

УДК 657.1

Рибакова О.А.
аспірантКиївського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЯЄЦЬ В ПТАХІВНИЦТВІ

У статті досліджено облікове відображення процесу оприбуткування яєць птиці. Зокрема, розглянуто економічну сутність яєць як виду готової продукції, різницю між класифікацією яєць батьківського та промислового стада, документальне оформлення процесу оприбуткування яєць. Надано порівняльну оцінку яєць відповідно до законодавства України та на основі власних досліджень з метою удосконалення бухгалтерського обліку на птахівничих підприємствах. Представлено відображення даних процесів в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Ключові слова: облік, готова продукція птахівництва, побічна продукція птахівництва, оцінка, яйця харчові, яйця столові.

Рибакова О.А. ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УЧЕТА ЯИЦ В ПТИЦЕВОДСТВЕ

В статье исследовано учетное отражение процесса оприходования яиц птицы. В частности, рассмотрены экономическая сущность яиц как вида готовой продукции, разница между классификацией яиц родительского и промышленного стада, документальное оформление процесса оприходования яиц. Представлена сравнительная оценка яиц в соответствии с законодательством Украины и на основе собственных исследований с целью совершенствования бухгалтерского учета на птицеводческих предприятиях. Представлено отображение данных процессов в системе счетов бухгалтерского учета.

Ключевые слова: учет, готовая продукция птицеводства, побочная продукция птицеводства, оценка, яйца пищевые, яйца столовые.

Rybakova O.A. ORGANIZATION AND METHOD OF KEEPING EGGS IN POULTRY

Customer registration process mapping investigated posting bird eggs. In particular, the economic substance of the eggs as the type of finished product, the difference between the classification and industrial eggs parental herd, documenting the process of posting eggs. Provided comparative assessment eggs according to the legislation of Ukraine and on the basis of their research to improve accounting at poultry plants. Presented data mapping processes in the Accounts.

Keywords: accounting, finished products of poultry, poultry by-products, assessment, eggs, food, table eggs.

Постановка проблеми. Птахівництво – одна з важливих галузей сільського господарства, яка забезпечує населення цінними продуктами харчування. Яйця сільськогосподарської птиці є одним із основних видів продукції птахівництва. Залежно від технології вирощування птиці (яєчного чи м'ясного напрямку) яйця птиці можуть розглядати як основну або побічну продукцію.

Проведеним дослідженням встановлено відсутність у вітчизняній науковій літературі єдиного структурованого та комплексного підходу до облікового відображення процесу оприбуткування яєць птиці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематикою обліку основної та побічної продукції птахівничих підприємств досліджували такі науковці, як: М.М. Коцупатрий, В.Г. Лінник, О.М. Варченко, О.Д. Гудзинський, С.В. Діденко, Н.С. Золотарьова та ін. Однак в їх працях не в повному обсязі розкрито особливості обліку основної та побічної продукції птахівництва яєчного напрямку з урахуванням сучасної організації та технології утримання птиці.

Мета статті полягає в узагальненні, систематизації та аргументації облікового відображення оприбуткування яєць птиці на птахівничих підприємствах з урахуванням галузевих особливостей на основі чинного законодавства України та передової практики.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати наступні завдання: дослідити економічну сутність яєць птиці як готової продукції, класифікацію яєць промислового і батьківського стада птиці; документальне оформлення оприбуткування яєць на птахофабриках різного спрямування та обсягів виробництва продукції; оцінку яєць згідно чинного законодавства та передової практики; відображення оприбуткування яєць в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Готова продукція – це продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [1].

У світовій і вітчизняній практиці прийнято вживати на харчові цілі яйця курей, перепелів, цесарок, індиків, качок, гусей та страусів. Водночас в реалізацію для громадян поступають лише яйця курей і перепелів, рідше – яйця цесарок.

Одним із основних видів харчових яєць є яйця курей. Необхідно зауважити, що сучасна технологія передбачає виробництво яєць для споживання населенням (яйця промислового стада курей) та виробництво яєць для інкубації (батьківське стадо курей).

До реалізації допускають яйця птиці без механічних пошкоджень, з висотою повітряної камери не більше ніж 9 мм (для курячих яєць), із щільним, що просвічується, білком, і малопомітним жовтком, який займає центральне положення або трохи рухомим.

Згідно з ДСТУ 5028:2008, можна виділити наступну класифікацію яєць [2].

