

УДК 657

О. А. Рибаківа,

аспірант, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ

## СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКА ПТИЦЯ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

O. Rybakova,

graduate student, Kyiv National Economic University

### POULTRY AS AN OBJECT OF ACCOUNTING

У статті було досліджено основні проблеми визначення об'єктів обліку в процесі обліку сільськогосподарської птиці в Україні. Виявлено основні фактори, які впливають на визначення об'єктів та побудова обліку на їх основі. Проаналізовано основні законодавчі акти України, які регулюють дані процеси обліку. Запропоновано найбільш результативні варіанти обліку сільськогосподарської птиці на птахівничих підприємствах.

This article was investigated basic problem of determining the objects of accounting in the accounting of poultry in Ukraine. The basic factors affecting the determination of objects and building on their basis of accounting. The basic legislative acts of Ukraine governing these processes accounting. A most effective options for keeping poultry at poultry plants.

*Ключові слова: об'єкт обліку, біологічні активи, сільськогосподарська птиця, амортизація, норма надєжу.*

*Key words: facility accounting, biological assets, poultry, amortization, provision of case.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Вирішення фундаментальних завдань, направлених стратегічними та програмно-плановими документами розвитку агропромислового комплексу України, імплементація міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності неможливо без розвитку тваринництва і, зокрема, птахівництва.

Сільськогосподарська птиця на сьогоднішній день характеризується скороспілістю, інтенсивним ростом, високою відтворною здатністю, продуктивністю і життєздатністю. Все це в поєднанні з порівняно невеликими затратами кормів на одиницю продукції сприяє високій рентабельності галузі. На сьогоднішній день

ефективне функціонування сільськогосподарського підприємства залежить від застосування практики управлінського обліку. Оскільки він виступає невід'ємним елементом доброго господарювання у сучасному конкурентному середовищі. Також залишається питання формування інформації для внутрішніх користувачів щодо накопичення та розподілу витрачених ресурсів виробництва по різноманітних об'єктах обліку витрат.

Такий технологічний прогрес у галузі потребує відповідного закріплення в обліку, особливо це стосується питання нарахування амортизації. Тому правильна побудова обліку, яка враховуватиме всі особливості амортизаційної

політики сільськогосподарської птиці вирішити порядок нарахування амортизації дорослого (батьківського і промислового) стада.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Питанням визначення об'єктів обліку витрат займалися такі вчені, як Гарасим П.М., Карпова Т.П., Гасенко Л.В., Николаєва О.Є., Максимова В., Лінник В.Г. та інші. Проблема-тикою питання амортизації як засобу відтворення поголів'я у сільськогосподарської птиці займалися: О.А. Бужині, С.І. Дерев'яно. Їх дослідження стосуються лише амортизації біологічних активів певних груп тварин, що не дозволяє в достатній мірі визначити даний процес у розрізі амортизації батьківського стада у птахівництві та у кожній групі окремо.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Необхідність дослідження питання вдосконалення даної системи обліку сільськогосподарської птиці в рамках цієї наукової статті продиктована необхідністю дослідження, узагальнення, систематизації інформації щодо сільськогосподарської птиці як специфічного об'єкта бухгалтерського обліку.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

В сільськогосподарському виробництві України тваринництво займає важливе місце. Тваринництво — це сукупність споріднених галузей сільського господарства, що займаються розведенням сільськогосподарських свійських тварин для виробництва продуктів харчування (молока, м'яса, яєць, меду та ін.) і сировини для обробної промисловості (м'яса, вовни, шкіри, пуху тощо).

Птахівництво як підгалузь тваринництва забезпечує населення високоякісними дієтичними продуктами харчування — м'ясом і яйцями. Птахівництво — галузь сільськогосподарського виробництва, основним завданням якої є розведення, вирощування, утримування, годівля птиці, застосування механізації, автоматизації, проведення ветеринарної профілактики з метою одержання продукції птахівництва. Птахівництво є найбільш скороспілою галуззю тваринництва, яка при порівняно незначних затратах праці й кормів дає за короткий час високоякісну продукцію (доросла птиця, молодняк птиці, інкубаційні та харчові яйця, продукти забою та переробки, пух, пір'я тощо), що широко використовується не тільки в харчовій промисловості, а й у парфумерній, мікробіологічній промисловості та медицині.

