

ОБЛІК ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ В ІНКУБАТОРНИХ ЦЕХАХ

Стаття містить рекомендації щодо обліку формування біологічних активів в інкубації сформовані відповідно до організаційно-технологічних особливостей діяльності інкубаторно-птахівничих підприємств.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: біологічний актив, витрати, інкубація, молодняк птиці, облік

KEY WORDS: biological asset, cost, incubation, poultry cubs, accounting

Птахівництво є найбільш скоростиглою галуззю тваринництва, що покликана забезпечувати населення продуктами харчування, а переробні підприємства — різноманітною сировиною.

Інкубація є основою подальшого успішного розвитку птахівництва, оскільки продукцією цієї галузі є добовий молодняк, від життєздатності та подальшої продуктивності якого залежать результати роботи підприємств, що займаються утриманням птиці з метою одержання яєць чи м'яса.

Попри те, що П(С)БО 30 «Біологічні активи» діє вже протягом 2 років, на сьогодні відсутні рекомендації практичного спрямування щодо обліку витрат на біологічні перетворення в інкубаторних цехах. Розробка алгоритму обліку процесів формування біологічних активів в інкубаторно-птахівничих підприємствах (далі — ПП) потребує чітке розуміння не тільки технологічних, а й біологічних процесів, що відбуваються в інкубаторії.

З огляду на технологічні особливості інкубаційного процесу в ПП усіх типів вважаємо, що біологічним активом в інкубації є добовий молодняк птиці. Витратами на формування біологічних активів у такому разі є витрати на інкубацію яєць птиці.

З метою необхідності формування інформації для визначення собівартості послуг з інкубації яєць на давальницьких засадах, для ціноутворення на такі послуги, виокремлення витрат, пов'язаних з одержанням добового молодняку птиці для потреб ПП та здійснення контролю за витратами процесу інкубації яєць, доцільною є така побудова аналітичного обліку процесу інкубації.

До рахунку 23 «Виробництво» субрахунку «Інкубація яєць» відкривається два аналітичні рахунки: «Вартість закладених інкубаційних яєць» (які є власністю підприємства) з деталізацією за видами птиці, напрямками її вирощування, породами та кросами і «Витрати процесу інкубації» (за виключенням вартості закладених яєць).

Виходячи з особливостей виробничого процесу на ПП розглянемо кореспонденцію рахунків з обліку найбільш типових господарських операцій.

В інкубаторії умовно виділяють 3 виробничі зони, які максимально ізолюють одна від одної: зона обробки яєць, зона інкубації та виведення, зона обробки молодняка. Стосовно організації руху технологічних потоків, то для інкубаторію обов'язковим є дотримання принципу «послідовної обробки партій», суть якого полягає в тому, що в промисловому інкубаторії кожна партія інкубаційних яєць або птахомолодняку повинна оброблятися окремо від інших, що забезпечує дотримання ветеринарно-санітарних вимог на інкубаторному підприємстві. Яйця, що надійшли від постачальників, з метою попередження їх запотівання розпаковують у прохолодному приміщенні, або залишають не розпакованими на 3—4 години, потім їх складають у лотки та переносять у яйцесклад. Після їх висихання, яйця підлягають миттю та сортуванню за зовнішніми ознаками на предмет їх можливої інкубації.

При сортуванні яєць звертають увагу на цілісність їх шкаралупи, а також на їх розмір. Пошкоджені яйця, залежно від ступеня придатності або реалізують як товарні, або збирають і здають підприємствам, що займаються виробництвом яєчного порошку. Залежно від характеру браку такі яйця підлягають продажу за цінами можливої реалізації як товарні населенню чи хлібопекарським заводам на меланж. Однакові за розміром яйця з метою забезпечення синхронності розвитку зародків в інкубаторії міють спеціальним розчином, що забезпечує їхнє незараження, складають у лотки та на спеціальному візку перевозять до інкубаційної зали.