Призначені для реалізації харчові яйця курей мають відповідати наступним вимогам:

- шкарлупа – чиста, непошкоджена, без видимих змін структури, без слідів крові чи посліду;
- білок – щільний, світлий, чистий, прозорий, без будь-яких інших домішок;
- жовток – у разі овоскопування видно як тінь, без чітко помітного контуру, без помітних зрушень від центру яйця під час обертання, вільний від домішок будь-якого виду;
- ембріон у зародковому стані, розвиток непомітний;
- повітряна камера – нерухома, висота не більше

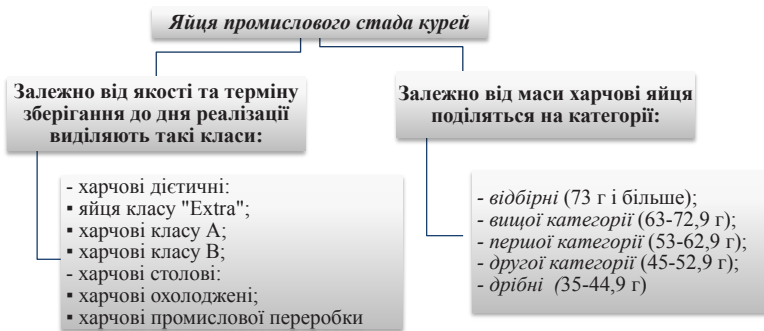


Рис. 1. Класифікація яєць промислового стада курей

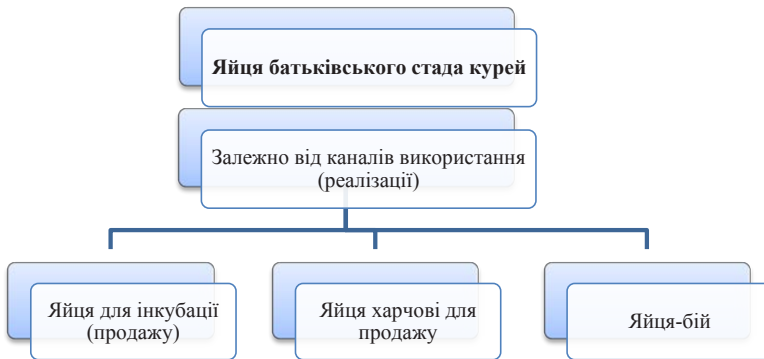


Рис. 2. Класифікація яєць батьківського стада

ніж 4 мм для яєць Extra та не більше ніж 6 мм – для яєць класу А;

- запах – природний, без стороннього затхлого чи гнилого запаху.

Таблиця 1

Умови та тривалість зберігання яєць курей

Група яєць	Температура зберігання, С°	Строк зберігання, днів (не більше ніж)
Дієтичні	від 0 до 20	7
Extra	від 5 до 15	8
Клас А	від 5 до 15	25
Столові та клас В	від 0 до 20	25
Охолоджені	від мінус 2 до 0	90
Помиті	від 5 до 8	12
Переробні: – забруднені – з пошкодженою шкарлупою	від 5 до 8 не вище ніж 10	20 1

Таблиця 2

Стан повітряної камери, жовтка і білка яєць курей

Категорія яєць	Повітряна камера та її висота, мм	Жовток	Білок
Дієтичні	Нерухома, висота не більше, ніж 4 мм	Міцний, займає центральне положення, малопомітний	Щільний, світлий, прозорий
Столові	Нерухома (можлива деяка рухомість), висота не більше за 7 мм; для яєць, які зберігаються в холодильниках, не більше від 9 мм	Міцний, малопомітний, може злегка змінювати положення, можливе відхилення від центрального положення; в яйцях, які зберігались у холодильниках, рухомий	Щільний (можлива недостатня щільність), світлий, прозорий

Для харчових яєць курей, призначених для реалізації, необхідно дотримуватись усіх технічних вимог щодо їх зберігання (табл. 1).

За станом повітряної камери, жовтка і білка яйця курей повинні відповідати наступним вимогам (табл. 2).

Яйця батьківського стада курей можуть використовуватися за наступними напрямками:

Яйця батьківського стада для інкубації відбирають за зовнішніми ознаками і шляхом просвічування на овоскопі. При зовнішньому огляді яєць враховують їхню масу, форму, стан шкарлупи. Для інкубації слід відбирати яйця середньої маси для певного стада несучок і більші.