Птахівництво є єдиною підгалуззю тваринництва, яка з 1991 року не лише зберегла, а й збільшила обсяги виробництва м'яса і яєць.

Птахівництво характеризується скороспілістю, інтенсивним ростом, високою відтворювальною здатністю. Все це в поєднанні з порівняно невеликими затратами кормів на одиницю продукції сприяє високій прибутковості галузі.

Птахівництво є скороспілою галуззю з високим коефіцієнтом розмноження. Так, кури починають яйцекладку в 4,5—5 місяців, інкубація яєць курей триває лише 21 день, а курчатобройлери в 49-денному віці цілком придатні для забою на м'ясо. Кури-несучки породи ламан у віці 140—150 днів мають продуктивність у розмірі 50%, максимальна продуктивність (92—95%) настає у віці 28—30 тижнів, а за 15 місяців яєчної продуктивності від однієї несучки отримують біля 23,5 кг яєчної маси. Водночас одна курка-несучка цієї породи важить біля 2 кг. Крім яєць і м'яса, як основних видів продукції, птахівництво дає пух і перо, які використовують у легкій промисловості.

Для сучасного птахівництва характерні вузька спеціалізація, концентрація, широке впровадження нових досягнень науки і передової практики, застосування прогресивної технології, повна механізація трудомістких процесів.

Птиця поділяється на сільськогосподарську і дику.

Сільськогосподарська птиця — це свійська птиця, яка розводиться з метою отримання від неї яєць, м'яса, пір'я та пуху [1].

У сільському господарстві використовують в основному курей, індиків, гусей, качок, цесарок, фазанів, перепілок і голубів. Усі породи сільськогосподарської птиці класифікують за напрямом основної продуктивності. Породи курей та індиків поділяють на яєчні, м'ясо-яєчні і м'ясні. Породи гусей і качок належать до м'ясних, цесарки — до м'ясо-яєчних, а перепілки — до яєчних.

Дику птицю поділяють на лісову (глухарі, тетерюки, рябчики, куріпки білі, фазани); гірську (куріпки гірські, індики гірські); степову (куріпки сірі, перепілки); водоплавну (гуси, качки) і болотяну (кулики, бекаси).

Регламентация сільськогосподарської птиці представлена у нормативно-правових актах радянських часів та в період незалежності України. Проаналізувавши дані акти, можна систематизувати їх відповідно до певних видів птиці, які вони виділяють.

ГОСТ 18473-88 [1] та Державний класифікатор України "Основних фондів" [2] представ-