Інкубаторні підприємства здійснюють облік інкубаційних яєць та птахомолодняку окремо за видами й породами птиці. Наприклад, до субрахунку 201 «Сировина й матеріали» відкриваються аналітичні рахунки з обліку інкубаційних яєць різних видів птиці, які деталізуються за напрямками вирощування, кросами та породами.

Облік непридатних для інкубації яєць, вибракуваних при розпакуванні, сортуванні та при здійсненні першого міражу, є подібним і визначається джерелом їх надходження до яйцескладу ін-

кубаторного цеху (табл. 1). Яйця у лотках закладають до інкубатора у строго відведені години. Лоток позначають ярликом, у якому зазначають номер партії, дату закладки, вид і породу птиці, джерело надходження яєць [4, с. 215].

За 4—5 годин до закладки завантажені яйцями візки перевозять до інкубаторної зали для попереднього прогрівання до температури приміщення. У разі уникнення цієї процедури відбується випадіння конденсату води на шкаралупи та збільшиться час виходу інкубатора на робочий режим. Тривалість інкубації у кожного виду птиці різна: у курей — 21 день, качок — 28, гусей — 30 днів.

Таблиця 1

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ
ВИЛУЧЕННЯ ЯЄЦЬ НЕПРИДАТНИХ ДЛЯ ІНКУБАЦІЇ**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Відображено непридатні для інкубації яйця, вилучені внаслідок розпакування, сортування, овоскопування та дезінфекції, які:		
надійшли від постачальників	28 «Товари»	201 «Сировина й матеріали»
є продукцією ферми батьківського стада птиці — підрозділу ІПП	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», аналітичний рахунок «Товарні яйця» за видами птиці	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», аналітичний рахунок «Племінні яйця» за видами птиці
Відображено вилучені з інкубатора при проведенні I міражу незапліднені інкубаційні яйця, що є зворотними відходами, які:		
які надійшли від постачальників	28 «Товари»	23 «Виробництво» субрахунок «Інкубація яєць»
які є продукцією ферми батьківського стада птиці — підрозділу ІПП	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», аналітичний рахунок «Товарні яйця» за видами птиці	23 «Виробництво» субрахунок «Інкубація яєць»

В інкубаторії підтримується необхідний, затверджений нормативами рівень температури повітря та вологості, який змінюється на кожному з етапів інкубації та перевіряється щогодини операторами інкубаторного цеху.

Наступним кроком перевірки якості яєць та запобігання марного витрачання ресурсів на ті, з яких неможливо отримати молодняк, є біологічний контроль (рис. 1).

Біологічний контроль — це оцінка якості яєць до інкубації, спостереження за розвитком зародків і вибіркова перевірка вмісту яєць у різні строки інкубації. Цю процедуру проводить завідуючий інкубаційним цехом за участі ветеринарного та зоотехнічного персоналу. Перевіряють кілька контрольних лотків у партії, за результатами перевірки яких роблять висновок про якість яєць всієї партії. Мета її проведення полягає в перевірці інкубаційних якостей яєць і, в разі потреби, виправленні показників режиму інкубації.

Якісно проведений біологічний контроль дає змогу зекономити кошти підприємства за рахунок попередження негативних ситуацій для подальшого розвитку ембріонів.

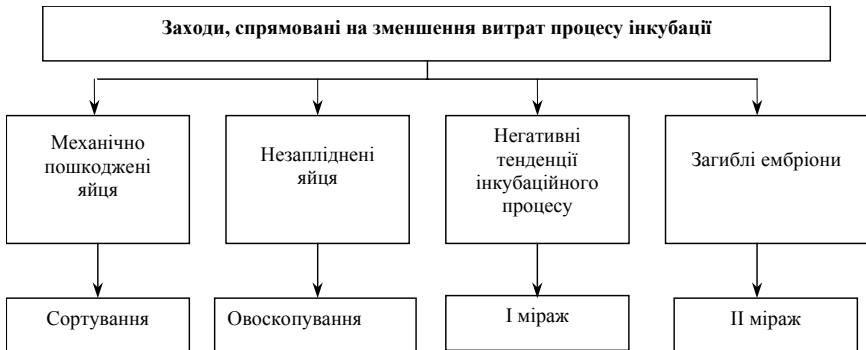


Рис. 1. Заходи, спрямовані на економію ресурсів інкубаторних підприємств за рахунок усунення непродуктивних витрат [3, с. 5; 4, с. 130]