При просвічуванні враховують розміри і положення повітряної камери, стан градинок, положення і рухомість жовтка, наявність включень, стан шкарлупи. Яйця просвічують у затемненому приміщенні за допомогою овоскопа І-11 або на міражному столі СМУА.

Інкубаційні яйця можуть продаватись іншим птахофабрикам для інкубації і одержання додаткового молодняка птиці.

Яйця батьківського стада курей, які не можуть використовуватися для інкубації за результатами сортування і овоскопування (незапліднені, забарвлення та рихлість жовтка, величина повітряної камери, якість шкарлупи тощо), реалізують або використовують як харчові.

Облік надходження яєць здійснюють залежно від облікових (технологічних) груп птиці, які птахівничі підприємства визначають самостійно. За визначеними підприємствами обліковими (технологічними) групами птиці – об'єктами обліку витрат – ведуть облік витрат на вирощування і утримання відповідних груп птиці та вихід продукції як основної, так і побічної (табл. 3).

Таблиця 3

Об'єкти обліку витрат та види продукції в птахівництві

Об'єкти обліку витрат	Основна продукція	Побічна продукція
Батьківське стадо курей яєчного напрямку	Яйця інкубаційні	Яйця харчові (непридатні для інкубації яйця, биті), послід
Батьківське стадо курей м'ясного напрямку	Яйця інкубаційні	Яйця харчові (непридатні для інкубації, яйця биті), послід
Промислове стадо курей несучок	Яйця харчові	Яйця биті, послід
Молодняк птиці (яєчного напрямку)	Приріст живої маси	Яйця, послід
Ремонтний молодняк птиці (яєчного напрямку)	Приріст живої маси	Яйця, послід
Ремонтний молодняк птиці (м'ясного напрямку)	Приріст живої маси	Яйця, послід
Молодняк птиці (м'ясні курчата-бройлери)	Приріст живої маси	Послід

Порядок документального оформлення оприбуткування зібраних яєць від птиці на сільськогосподарських підприємствах залежить в першу чергу від їх спеціалізації.

В неспеціалізованих сільськогосподарських підприємствах оприбуткування зібраних яєць на проводять на підставі Щоденника надходження сільськогосподарської продукції, в якому кожен день записують кількість несучок на фермі, кількість зібраних яєць (цілих і битих), їх вагу, а також кількість яєць від молодняка курей. Одержані яйця групують в Щоденнику за обліковими (технологічними) групами птиці, закріпленими за окремими працівниками – пташницями. Цей документ є загальним для всіх сільськогосподарських підприємств і не містить окремої необхідної для управлінських рішень інформації.

Зібрані на птахофермі яйця передають за накладними (внутрішньогосподарського призначення) на яйцесклад, де їх сортують відповідно до затверджених стандартів за якістю і категоріями.

У спеціалізованих птахівничих господарствах (птахофабриках) облік зібраних яєць спочатку відображають в Картці обліку руху дорослої птиці (ПБАСГ-16), в якій щоденно відображають як рух поголів'я, так і фактичний збір яєць. В ньому також вказують облікову (технологічну) групу птиці та прізвище й ініціали пташниці (оператора), за якою закріплюється відповідне поголів'я дорослої птиці.

Важливе значення для обліку одержаної продукції має її оцінка. Переважна більшість сільськогосподарських підприємств для оцінки одержаної основної продукції не використовує справедливую вартість, а розраховує планову собівартість, яку коригує в кінці календарного року до рівня фактичної.

Одержані яйця від промислового і батьківського стада курей, як основна продукція, протягом року оцінюються за плановою собівартістю. Методичними

рекомендаціями № 132 передбачено, що харчові яйця батьківського стада оцінюються за плановою собівартістю яєць курей промислового стада, а за його відсутності – за реалізаційними цінами (табл. 3). Яйця, одержані від молодняка птиці (молодняка птиці яєчного напрямку, ремонтного молодняка птиці яєчного і м'ясного напрямку), вважаються побічною продукцією і оцінюються за плановою собівартістю яєць курей промислового стада, а за його відсутності – за реалізаційними цінами. Необхідно врахувати і те, що від молодняка птиці одержують дрібні яйця (рис. 1).