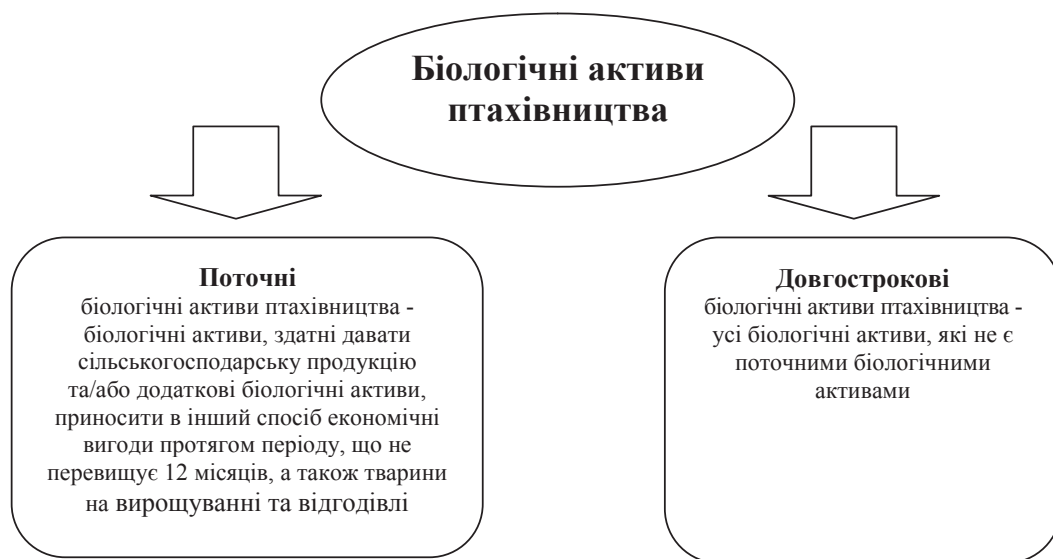


Рис. 1. Класифікація біологічних активів птахівництва

ляють однакову класифікацію сільськогосподарської птиці, а саме: кури яєчних порід, кури м'ясних та м'ясо-яєчних порід, курчата, качки, гуси, індички, цесарки та перепілки. Основною відмінністю ГОСТ 18473-88 [1] серед інших класифікаторів додатково виділяє таку групу птахів як голуби. В процесі розвитку галузі птахівництва процес розподілу змінився і дану групу птахів (голубів) відносять до диких птахів, а не до сільськогосподарських.

За нормативно-правовим актом ДКПП ДК 016-10 [4] класифікація здійснюється за видами птиці (в окремих випадках виділялись м'ясні та м'ясо-яєчні групи), а ПС(БО)30 "Біологічні активи" після свого впровадження виділяє лише такі групи, як доросла птиця і молодняк птиці. До цих категорій відносяться всі групи вище зазначеної сільськогосподарської свійської птиці.

Впровадження новітніх технологій у галузі птахівництва в Україні призвело до виникнення нового виду діяльності — вирощування страусів. Це є досить прибуткова галузь, оскільки, існують всі технічні умови для її вирощування на підприємствах та подальшої реалізації продукції. Зважаючи на це доцільно додати до класифікації сільськогосподарської птиці такий вид свійської птиці як страуси.

У процесі вирощування птиці важливе значення має батьківське стадо, яке забезпечує цех інкубації необхідною кількістю високоякісних яєць. В середньому використання батьківського стада становить 70 тижнів, але все залежить від виду птиці, порід та кросів. Потім цю птицю використовують або на м'ясо або їх знову використовують як батьківське стадо, але після примусової линьки.

Відповідно використання дорослої птиці може сягати більше одного року, існують навіть випадки, коли ефективність використання птиці на другий і всі наступні роки значно вища, ніж в перший рік використання. З огляду на це і відповідно до вимог П(С)БО 30 "Біологічні активи" є доцільним включити дорослу птицю до категорії довгострокових біологічних активів.

Сільськогосподарська птиця є біологічним активом, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [3].

Підприємства, які займаються птахівництвом на сьогоднішній день несуть значні витрати на закупівлю племінного молодняка птиці як для батьківського стада різних видів птиці, так і для промислового стада курей. Як відмічалося вище, батьківське стадо птиці, як правило використовується більше одного року. Промислове стадо курей призначається для виробництва харчових яєць і також використовується 14—16 місяців.

Після завершення використання птиці батьківського стада вона забивається на м'ясо або реалізується на сторону. Реалізаційні ціни на таку птицю не перебивають її облікову вартість. Таким чином, птахофабрики від реалізації яєць отримують прибутки, а від реалізації птиці батьківського і промислового стада на м'ясо значні збитки. А це суттєво викривлює економічну сутність використання дорослої птиці.

Чинні інструктивні матеріали з бухгалтерського обліку відносять дорослу птицю батьківського і промислового стада до оборотних ак-

тивів — до поточних біологічних активів тваринництва. Водночас поточні активи в бухгалтерському обліку не амортизують. Тому відповідно до інструктивних матеріалів доросла птиця не повинна амортизовуватись.

