аквакультури за 20__р." та інструкції щодо її заповнення, Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)</p>
→	<p><b>5 рівень. Внутрішнє регламентування у напрямі розподілу обов'язків, відповідальності та делегування повноважень робітників підприємства у сфері аквакультури, збереження майна, ведення оперативного, статистичного, бухгалтерського, податкового обліків та складання відповідні звітності</b></p> <p>Наказ «Про облікову політику», Наказ «Про інвентаризацію та інвентаризаційну комісію», посадові інструкції, догори про матеріальну відповідальність, інші внутрішньо-розпорядчі документи та нормативи</p>

**Рис. 4. Рівні нормативно-правового та внутрішнього регулювання правових відносини аквакультури та облікової системи підприємств аквакультури**

Виходячи з 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.



*Рис. 5. Основи побудови та організації управлінського обліку на підприємствах аквакультури (рибництва)\**

\*Джерело: складено на основі [4, с.19-34; 5, с.19; 6; 7, с.185-186].

2. Найбільш специфічними, у системі калькулювання собівартості продукції аквакультури, є прями матеріальні витрати (рис. 6). 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 [6] не поділяються на постійні та змінні: «Плата за оренду землі та

## ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

майна виробничого призначення», «Єдиний сільськогосподарський податок» (в кінці звітної періоду (року) розподіляється відповідно до площ земель водного фонду, які використовуються для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах).

Склад прямих матеріальних витрат									
1. Рибопосадковий матеріал									
Ікра	Личинки	Мальки	Цьоголітки	Однорічки	Дволітки	Дворічки	Інший		
2. Паливо та енергія на технологічні цілі					3. Спецодяг, спецвзуття та інвентар				
4. Добрива		5. Корми							
Мінеральні		Концентровані корми покупні			Інші види кормів покупні				
Органічні		Концентровані корми власного виробництва			Інші види кормів				
6. Засоби захисту риб				7. Послуги та роботи виробничого характеру сторонніх підприємств організацій					
Ветеринарні		Дезінфікуючі						Профілактичні	
8. Інші прямі матеріальні витрати									

*Рис. 6. Рекомендований склад прямих матеріальних витрат (повносистемні господарства)\**

\*Джерело: складено на основі [4, с.73; 6; 7, с. 185-186]

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. 1).

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».

**Декомпозиція виробничих центрів відповідальності та місць виникнення витрат у повносистемних підприємствах аквакультури за рівнями відповідальності та структурно-технологічним особливостями\***

Витрати за місцями їх виникнення	Рівні відповідальності		Функціональне призначення
	I	II	
		III	
		IV	
			Керівник підприємства
			Головний рибовод
			Цех рибництва
			Начальники виробничих дільниць
			Виробничі дільниці 1, 2, 3, ..., n
			Місця виникнення витрат
	Інкубаційний цех		Штучне отримання личинок риб у спеціальних апаратах
	Маточні стави		Літнє та зимове утримання плідників та ремонтного молодняка
	Нерестові стави		Природне розмноження риб
	Малькові стави		Підрошування личинок, пересаджених з нерестових ставів або інкубаційного цеху
	Вирощувальні стави		Вирощування цьоголіток
	Зимувальні стави		Зимове утримання риб
	Нагульні стави		Вирощування двох-, трьохліток та товарної риби
	Карантинно-ізоляційні стави		Профілактичне утримання ремонтного молодняка та плідників з інших господарств, а також для ізоляції риб, що захворіли
Витрати за місцями їх виникнення			
- на утримання інкубаційного цеху; - витрати, пов'язані з отриманням личинок; - на заготівлю та отримання гіпофізів			
- на утримання плідників та ремонтного молодняка; - амортизація та ремонт маточних ставів			
- на утримання нерестових ставів; - витрати, пов'язані з отриманням личинок			
- на утримання малькових ставів; - на підрошування личинок у малькових ставах			
- на утримання вирощувальних ставів; - витрати на вирощування цьоголіток			
- на утримання зимувальних ставів; - на утримання цьоголіток та товарної риби у зимувальних ставах			
- на утримання нагульних ставів; - на утримання двох- та трьохрічок, товарної риби			
- на утримання карантинно-ізоляторних ставів; - на утримання посадженої риби			

(Джерело: складено на основі [4, с.26, 73, 83; 6; 7, с. 185-186])

7. Управлінська звітність підприємств аквакультури повинна, насамперед, містити оціночні індикатори ефективності їх діяльності

загалом, використання ресурсів, понесених витрат, реалізованих інвестицій тощо.

**Висновки і перспективи подальших розвідок.** 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.

Покращення облікового забезпечення прийняття рішень на підприємствах сфери рибництва може бути досягнуто за рахунок:

- удосконалення організації та ведення регламентованих видів обліку;
- використання програмного забезпечення обліково-аналітичних робіт, яке враховує специфіку функціонування підприємств аквакультури;
- підвищення кваліфікації та практичних навичок облікового персоналу.

Серед окремих напрямів виділимо запровадження управлінського, а також стратегічного обліку, які в поєднанні з іншими інформаційними системами підприємства дозволять отримати більш повну інформацію про внутрішнє та зовнішнє бізнес-середовище, а отже обґрунтувати рішення на коротко-, середньо- та довгострокову перспективу. Це, своєю чергою, вимагає подальших наукових досліджень щодо удосконалення теоретико-методологічних засад управлінського обліку та звітності з врахуванням специфіки функціонування підприємств сфери рибництва.

