

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПАДЕЖУ ПТИЦІ

© 2015 РИБАКОВА О. А.

УДК 357

Рибакова О. А. Організаційно-методичні аспекти обліку падежу птиці

Птахівництво, як і будь-яка інша галузь тваринництва, передбачає загибель птиці, оскільки має справу з живими організмами. Причин, які спричиняють загибель птиці, може бути чимало, наприклад, недобросовісна праця працівників підприємства, стихійні лиха чи хвороби. Віддзеркалення даних процесів у бухгалтерському обліку є досить неоднозначним, що пов'язано з відсутністю єдиного правового підходу до регулювання облікового відображення падежу птиці. Тому в даній статті пропонується узагальнення, систематизація та обґрунтування облікового процесу падежу птиці відповідно до причин її загибелі, наводяться теоретичні визначення всіх категорій у процесі падежу птиці. Також розглядається питання страхування птиці (як можливість зменшення ризиків виробництва) і процес утилізації птиці, яка вже загинула, з можливим отримання побічної продукції для подальшого її використання (корм для тварин).

Ключові слова: падіж, брак у виробництві, епізоотія, некондиційна продукція, вимушений забій, технологічні відходи.

Рис.: 1. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 16.

Рибакова Ольга Анатоліївна – аспірантка, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

E-mail: olyarybakova@yandex.ru

УДК 357

UDC 357

Рибакова О. А. Организационно-методические аспекты учета падежа птицы

Птицеводство, как и любая другая отрасль животноводства, предусматривает гибель птицы, поскольку имеет дело с живыми организмами. Причины, вызывающих гибель птицы, может быть немало, например, недобросовестная работа сотрудников предприятия, стихийные бедствия или болезни. Отражение данных процессов в бухгалтерском учете является достаточно неоднозначным, что связано с отсутствием единого правового подхода к регулированию учетного отражения падежа птицы. Поэтому в данной статье предлагается обобщение, систематизация и обоснование учетного процесса падежа птицы в соответствии с причинами ее гибели, приводятся теоретические определения всех категорий в процессе падежа птицы. Также рассматривается вопрос страхования птицы (как возможность уменьшения рисков производства) и процесс утилизации птицы, которая уже погибла, с возможным получением побочной продукции для дальнейшего ее использования (корм для животных).

Ключевые слова: падеж, брак в производстве, эпизоотия, некондиционная продукция, вынужденный убой, технологические отходы.

Рис.: 1. **Табл.:** 2. **Библ.:** 16.

Рибакова Ольга Анатольевна – аспірантка, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

E-mail: olyarybakova@yandex.ru

Rybakova O. A. Organizational-Methodological Aspects of Accounting the Epizootic in Domestic Fowl

Poultry breeding, like any other branch of animal husbandry, also provides for the loss of fowl, because it deals with living organisms. As to causes for the loss of fowl, there can be a few, such as unfair work of employees, natural disasters or diseases. Reflection of these processes in the accounting is quite ambiguous, because of the lack of unified legal approach to manage the accounting reflection of epizootic of domestic fowl. So in this article, a generalization, systematization and substantiation of accounting process regarding the epizootic of poultry, in accordance with the reasons for the loss, has been proposed; theoretical definitions of all categories in the process of epizootic have been submitted. Poultry insurance (as the possibility of reducing the risks of production) as well as the process of utilization of the fowl, which has already died, with the possible receipt of by-products for a further use (pet foods) has been considered.

Key words: loss, spoilage in production, epizootic, substandard products, compulsory slaughter, technological waste.

Pic.: 1. **Tabl.:** 2. **Bibl.:** 16.

Rybakova Olga A. – Postgraduate Student, Kyiv National Economic University named after V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

E-mail: olyarybakova@yandex.ru

Птахівництво, як і інші галузі тваринництва, є досить ризикованим, оскільки пов'язане з живими організмами, які можуть хворіти. Причинами загибелі птиці може бути хвороба, стихійне лихо або недобросовісна праця персоналу, що вирощує птицю. Тому для обґрунтованого облікового відображення падежу птиці за різних причин на підприємствах, що займаються вирощуванням птиці, необхідно правильно організувати облік цього явища.