За низкою показників можна встановити, в яких саме аспектах порушено режим інкубації та яких заходів необхідно вжити для ліквідації негативних явищ. Біологічний контроль уточнює та доповнює показники контрольно-вимірювальних приладів, оскільки результатам проведеного якісного біологічного контролю стану зародка можна довіряти більше, ніж термометру чи психрометру.

Існує велика кількість методів біологічного контролю, проте далеко не кожен з них можливо виконувати на ППІ [4, с. 243]. Здійснення біологічного контролю у процесі інкубації передбачає виконання певних дій (табл. 2).

**ЦІЛІ ПРОВЕДЕННЯ БІОЛОГІЧНОГО КОНТРОЛЮ
ТА ЗАСОБИ ЇХ ДОСЯГНЕННЯ***

Мета контролю	Дії для здійснення контролю
• Прижиттєва оцінка розвитку ембріонів	• Просвічування яєць на овоскопі
• Облік втрати вологи	• Зважування
• Оцінка ступеня розвитку зародків	• Розтин яєць

* Відповідно до Методичних рекомендацій з інкубації яєць сільськогосподарської птиці

Біологічний контроль здійснюють також до моменту інкубації. Він полягає в оцінці яєць за зовнішнім виглядом, за допомогою овосковування визначають забарвлення та рухливість жовтка, величину повітряної камери, якість шкаралупи [5, с. 197].

По закінченні інкубаційного періоду з інкубаційних лотків яйця перекладають до вивідних. Потім яйця у вивідних лотках переносять до вивідної шафи. Строки перенесення яєць до вивідного інкубатора відрізняються за видами птиці, однак спостерігається певна закономірність — у птиці всіх видів перенесення відбувається за 3,5 доби до виведення: у курей на 18—18,5 добу (залежно від напрямку — яєчного чи м'ясного), качок — на 24—24,5, у гусей — на 26—27 добу (залежно від кросу).

Основну вибірку молодняку проводять тоді, коли висохне пух у 75—85 % від кількості всіх пташенят, що вилупилися в партії. Лотки вибирають по чергово починаючи з нижніх ярусів. Молодняк, який обсох, вибирають і розміщують в ящики, а шкаралупи скидають у контейнер. Яйця, що залишились з ембріонами, та вологий молодняк групують у лотки, встановлюють у центральній частині вивідної шафи та забезпечують максимальну вологість повітря.

Молодняк з інкубатора вибирають через 6—14 годин після виведення та передають на вирощування віком 12—24 години. Його оцінюють за живою й відносною масами, активністю, розміром і станом живота, іншими критеріями і та поділяють на здорових, слабких та калік. У результаті інкубації можуть бути виявлені також яйця із загиблими зародками, які поділяють на три групи:

група 1 — «кров'яні кільця» — ембріони загинули до 7 днів інкубації;

група 2 — «замерзлі» — ембріони курей загинули у період від 8 до 17 днів інкубації, ембріони інших видів птиці загинули у період від 9 до 21 днів інкубації;

група 3 — «задохлики» — молодняк загинув при вилупленні.

При зачищенні вивідні лотки, шафи та інкубатори повністю звільняють від молодняку та відходів інкубації. Після виведення молодняк переносять у спеціальну кімнату, вивідні лотки направляють на мийку, а відходи видаляють з інкубаторію [3, с. 33].

Отриманий здоровий молодняк вакцинують і реалізують. Відходи накопичують окремо, утилізують самостійно або передають відповідним організаціям.