Проведеними дослідженнями встановлено, що переважна більшість птахофабрик великих агропромислових корпорацій і холдингів для уникнення збитків від реалізації птиці батьківського і промислового стада передбачає в обліковій політиці "штучну" амортизацію дорослої птиці — щомісячне списання частини їх вартості на собівартість отриманих інкубаційних чи харчових яєць (з кредиту рахунку 21 "Поточні біологічні активи" в дебет рахунку 23 "Виробництво", субрахунок 232 "Тваринництво").

Практика ведення обліку дорослої птиці в провідних зарубіжних тваринах світу стверджує віднесення птиці батьківського і промислового стада до довгострокових біологічних активів тваринництва.

Виходячи із економічної сутності дорослої птиці як довгострокових біологічних активів і враховуючи практику ведення обліку такої птиці в провідних зарубіжних країнах ми пропонуємо обліковувати птицю батьківського і промислового стада у складі довгострокових біологічних активів тваринництва (рахунок 16) і нараховувати амортизацію дорослої птиці. Згідно з чинним законодавством на довгострокові біологічні активи, які обліковуються за первинною вартістю, нараховується амортизація, яка розглядається як систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Така пропозиція враховує сутність таких активів, строк їх корисного використання, а також дасть можливість шляхом нарахування амортизації дорослої птиці об'єктивно сформулювати витрати на виробництво інкубаційних і харчових яєць і відповідно достовірно обчислити їх собівартість.

Водночас є розбіжності в законодавстві, що регулює ведення бухгалтерського обліку і оподаткування діяльності підприємств.

Податковий кодекс України визначає групи основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації (стаття 145), відповідно до групи номер 7 належить і птиця. Тому довгострокові визначає, що довгострокові біологічні активи незалежно від виду, до якого вони належать (рослинництва, тваринництва), мають мінімально допустимий строк корисного використання — 7 років.

Використання біологічних активів протягом 7 років у галузі птахівництва неможливо, адже фактичний строк їх корисного використання (крім дорослих страусів) набагато менший. Це буде призводити до неповної амортизації дорослої птиці враховуючи і її ліквідаційну вартість.

У бухгалтерському обліку регламентовано застосовувати термін "строк корисного використання".

Нарахування амортизації дорослої птиці протягом такого терміну не є ефективним. В зв'язку з цим більш ефективним буде нарахування амортизації щомісячно протягом строку її корисного використання, який для відповідних груп дорослої птиці встановлюється кожним господарством самостійно.

Згідно з методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [8]: строком корисного використання є очікуваний період часу, протягом якого довгострокові біологічні активи будуть використовуватися підприємством в запланованих цілях або від їх використання буде отримано (виконано) очікуваний підприємством обсяг сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів (робіт, послуг). Строк корисного використання визначається підприємством самостійно.

Амортизація на довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю, нараховується із застосуванням методів, аналогічних для основних засобів.

Проведене нами дослідження підтверджує доцільність нарахування амортизації дорослої птиці відповідно до строку її ефективного використання. З технологічної точки зору використовують поняття "термін технічного використання дорослої птиці".

З економічної точки зору використовується ще поняття "ефективний період використання дорослої птиці". Враховуючи галузеві особливості птахівництва можна стверджувати, що ефективний період використання курей-несучок — це тривалість технологічного циклу їх продуктивного використання від початку яйцекладки до такого моменту яйцекладки, коли подальше одержання яєць від курей-несучок менш вигідне, ніж при заміні стада птиці.

Ефективний період використання курей-несучок визначають шляхом аналізу величин доходу, що визначається для сукупності періодів продуктивного використання птиці в розрахунку на одиницю часу (місяць, день) технологічного циклу використання приміщень для курей-несучок [9].