#### **Список використаних джерел:**

1. Вдовенко Н. М. Обліково-аналітичне забезпечення суб'єктів рибного господарства у галузі аквакультури. Наук. записки Нац. у-ту «Острозька академія». Сер. Екон. 2013. Вип. 22. С. 102–105.
2. Вдовенко Н. М., Карпенко К. Ю., Шарило Ю. Є. Інструкція з обліку риби на підприємствах аквакультури. Київ : Кондор-Видавництво, 2017. 24 с.
3. 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.
4. Костюкова Е. И., Галилова Р. И. Организационно-методическое обеспечение управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в рыбноводческих организациях : монограф. Ставрополь : АГРУС Ставропольского гос. аграрного ун-та, 2013. 156 с.
5. Курманова А. Х. Реализация функций управленческого учета в интегрированной учетной системе сельскохозяйственной организации. *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 44 (338). С. 16–32.

6. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. Дата оновлення: 31.10.2005. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (дата звернення: 16.03.2020).

7. 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.

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

9. Про аквакультуру : Закон України від 18.09.2012 р. № 5293-VI. Дата оновлення: 18.12.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5293-17> (дата звернення: 16.03.2020).

10. 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: 15.03.2020).

### References:

1. Vdovenko N. M. (2013). Accounting and analytical support of fisheries entities in the field of aquaculture. *Naukovi zapysky Nacionalnoho universytetu «Ostroz'ka akademiya» [Scientific Notes of Ostroh Academy National University, «Economics» series]*, vol. 22, pp. 102–105 (in Ukr.).

2. Vdovenko N. M., Karpenko K. U., Sharylo U. E. (2017). *Instrukciya z obliku ryby na pidpryemstvah akvakultury* [Instruction on fish accounting at aquaculture enterprises]. Condor Publishing House, Kyiv. (in Ukr.).

3. Gayduchok T. S., Dmytrenko O. M., Viter S. A. (2018). Current state and accounting and analytical support of aquaculture enterprises management. *Naukovi goryzonty [Scientific horizons]*, vol. 5(68), pp. 60–69 (in Ukr.).

4. Kostukova E. I., Galilova R. I. (2013). *Organizacionno-metodicheskoe obespechenie upravlencheskogo ucheta zatrat i kal'kulirovaniya sebestoimosti produkcii v rybovodcheskih organizacijah* [Organizational and methodological support for management accounting of costs and calculation of production costs in fish breeding organizations]. Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education «Stavropol State Agrarian University», Stavropol. (in Russ.).

5. Kurmanov A. H. (2014). Implementation of management accounting functions in the integrated accounting system of an agricultural organization. *Megdunarodnyi buhgalterskiy uchet [International Accounting]*, vol. 44(338), pp. 16–32 (in Russ.).

6. *Methodical recommendations for planning, accounting and costing of products (works, services) of agricultural enterprises* (2001). The Order of Ministry of Agrarian Policy of Ukraine of 18.05.2001 № 132. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (Accessed 16 march 2020) (in Ukr.).

7. Moyseeč' N. S. (2009). Features of cost accounting and costing in fish farming. *Ekonomichni nauky. Seriya «Oblik i finansy». Zbirnyk naukovykh prac' Luckogo nacionalnogo tehničnogo universitetu [Economic sciences. Series «Accounting and Finance»: Collection of scientific works of Lutsk National Technical University]*, vol. 6(1), pp. 179–187 (in Ukr.).

8. Pravduk M. V. (2017). Accounting and information management of aquaculture production management. *Ekonomika. Finansy. Menedgment: actual'ni pytannya nauki i praktyky [ECONOMY. FINANCES. MANAGEMENT: current issues of science and practice]*, vol. 2, pp. 79–92 (in Ukr.).

9. *On Aquaculture*, Law of Ukraine of 18.09.2012. № 5293-VI. Fund of the state property of Ukraine. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5293-17?lang=en> (in Ukr.).

10. *About the statement of special forms of primary documentation for subjects of fishery in the field of aquaculture* (2012). The Order of Ministry of Agricultural Policy And Food of Ukraine of 19.06.2012 № 362. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1126-12> (Accessed 15 march 2020) (in Ukr.).

УДК 657.411.8

JEL Classification: G31,G32

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2020-1.77-2.78.20>

**І.Л. Цюцяк**, старший викладач кафедри фінансів та обліку,  
<http://orcid.org/0000-0003-3751-1325>

**А.Л. Цюцяк**, старший викладач кафедри фінансів та обліку,  
<http://orcid.org/0000-0001-9458-1341>

Університет Короля Данила,  
м. Івано-Франківськ

## **ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ: СУТНІСТЬ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ**

### *Анотація*

*Актуальність. Постановка проблеми.* В умовах глобалізації, національних та міжнародних економічних взаємовідносин суттєвого значення набуває власний капітал, оскільки він є одним із важливих джерел забезпечення успішного функціонування емітента корпоративних прав. Для прийняття управлінських рішень необхідно проводити комплексний аналіз власних джерел формування фінансових ресурсів. Вищенаведене обумовлює необхідність дослідження та удосконалення методики проведення аналізу рентабельності власного капіталу, зокрема факторного, що є актуальним у сучасних умовах ведення бізнесу.

*Мета дослідження.* Дослідження сучасних підходів до визначення рентабельності власного капіталу в системі управління емітентом корпоративних прав та обґрунтування доцільності застосування багатфакторного аналізу рентабельності власного джерела формування фінансових ресурсів за авторською моделлю.

*Методологія (або методи дослідження).* Вирішення поставлених у статті завдань здійснено за допомогою загальнонаукових методів дослідження, зокрема: спостереження, порівняння,