У процесі здійсненого дослідження було встановлено, що на сьогодні не має комплексного підходу до правового регулювання облікового відображення падежу птиці, а у працях учених і практиків спостерігаються різні тлумачення цього явища і різні підходи до його обліку. Враховуючи вищезазначене, метою статті є узагальнення, систематизація та обґрунтування облікового відображення падежу птиці за різними причинами їх загибелі згідно з чинним законодавством України та логікою господарських процесів.

Питанням відображення падежу птиці в обліку присвятили свої праці такі науковці, як Є. Бойчук, Н. Шишкоєдова, М. Коцупатрий та інші. Але розвиток даної галузі та відсутність достатнього законодавчого підґрунтя для відображення падежу в обліку потребує обґрунтованого комплексного та систематизованого обліку падежу птиці на птахівничих підприємствах.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі завдання, зокрема дослідити, систематизувати, узагальнити та обґрунтувати:

- ✦ тлумачення термінів «падіж», «технологічні відходи», «вимушений забій», «брак»;
- ✦ економічно-правову сутність визначення «падежу птиці» задля правильного його облікового відображення;
- ✦ класифікацію падежу птиці згідно з чинним законодавством для відображення його в обліку;
- ✦ інформаційне забезпечення нормування втрат від падежу птиці задля обґрунтованого форму-

- вання виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції;
- ✦ інформаційне забезпечення документального оформлення падежу птиці згідно з чинним законодавством, враховуючи спеціалізацію птахових підприємств;
- ✦ інформаційне забезпечення оцінки падежу птиці згідно з чинним законодавством для правильного відображення їх вартості в обліку;
- ✦ відображення падежу птиці на рахунках бухгалтерського обліку за різних причин для підвищення контрольної функції бухгалтерського обліку.

Дослідження вітчизняного законодавства щодо тлумачення терміна «падіж» показало, що воно не є чітко регламентовано в обліковому аспекті. Формальне визначення терміна «падіж» розглядається через визначення «кількість сільськогосподарських тварин, які пали та загинули», яке надано в Методиці проведення розрахунків основних статистичних показників виробництва продукції тваринництва», затвердженої наказом Державної служби статистики України від 24.11.2014 р. № 362 (далі – Статистична методика № 362). Згідно з цією методикою «кількість сільськогосподарських тварин, які пали та загинули – це число сільськогосподарських тварин, які були втрачені через їхню загибель від хвороби, старості, стихійного лиха, пожежі, нападу хижаків, нещасних випадків, а також через вимушений забій (за умови невикористання м'яса в їжу)» [1]. Дане визначення включає в себе таке поняття, як «вимушений забій», що значно розширює його трактування.

Водночас в пп. 4.9.1 Інструкції щодо заповнення форм державних статистичних спостережень № 24 і № 24 с.-г., затвердженої наказом Державного комітету статистики від 27.08.2008 р. № 296 (далі – Інструкція № 296) зазначено, що вимушено забитих тварин відносять до падежу, якщо значну частину (понад 50%) забитої туші неможливо використати для харчових потреб або реалізації [2].

Дослідження тлумачення терміна «вимушений забій тварин» показало, що воно регламентовано лише на рівні ветеринарних правил (табл. 1).

Слід зауважити, що до «вимушеного забою» птиці не відноситься забій клінічно здорової птиці із нормаль-

ною температурою тіла, які не піддаються відгодівлі, відсталих у рості й розвитку, малопродуктивних, неплідних, при загрозі загибелі в результаті стихійного лиха (пожежі, повені тощо), тих, що одержали свіжі травми в період предзабійного утримання. Даний процес відбувається при отриманні птицею травм, фізичних ушкоджень тощо та у випадках, якщо подальше лікування є неефективним чи економічно недоцільним і проводиться під наглядом спеціаліста ветеринарної медицини.