Економісти при визначення моделі оптимізації використання курей-несучок відштовхуються від розрахунково-конструктивного методу, пояснюючи це застарілістю методики визначення оптимально строку використання курей-несучок. Його доцільніше використовувати селекційно-генетичним центрам та племінним заводам, де можливо встановити для кожного яєчного кросу, що впроваджується у виробництво, тривалість ефективного переведу використання несучок [10]. Свої твердження економісти пояснюють зміною кон'юктури ринку, яка суттєво відображається на показниках ефективності галузі, тому встановлений на певному етапі строк використання дорослої птиці не може бути оптимальним [9].

Німецькі вчені в свою чергу доводять, що в основі оптимізації використання курей-несучок ефективний строк експлуатації несучок досягається за умови, коли середній дохід на птахомісце за одиницю часу (день, тиждень або місяць) досягає максимального значення [11].

Враховуючи, що дані розрахунки є трудомісткими, підтримуємо точку зору німецьких вчених про те, що в бухгалтерському обліку нарахування амортизаційних витрат у птахівництві найбільш ефективно здійснювати щомісячно і розрахунок вести за допомогою прямолінійного методу нарахування амортизації за формулою:

$$C_{ав} = \frac{P_b - K_b}{T_b},$$

де  $C_{ав}$  — сума амортизаційних відрахувань щомісячна;

$P_b$  — вартість птиці на початок періоду технологічного використання;

$K_b$  — очікувана виручка від реалізації птиці, виведеної з періоду її технологічного використання (або ліквідаційна вартість);

$T_b$  — термін технічного використання птиці, місяців.

Даний підхід може використовуватись для більш детального відстеження віднесення амортизаційних відрахувань довгострокових біологічних активів тваринництва — птиці на собівартість одержаної продукції.

Проведеними дослідженнями встановлено, що об'єктами бухгалтерського обліку сільськогосподарської птиці є окремі її види або технологічні групи.

Ми пропонуємо використовувати в бухгалтерському обліку наступні об'єкти обліку дорослої птиці як довгострокових біологічних активів:

1. Кури.

1.1. Кури яєчного напрямку:

— батьківське стадо курей;

— промислове стадо несучок.

1.2. Кури м'ясного напрямку:

— батьківське стадо курей.

2. Качки — доросле стадо качок.

3. Гуси — доросле стадо гусей.

4. Індики — доросле стадо індиків.

5. Перепілки — доросле стадо перепілок.

6. Цесарки — доросле стадо цесарок.

7. Страуси — доросле стадо страусів.

Слід зауважити, що на спеціалізованих племінних птахофабриках облік дорослої птиці необхідно вести також і за породами та кросами.

Для обліку дорослої птиці необхідно застосовувати синтетичний рахунок 16 "Довгострокові біологічні активи", відповідно, субрахунок 163 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю" чи 164 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю".

Проведеними дослідженнями встановлено, що майже всі птахопідприємства в Україні для оцінки птиці застосовують первинну вартість. Така оцінка дає можливість застосувати амортизацію дорослої птиці як довгострокових біологічних активів.

Використання справедливої вартості для оцінки дорослої птиці ускладнено систематичним визначенням рівне справедливої вартості птиці та її переоцінкою. Слід зауважити, що оцінка дорослої птиці як довгострокових біологічних активів за справедливою вартістю не дає можливості нарахувати її амортизацію. А це суттєво впливатиме на достовірне визначення собівартості одержаної від дорослої птиці продукції — інкубаційних чи харчових яєць.

Для обліку молодняка птиці слід застосовувати синтетичний рахунок 21 "Поточні біологічні активи" субрахунок 212 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю" чи 213 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первинною вартістю".

Об'єктами обліку молодняка птиці можуть бути наступні її види:

1. Кури.

1.1. Кури яєчного напрямку:

— молодняк курей;

— ремонтний молодняк курей.

1.2. Кури м'ясного напрямку:

— м'ясні курчата (бройлери);

— молодняк курей;

— ремонтний молодняк.

2. Качки — молодняк качок.

3. Гуси — молодняк гусей.

4. Індики — молодняк індиків.
5. Перепілки — молодняк перепілок.
6. Цесарки — молодняк цесарок.
7. Страуси — молодняк страусів.