Оскільки продукцію ППП — добовий молодняк, реалізують у день її отримання на підприємствах виду А та Г, вона не потребує переоцінки на дату балансу. Молодняк, що залишається на вирощуванні для формування батьківського стада птиці в ППП типів Б та В, відповідно до п. 10 П(С)БО 30 «Біологічні активи» підлягає переоцінці на дату проміжного та річного балансу [1; 2]. Здійснення таких операцій, у свою чергу, збільшує трудомісткість праці бухгалтера.

Л. К. Сук та П. Л. Сук справедливо, на наш погляд, вказують на те, що сума понесених витрат не може бути збільшена за рахунок доходів [6, с. 133]. Тому вважаємо некоректним передостанній запис у табл. 3.

Поряд з інкубацією власних яєць ППП переробляють давальницьку сировину. При цьому яйця, передані інкубаторному підприємству для інкубації на давальницьких засадах, не надаються йому у власність. У зв'язку з наявністю таких операцій, пропонуємо відкрити аналогічні аналітичні рахунки по обліку яєць за видами птиці до субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки», необхідність запровадження якого зумовлена тим, що вартість інкубаційних яєць, які є власністю підприємства, буде включена до собівартості добового молодняку, на основі якої буде встановлена реалізаційна ціна.

Зважаючи на те, що технологічний процес інкубації єдиний для будь-якого виду птиці, потреби у відкритті аналітичних рахунків до рахунків обліку витрат процесу інкубації за видами й напрямками вирощування та породами птиці немає.

При обліковій обробці на великих птахокомплексах витрати, пов'язані з інкубацією відображують на спеціальному субрахунку другого порядку 2321 «Інкубація яєць» до субрахунку 232 «Тваринництво». Поряд з таким субрахунком відкривають також ті, на яких відображують витрати, пов'язані з утриманням батьківського стада, курей-несучок, молодняку птиці та ін. Бухгалтерські записи на рахунках обліку операцій, пов'язаних із надходженням, закладкою яєць, виведенням молодняку, й особливостями надання послуг по інкубації, наведені в табл. 4.

Таблиця 3

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ ОБЛІКУ ОТРИМАННЯ ІНКУБАЦІЙНИХ ЯЄЦЬ ВІД БАТЬКІВСЬКОГО СТАДА ПТИЦІ В ІНШІ ТИПУ Б І В ТА ІХ ВИКОРИСТАННЯ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Д-т	К-т	
1	Оприбутковано інкубаційні яйця від батьківського стада	272 «Продукція тваринництва»	232 «Тваринництво» субрахунок «Батьківське стадо птиці»	За справедливою вартістю
2	Передано інкубаційні яйця, отримані від батьківського стада птиці до яйцескладу інкубаторного цеху	272 «Продукція тваринництва»	272 «Продукція тваринництва»	За обліковими цінами
3	Закладено яйця в інкубатор	232 «Тваринництво» субрахунок «Інкубація яєць»	272 «Продукція тваринництва»	За обліковими цінами
4	Відображено дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів (перевищення вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, над витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями)	232 «Тваринництво» субрахунок «Інкубація яєць»	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	
5	Відображено витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів (перевищення витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями над вартістю сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю)	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	232 «Тваринництво» субрахунок «Інкубація яєць»	

Таблиця 4

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ В ІПП

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Оприбутковано на склад інкубаційні яйця, отримані від постачальників	201	631
	Отримано яйця для інкубації на давальницьких засадах	022	—
2	Вилучено яйця, непридатні для інкубації	201	201
	Повернуто давальницькі яйця, непридатні для інкубації	—	022
3	Реалізовано вилучені за результатами овоскопування та сортування непридатні для інкубації яйця	943	201
	Нараховано дохід від реалізації та податкове зобов'язання з ПДВ	377 712	712 641
	На поточний рахунок (у касу) надійшла виручка від реалізації непридатних для інкубації яєць	311, 301	377
4	Передано у закладку яйця: — придбані у постачальників	2321	201
	— одержані яйця для інкубації на давальницьких засадах	—	022
5	Відображені витрати на інкубацію (власних яєць і яєць на давальницьких засадах): 1. вартість електроенергії, інших робіт та послуг	2321	234
	2. заробітна плата працівників інкубаторію	2321	661
	3. внески до фондів соціального страхування та Пенсійного фонду	2321	65
	4. амортизація	2321	131
	5. вартість МШП	2321	22
	6. загальновиробничі витрати	2321	91
6	Оприбутковано на склад міражні яйця	201	2321
	Реалізовано непридатні для інкубації яйця за результатами I міражу	943	201
	Нараховано дохід від реалізації та податкове зобов'язання з ПДВ	377, 712	712, 641
	На поточний рахунок (у касу) надійшла виручка від реалізації непридатних для інкубації яєць	311, 301	377