Існує таке загальне правило, що м'ясо птиці, яка загинула під час транспортної пригоди, пожежі, електричного струму чи блискавки, не є придатною для використання в їжу, тоді її утилізують або направляють на корм свиням та іншим звірам, але лише з дозволу спеціаліста ветеринарної служби [3].

В інших випадках, коли туші птиці не можуть бути використані через інфекційні, інвазійні або незаразні хвороби, вони знищуються шляхом спалювання [4].

У зоотехнології застосовують такий термін, як «технологічні відходи», що включає в себе як реальний падіж птиці, так і вимушене вибракування поголів'я птиці, яке спричинене фізіологічними вадами або певними захворюваннями. Дане вибракування пояснюється неможливістю подальшого вирощування такої птиці, наприклад, неможливо залишати курчат з вадами кінцівок, оскільки технологія не передбачає відповідного догляду за ними.

Ми не підтримуємо ствердження окремих економістів, які замість терміна «падіж птиці» рекомендують вживати термін «полегла птиця» [16].

Отже, з технологічної точки зору не існує узгодженості та єдиного законодавчого врегулювання щодо визначення поняття «падіж птиці», що безпосередньо має вплив на економічну сутність поняття «падіж птиці».

Обґрунтування економіко-правової сутності падежу є необхідним для його облікового відображення. Так, згідно із Регламентом Європейського парламенту та Ради від 21.10.2009 р. № 1069/2009 (далі – Регламент ЄС № 1069 (2009) [5] загиблих тварин прийнято називати «побічними продуктами тваринного походження».

Згідно з чинним законодавством України загиблу птицю відносять до таких категорій: відходи забою (згідно з ДК 016-2010) [6] та відходи тваринного походження (згідно із Законом України «Про відходи») [7].

Таблиця 1

Тлумачення терміна «вимушений забій» згідно чинного законодавства України

№ з/п	Тлумачення терміна «вимушений забій»	Назва нормативно-правового документа
1	Вимушений забій (тварини) – забій тварин при отриманні нею травм, фізичних ушкоджень тощо та у випадках, якщо подальше лікування є неефективним чи економічно недоцільним і проводиться за дозволом та під наглядом спеціаліста ветеринарної медицини	Ветеринарно-санітарні правила для боєнь, забійно-санітарних пунктів господарств та подвірного забою тварин, затвержені наказом Державного департаменту ветеринарної медицини Міністерства аграрної політики України від 14.01.2004 р. № 4 [п. 2, 3]
2	Вимушений забій (птиці) – забій хворої та підозрілої у захворюванні птиці за вказівкою і під контролем спеціалістів ветеринарної медицини з метою недопущення їх загибелі або економічної недоцільності лікування	Ветеринарно-санітарні правила для птахових господарств і вимоги до їх проектування, затвержені наказом Головного державного інспектора ветеринарної медицини України від 03.07.2001 р. № 53 [п. 2, 4]

Так, Державний класифікатор «Класифікатор відходів ДК 005-96», затверджений наказом Держстандарту України від 29.02.1996 р. № 89 (далі – ДК 005-96) [8] загибли птахів ототожнює із поняттям «бракована продукція» до якої відносить продукцію, передавання якої споживачеві не допускається через наявність дефектів [п. 3, 8].

Тобто, якщо туші загиблій птахів до споживання не допускаються, тоді їх привінують до виробничого браку.

Птахів, уражену небезпечними інфекційними хворобами, класифікують як продукцію, забруднену шкідливими (небезпечними) речовинами (ДК 005-96) [8].