Необхідно відмітити, що облік сільськогосподарської птиці ведуть за трьома видами оцінок:

- в головах.
- в живій масі.
- за вартістю.

Слід зауважити, що витрати на утримання дорослої і вирощування молодняка птиці обліковується на рахунку 23 "Виробництво" на субрахунку "Тваринництво" за окремими аналітичними рахунками відповідно до технологічних і організаційних особливостей кожного підприємства.

### ВИСНОВКИ

На підставі проведених досліджень обґрунтовано необхідність обліковувати дорослу птицю в складі довгострокових біологічних активів. Це сприятиме належній організації обліку як довгострокових біологічних активів птахівництва, так і витрат на їх утримання. Вжиті пропозиції щодо методики розрахунку ліквідаційної вартості дорослої птиці дозволять обґрунтовано розраховувати амортизаційні відрахування та визначити собівартість як продукції вирощування молодняка, так і яєць.

Запропоновані об'єкти обліку поточних біологічних активів птахівництва сприятимуть формуванню необхідної для управління інформації як про наявність і рух птиці, так і про одержану від неї продукцію.

### Література:

1. Государственный стандарт союза СССР. ГОСТ 18473-88 "Птахівництво", утверждённый Государственного комитета СССР по стандартам от 13.12.1988 года № 4057.
2. Державний класифікатор України "Основних фондів" ДК 013-97, затверджений наказом Держаного комітету України по стандартизації, метрології і сертифікації від 19.08.1997 року № 507.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджений наказом МФУ від 18.11.2005 року № 790.
4. Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016-10, затверджений наказом Держспоживстандартом України від 11.10.2010 року № 457.
5. Бужин О.А. Амортизація як засіб відтворення у птахівництві / Бужин О.А., Дерев'янка

С.І., Басараб В.В., Денисенко В.М. // Економіка АПК. — 2004. — № 12. — С. 53—57.

6. Податковий кодекс України, від 02.12.2010 р. № 2755-VI із змінами та доповненнями.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджений наказом МФУ від 27.04.2000 року № 92.

8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів від 29.12.2006 року № 1315.

9. Економіко-математична модель розрахунку ефективного періоду використання курей-несучок / І.В. Мельникова // Економіка АПК. — 2007. — 10. — С. 35—39.

10. Промышленное птицеводство / Под ред. В.Д. Лукьяновой. — К.: Урожай, 1989. — 227 с.

11. Мельникова І.В. Оптимізація використання курей-несучок / І.В. Мельникова // Економіка АПК. — 1997. — № 12. — С. 40—44.

### References:

1. The USSR State Committee on Standards (1998), "State the standard Soviet Union . GOST 18473-88 № 4057", vol. 4057.
  2. State Committee of Ukraine for Standardization, Metrology and Certification (1997), "State Classifier of Ukraine "fixed assets", vol.507.
  3. Ministry of Finance of Ukraine (2005), "Position (Standard) of accounting 30 "Biological Assets", vol. 790.
  4. Derzhspozhyvstandart of Ukrain (2010), Order "State classification of goods and services ", vol. 457.
  5. Buzhyn, O.A. Derev'ianko, S.I. Basarab, V.V. and Denysenko, V.M. (2004), "Depreciation as a means of reproduction in poultry", Ekonomika APK, vol. 12, pp. 53—57.
  6. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at:<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 12 June 2015).
  7. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Provision ( Standard) 7 "Fixed Assets", vol. 92.
  8. Ministry of Finance of Ukraine (2006), "Guidelines on accounting of biological assets", vol. 1315.
  9. Mel'nykova, I.V. (2007), "Economic- mathematical model of calculation of the effective period of use laying hens", Ekonomika APK, vol. 10, pp. 35—37.
  10. Luk'ianova, V.D. (1989), "The poultry industry", Urozhaj, pp. 227.
  11. Mel'nykova, I.V. (1997), "Optimization of laying hens", vol. 12, pp. 40—44.
- Стаття надійшла до редакції 24.06.2015 р.*