Заслуговує на увагу і методика оцінки іншої побічної продукції – яєць битих, одержаних як від батьківського і промислового стада курей, так і від молодняка курей. Збір кількості яєць битих перераховується в яйця цілі, як правило, виходячи із їх ваги в порівнянні із середньою вагою яєць цілих. Якщо на підприємстві є цех з виробництва яєчного порошку, то зібрані яйця биті оцінюються за плановою собівартістю харчових яєць батьківського стада із урахуванням їхньої ваги. За відсутності вказаного цеху на підприємстві яйця биті реалізують для переробки іншим підприємствам за можливими цінами реалізації. У такому випадку яйця биті оцінюються за цінами реалізації з урахуванням їх ваги.

Узагальнену модель оцінки яєць курей відповідно до чинного законодавства наведено на рис. 3.

Водночас слід врахувати організаційно-технологічні особливості одержання і сортування яєць, які є на птахофабриках. На яйцесклад надходять всі харчові яйця, як від промислового стада, так і від молодняка курей, незважаючи на те, що переважна кількість їх є основною продукцією, а незначна – побічною. В умовах промислового виробництва харчових яєць курей та їх сортування на одному яйцескладі важко визначити, які яйця реалізовано

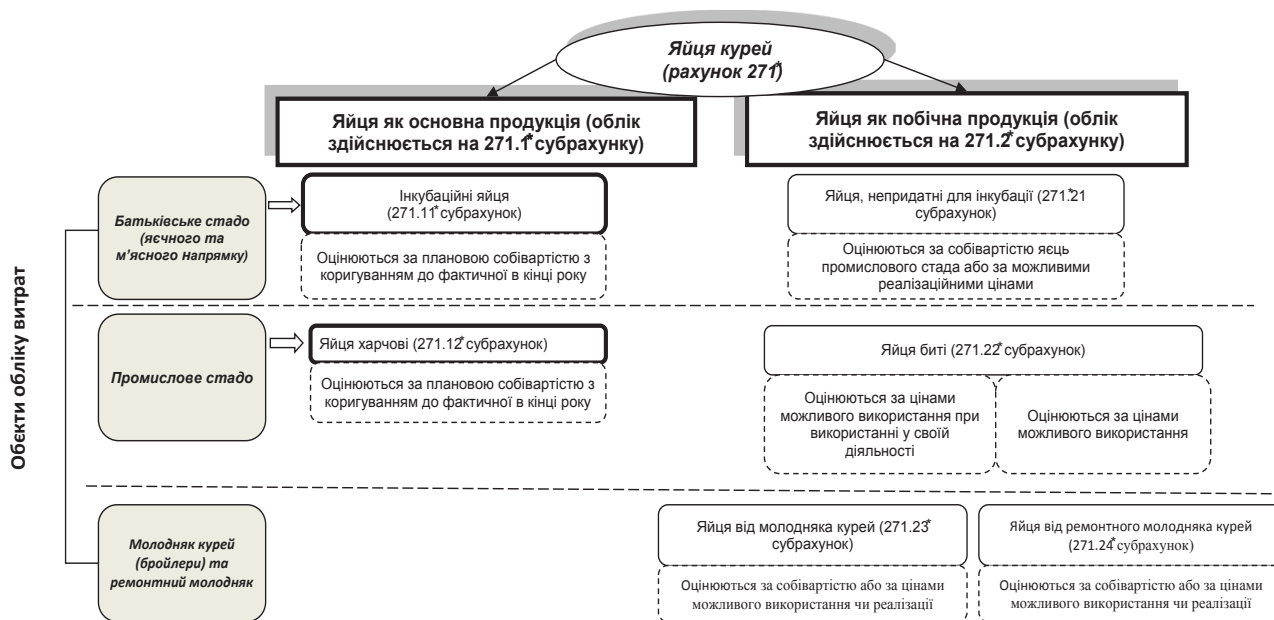


Рис. 3. Модель обліку та оцінки яєць курей

271 – яйця

271.1 – яйця як основна продукція

271.11 – інкубаційні яйця

271.12 – яйця харчові

271.2 – яйця як побічна продукція

271.21 – яйця, непридатні для інкубації

271.22 – биті яйця

271.23 – яйця від молодняка курей

271.24 – яйця від ремонтного молодняка птиці

покупцям (промислового стада чи молодняка курей), а які – передано в цех на виробництво яєчного порошку. Тому на птахофабриках з виробництва харчових яєць доцільно і продукцію основну (яйця харчові), і продукцію побічну (яйця биті, яйця, одержані від молодняка курей) протягом року оприбутковувати за плановою собівартістю 1 тис. шт., яку в кінці року коригувати до рівня фактичної.