Згідно із ДК 005-96 «некондиційна продукція» – це продукція, яка:

- ✦ не відповідає нормативним вимогам або не придатна для застосування за призначенням внаслідок забруднення;
- ✦ не може бути регенована, відновлена чи використана іншим способом за місцем її виробництва (утворення);
- ✦ підлягає обробленню (переробленню) у спеціалізованих підприємствах або продажу як вторинний матеріальний ресурс (сировина) [п. 3, 8].

Тому птахів, хвору на незаразні хвороби чи спорадичні інфекційні захворювання, що викликані малопатогенними штампами мікроорганізмів, і яку направляють на вимушений забій із подальшою утилізацією, слід вважати некондиційною продукцією.

Згідно з п. 3.6.10 ДСТУ ISO 9000:2007 «Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів» (далі – ISO 9000:2007) бракування – це дія, яку виконують з невідповідною продукцією, щоб не допускати її початкового передбачувального використання (утилізація, знищення) [9].

В обліковому аспекті трактування терміна «брак» передбачено лише в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291 (далі – Інструкція № 291). Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть використовуватися за своїм прямим призначенням або можуть використовуватися тільки після додаткових витрат на виправлення [10].

Отже, загибла птахів, як з економічної, так і з правової точки зору, є бракованою продукцією за винятком птахів, що загибли внаслідок епізоотій чи вжиття протиепізоотичних заходів, а також через техногенні, природні катастрофи, аварії та явища.

Враховуючи економічну сутність «падежу птахів», можна виділити таку класифікацію падежу для відображення його на рахунках бухгалтерського обліку.

- Падеж птахів:
- ✦ за відношенням до технологічного процесу:
 - падеж у межах норм технологічного браку;
 - падеж понад норм технологічного браку;

- ✦ залежно від причин падежу:
 - падеж птахів внаслідок незаразних хвороб;
 - падеж птахів з вини матеріально відповідальної особи;
 - падеж птахів внаслідок епізоотії;
 - падеж птахів внаслідок стихійного лиха.

Нормування витрат від падежу птахів має принципове значення для бухгалтерського обліку, оскільки впливає на формування виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції, адже падеж у межах допустимо технологічних норм відносять на збільшення собівартості виробництва продукції, а понад норми – до понаднормативних витрат (собівартості реалізації).

Дослідження показали, що на сьогодні на рівні держави відсутнє єдине нормативно-правове регулювання показників допустимого падежу птахів. На практиці деякі сільськогосподарські підприємства, що займаються вирощуванням птахів, використовують для встановлення нормативних технологічних витрат радянські галузеві стандарти.

Згідно з чинним законодавством України платник податку має право самостійно визначати (за наказом по підприємству) допустимі норми технічно неминучого браку за умови обґрунтування його розміру. Такі самостійно визначені норми діють до встановлення норм центральними органами виконавчої влади у відповідній сфері [11].

Тому такі норми птахівничим підприємствам доведеться визначати самостійно і затверджувати наказом по підприємству, обґрунтувавши такі норми довідковими матеріалами та регуляторними актами.

Для обґрунтування норм падежу птахів можна скористатися Відомчими нормами технологічного проектування, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики від 15.09.2005 р. № 473 (далі – Відомчі норми № 473) [12]. Для птахівництва вищезазначеним документом встановлено норми збереження, а не витрат у розрізі ремонтного молодняка та молодняка, який вирощується на м'ясо за віком (тижнями). Тому для обчислення норм витрат потрібно від 100 % відняти відповідну норму збереження. Наприклад, для молодняка курей яєчних порід білих кросів віком 1–4 тижні норма витрат становитиме 2 % (100 – 98 %).

Для засвідчення фактів падежу птахів на підприємстві використовують Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка, падеж) (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-6), затверджений наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 (далі – наказ МАПУ № 73) [13]. В акті зазначають характеристику птахів, причини її вибуття, спосіб ліквідації та вказують придатність отриманих продуктів (в їжу, на годівлю худобі, підлягає знищенню тощо).