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
7	Оприбутковано молодняк птиці, одержаний від інкубації:		
	— власних інкубаційних яєць	2121	2321
	— яєць на давальницьких засадах	023	—
	Одержано від інкубації задохлики та яйця II міражу	209	2321
8	Списано собівартість інкубації	903	2321
	Відображено дохід від реалізації послуг з інкубації на давальницьких засадах	361	703
	Нараховано ПДВ з виручки	703	641
	Оприбутковано виручку за надані послуг з інкубації яєць на давальницьких засадах	301	361
	Видано молодняк птиці замовнику	—	023

Накопичені на субрахунку «Інкубація яєць» витрати після відображення таких операцій є основою для визначення собівартості продукції інкубації у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку та собівартості послуг з інкубації яєць на давальницьких засадах.

Наведені рекомендації з обліку витрат на біологічні перетворення в інкубації підтверджують тісний зв'язок між організацією і методикою бухгалтерського обліку та організаційно-технологічними особливостями діяльності ПП — технологією інкубації та організаційною структурою інкубаторних підприємств.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.05. 2005 р. № 790.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.
3. Методические рекомендации по инкубации яиц сельскохозяйственной птицы. — Загорск: Птицепром СССР, ВНИТИП, 1980. — 76 с.
4. *Отрыганьев Г. К., Хмыров В. А., Колобов Г. М.* Инкубация. — М.: Колос, 1964. — 288 с.

5. Смоляр В., Ковтун О. Високоєфективні новації у птахівництві // Пропозиція. 2005. — № 6. — С. 124—126.

6. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік біологічних активів // Облік і фінанси АПК. — № 9—10. — 2006. — С. 128—134.

Стаття надійшла до редакції 01.06.2009

УДК 657.357.2

С. І. Ковач

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку,
аналізу та аудиту в АПК,
(ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»)

ПОЗИКОВІ КОШТИ ВІД НЕРЕЗИДЕНТА: ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ

В статті висвітлено порядок податкового обліку і звітності позикових коштів, отримуваних від нерезидента за процентними та безпроцентними договорами залучення позикових коштів

КЛЮЧОВІ СЛОВА: позикові кошти, нерезидент, фінансовий кредит, поворотна фінансова допомога.

KEY WORDS: loan money, non-resident, financial credit, turning financial help.

Чинним законодавством України передбачено можливість отримання підприємством кредитних ресурсів (кредитів, позик, поворотної фінансової допомоги) від позичальників-нерезидентів (нерезидентів, кваліфікованих як банківська установа згідно із законодавством країни перебування нерезидента, або нерезидентів, які мають статус небанківських фінансових установ, згідно з відповідним законодавством, а також іноземних урядів або його офіційних агентств чи міжнародних фінансових організацій та інших кредиторів-нерезидентів). Операції з отримання від нерезидента і подальшого повернення йому позикових коштів мають суттєві особливості в частині відображення їх в обліку і звітності та потребують найпильнішої уваги щодо порядку їх оподаткування, оскільки регламентуються нормами і положеннями багатьох законодавчих актів і нормативно-правових документів.

Тому метою дослідження є спроба з'ясувати порядок податкового обліку позикових коштів від нерезидента та організацію податкової звітності за ними.

Порядок оподаткування податком на прибуток коштів, отриманих у позику від нерезидента, встановлено Законом України