Якщо на птахофабриках вирощують лише молодняк птиці для перепродажу іншим птахівничим підприємствам, то одержані від молодняка яйця слід вважати побічною продукцією і оцінювати за цінами можливої реалізації.

Оцінка яєць, одержаних від батьківського стада, має свої особливості. Яйця інкубаційні є основною продукцією такого виду птахівництва. Протягом року

вони мають оцінюватися за плановою собівартістю, яка в кінці року коригується до рівня фактичної. Яйця, одержані від батьківського стада курей і непридатні для інкубації (харчові яйця, яйця, одержані від молодняка курей), необхідно розглядати як побічну продукцію і оцінювати за цінами можливої реалізації.

Узагальнений порядок відображення в системі бухгалтерського обліку оприбуткування та витрачання яєць на птахофабриках яєчного напрямку наведено в таблицях 4 і 5.

Кореспонденція рахунків з обліку товарних яєць за рекомендованою методикою подано в таблиці 5.

Висновки. Відповідно до технологічних особливостей галузі, яйця птиці класифікують залежно від напрямку використання, терміну зберігання, маси та каналів реалізації (використання).

Таблиця 4

Кореспонденція рахунків з обліку яєць промислового стада курей

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено витрати на утримання промислового стада курей	232	13, 20, 22, 23, 47, 63, 65, 66, 91
2.	Оприбутковано від промислового стада курей:		
	- харчові яйця (за плановою собівартістю)	2721	232
	- биті яйця (за цінами реалізації)	2722	232
3.	Списано собівартість реалізованих яєць:		
	- харчових	901	2721
	- битих	901	2722
4.	Відображено дохід від реалізації товарних яєць	361	701
5.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ від реалізації товарних яєць	701	641
6.	Відображено дохід від реалізації битих яєць	361	701
7.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ від реалізації битих яєць	701	641
8.	На поточний рахунок у банку в національній валюті надійшли грошові кошти від покупця за реалізовані яйця звітного періоду	311	361

Таблиця 5

Кореспонденція рахунків з обліку яєць у птахівництві яєчного напрямку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено витрати на утримання курей яєчного напрямку	232	13, 20, 22, 23, 47, 63, 65, 66, 91
2.	Оприбутковано яйця:		
	- від батьківського стада	271.11	232
	- від промислового стада	271.12	232
	- від ремонтного молодняка птиці	271.12	232
	- від ремонтного молодняка птиці	271.12	232
3.	Закладка яєць батьківського стада в інкубатор	232	271.11
4.	Списано собівартість реалізованих харчових яєць:		
	- промислового стада	901	271.12
	- молодняка курей	901	271.12
	- ремонтного молодняка курей	901	271.12
5.	Відображено дохід і податкове зобов'язання з ПДВ від реалізації харчових яєць:		
	- від промислового стада	361 701	701 641
	- від молодняка курей	361 701	701 641
	- від ремонтного молодняка курей	361 701	701 641
6.	На поточний рахунок у банку в національній валюті надійшли грошові кошти від покупця за реалізовані яйця	311	361
7.	У кінці звітної періоду доведено вартість товарних яєць до рівня фактичної собівартості (методом «червоного сторно»):		
	- від батьківського стада	901	232
	- від промислового стада	901	232
	- від молодняка курей	901	232
	- від ремонтного молодняка	901	232

Облік одержаних яєць треба здійснювати відповідно до технологічних груп птиці, виокремлюючи яйця від курей яєчного напрямку та від курей м'ясного напрямку.

Оцінювати яйця як основну продукцію (як від батьківського, так і від промислового стада курей) необхідно за плановою собівартістю з коригуванням до фактичної в кінці звітної періоду.

Биті яйця, одержані як від дорослих курей, так і від молодняка, слід оприбутковувати, виходячи з їх ваги в порівнянні із середньою вагою яєць цілих. Яйця, одержані від батьківського стада курей і непридатні для інкубації, слід оцінювати за плановою собівартістю яєць курей промислового стада, а за його відсутності – за реалізаційними цінами.

Одержані яйця від молодняка птиці необхідно оцінювати за плановою собівартістю яєць курей промислового стада, а за його відсутності – за реалізаційними цінами (з урахуванням того, що яйця молодих курей є дрібними).

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений Наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
2. Державний стандарт України «Яйця курячі харчові ДСТУ 5028:2008» затверджений Наказом Держстандарту України від 01.01.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://avianua.com/archiv/dstu/dstu-12.pdf>.
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 р. № 132.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 року № 790 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
5. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73.