Крім вищезазначеного Акта, застосовують документи, які засвідчують обставини, що спричинили загибель птахів, зокрема:

- ✦ акт про направлення птахів на вимушений забій;
- ✦ висновок ветеринарного лікаря про причини загибелі (падежу) птахів, Протокол (Акт) патологоанатомічного розтину трупа птахів;

- ✦ наказ (розпорядження) керівника підприємства, судове рішення про стягнення з працівника суми втрат від падежу птиці; копія обвинувального вироку суду щодо особи, якій пред'явлено цивільний позов про відшкодування вартості загиблої птиці, у разі притягнення її до кримінальної відповідальності;
- ✦ страховий акт (аварійний сертифікат), складений страховиком або уповноваженою ним особою (аварійним комісаром), у разі загибелі (втрати), вимушеного забою (знищення) застрахованої птиці;
- ✦ документи уповноважених державних органів, що підтверджують факт стихійного лиха (довідка метеорологічної чи сейсмологічної служби, місцевого органу виконавчої влади, органу місцевого самоврядування про стихійне лихо);
- ✦ акт органу пожежного нагляду про пожежу та її наслідки;
- ✦ документи про відправлення біологічних відходів на ветеринарний санутильзагод для утилізації, акти захоронення трупів птиці та інших біомас у діючих біотермічних ямах, акти про термічне знешкодження (спалення) туш загиблої птиці тощо.

Окрім вищенаведених документів, для обліку падежу птиці на підприємстві існують також затверджені форми ветеринарної звітності, які складаються на основі документів обліку. Ветеринарні установи ведуть облік хворої та загиблої птиці, а також видають органам страхування висновки щодо причин захворювання, вимушеного забою, загиблої або знищеної птиці.

Для компенсації падежу птиці існує таке поняття, як страхування птиці, що охоплює добровільні види майнового страхування птиці на випадок знищення, загибелі або вимушеного забою.

Процес страхування можливий лише для здорової птиці та з певними віковими обмеженнями, а саме:

- ✦ птиця яйценосних порід – віком від п'яти місяців;
- ✦ птиця бройлерних порід – віком від 1 місяця.

Під час оформлення страхового договору також визначається період страхування, страхова сума та перелік ризиків, за яких може бути застрахована птиця.

Отже, загибель (падіж) птиці оформлюється офіційно затвердженим Актом за формою № ПБАСГ-6. Наявність інших додаткових документів обумовлюється обставинами, що спричинили загибель птиці.

Після затвердження керівником підприємства вказаних документів записи про вибуття птиці (зокрема внаслідок падежу) щоденно здійснюють у Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12, затверджена наказом МАПУ № 73). Наприкінці місяця завідувач ферми або зоотехнік усі документи щодо падежу птиці разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13) передає до бухгалтерії господарства.

Спеціалізовані птахівничі підприємства та птахофабрики замість Книги обліку руху тварин і птиці вико-

ристовують Картку обліку руху дорослої птиці (для спеціалізованих господарств) (форма № ПБАСГ-16, затверджена наказом МАПУ № 73) та Картку обліку руху молодняка птиці (для спеціалізованих господарств) (форма № ПБАСГ-17, затверджена наказом МАПУ № 73).

Картку обліку руху дорослої птиці (форма № ПБАСГ-16) застосовують для щоденного обліку руху поголів'я дорослої птиці, яка досягла 180 (210)-денного віку. Цю картку у двох примірниках складає керівник цеху (бригадир) на поголів'я за кожною віковою групою дорослої птиці, яке обслуговується пташницею. Записи в Картку обліку руху дорослої птиці (форма № ПБАСГ-16) здійснюються на підставі оформлених первинних документів з надходження та вибуття (зокрема падежу) дорослої птиці за кількістю голів та живою вагою. На кожне число протягом місяця проставляється поголів'я дорослої птиці на початок дня та фактичний збір яєць за відповідною віковою групою. Наприкінці місяця визначають підсумки за поголів'ям та живою вагою дорослої птиці з надходження та вибуття за каналами і здійснюють оцінку за відповідною (справедливою чи первісною) вартістю живої ваги. Крім того, проставляється за каналами надходження та вибуття (зокрема падежу) рух усього поголів'я з початку року та рух поголів'я півня за місяць і з початку року. Окремим показником проставляється фактичне середнє поголів'я несучок за місяць. Підписує цю картку птахівниця, за якою закріплена доросла птиця, завідувач ферми та керівник структурного підрозділу. Підсумкові показники Картки обліку руху дорослої птиці (для спеціалізованих господарств) (форма № ПБАСГ-16) служать підставою для складання Звіту про рух худоби та птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13). Другі примірники карток разом зі звітом в установлені строки подаються в бухгалтерію.

У спеціалізованих птахівничих господарствах для щоденного обліку руху молодняка птиці застосовують Картку обліку руху молодняка птиці (форма № ПБАСГ-17). Вона відкривається працівником цеху з дорощування птиці на кожне робоче місце у двох примірниках. Записи в Картку обліку руху молодняка птиці (форма № ПБАСГ-17) здійснюються на підставі оформлених первинних документів, пов'язаних з надходженням та вибуттям (зокрема падежем) молодняка птиці за кількістю голів та їх живою вагою. Добові пташенята після сортування із цеху інкубації передаються в цех на дорощування окремими партіями за фактичною кількістю та живою вагою. Тушки загиблого молодняка птиці передають на утилізацію за окремими Накладними (внутрішньогосподарського призначення), які повинні відповідати показникам Актів на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6). Ці акти оформлюються у дні наявності падежу птиці. Крім того, у картці на кожне число протягом звітного місяця проставляється поголів'я молодняка птиці на початок дня, жива вага на початок та на кінець місяця та визначається приріст живої ваги за місяць і середньодобовий приріст молодняка птиці відповідної вікової групи, оцінений за відповідною вартістю живої ваги за вирахуванням витрат на місці продажу.

Підсумкові показники Картки використовуються для заповнення Звіту про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13), де записують наявність птиці на початок і кінець звітної періоду їх надходження і вибуття (зокрема падежу) за кількістю голів і живою вагою, передаються в бухгалтерію для подальшого опрацювання в установлені строки.

Отже, документальне оформлення падежу птиці на фермі залежить від спеціалізації підприємства, що вирощує птицю.

При здійсненні обліку падежу птиці важливим є правильна її оцінка з метою виключення викривлень в бухгалтерському обліку.

Згідно з чинним законодавством України птицю в обліку відносять до групи поточних біологічних активів облік якої регламентується П(С)БО 30 «Біологічні активи» [14]. Так, після первісного визнання поточні біологічні активи можуть відобразитися в обліку:

- ✦ або за справедливою вартістю;
- ✦ або за первісною вартістю (якщо справедливу вартість біологічного активу достовірно визначити неможливо) [15].

На практиці 99% усіх птахівничих підприємств України здійснюють облік поточних біологічних активів за первісною вартістю.

Втрати від падежу птиці підлягають списанню за тією вартісною оцінкою, за якою птицю обліковували на дату падежу (загибелі):

- ✦ якщо сільськогосподарське підприємство в обліку застосовує ринкові ціни, тоді падіж птиці будуть оцінювати за справедливою вартістю (за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу) на останню дату балансу, за якою птицю відображають на момент падежу (загибелі);
- ✦ якщо сільськогосподарське підприємство віддає перевагу історичній собівартості, то необхідно враховувати певні галузеві особливості птахівництва. Так, продукцію власного виробництва спочатку обліковують за плановою собівартістю, а в кінці року коригують до рівня фактичної собівартості [п. 5.3, 15]. Тому падіж птиці рекомендують списувати за так звану «нормативно-прогнозною собівартістю» (тобто до фактичної собівартості птиці на початок звітної періоду додають планову собівартість приросту живої маси за звітний рік до моменту падежу).

Враховуючи значний рух птиці, птахівничі підприємства щомісячно здійснюють оцінку падежу птиці за середньозваженою фактичною собівартістю 1 кг живої маси.

Падіж птиці – це невід’ємна частина звичайного технологічного процесу вирощування птиці. Тому в обліковому аспекті падіж птиці є браком у виробництві, за винятком падежу через епізоотію (поширення інфекційної хвороби птиці на значній території), внаслідок стихійного лиха, а також з вини матеріально відповідальної особи.

Згідно з чинним законодавством облік падежу птиці здійснюють у розрізі:

- ✦ у межах норм технологічного браку, який є невід’ємною частиною технологічного процесу вирощування птиці;
- ✦ понад норми технологічного браку, який залежить від того, встановлені винні особи чи не встановлені.

Якщо винні особи не встановлені, то для обліку падежу птиці понад норми технологічних втрат рекомендовано до рахунку 90 «Собівартість реалізації» відкривати субрахунок 905* «Понаднормативні виробничі витрати». Якщо винні особи встановлені, то вартість загиблої птиці понад норми технологічного браку відносять до нестач і втрат від псування цінностей, зокрема в дебет субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Падіж птиці може виникнути як внаслідок епізоотії, так і внаслідок стихійного лиха або (техногенної катастрофи).

Епізоотія птиці – це широке вибухоподібне розповсюдження хвороби птиці, що значно перевищує значний рівень захворюваності на цю хворобу на даній території. Прикладом даного явища був пташиний грип. Падіж птиці внаслідок епізоотії в обліку включають до інших витрат діяльності і списують в дебет субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності».

Падіж птиці внаслідок стихійного лиха (техногенної катастрофи) являє собою випадкову і нехарактерну подію для діяльності певного підприємства, яка, у свою чергу, супроводжується заподіянням шкоди його власності. При цьому сума заподіяної шкоди буде включатися також до інших витрат діяльності підприємства (у дебет субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності»).

Враховуючи значні втрати птахівничих підприємств від падежу птиці, з метою підвищення контрольної функції бухгалтерського обліку вартість загиблої птиці рекомендуємо попередньо обліковувати на рахунку 24 «Брак у виробництві». За дебетом цього субрахунку доцільно відображати вартість загиблої птиці та витрати на транспортування та знешкодження трупів, утилізацію, захоронення на птахомогильниках, дезінфекцію птахомісць і транспорту тощо. При цьому від загиблої птиці може бути отримана побічна продукція, яку за цінами можливої реалізації або іншого використання доцільно відобразити за кредитом рахунку 24 «Брак у виробництві». Різницю, яка виникла між дебетовим і кредитовим оборотом рахунку 24, розглядають як суму невідшкодованих втрат від падежу птиці та відносять з кредиту рахунку 24 «Брак у виробництві» в дебет субрахунків:

- ✦ 232 «Тваринництво» до складу інших (у межах норм технологічного браку);
- ✦ 905 «Понаднормативні виробничі витрати» (понад норми технологічних втрат);
- ✦ 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» (якщо встановлена винна особа);
- ✦ 977 «Інші витрати звичайної діяльності» (внаслідок стихійного лиха та епізоотії).

Кореспонденцію рахунків з обліку падежу птиці (запропонований варіант) наведено в *табл. 2*.

Кореспонденція рахунків з обліку падежу птиці (запропонований варіант)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1. Падіж птиці від незаразних хвороб у межах встановлених норми				
1.1.	Віднесено вартість падежу птиці до браку у виробництві	24	213	1000
1.2.	Оприбутковано побічну продукцію від падежу птиці за цінами можливого використання чи реалізації	272	24	0
1.3.	Віднесено суму втрат від падежу птиці в межах встановлених норм до виробничої собівартості продукції птахівництва (за статтею «Непродуктивні витрати»)	232*	24	1000
2. Падіж птиці від незаразних хвороб понад норми і нормативи, прийнятий за рахунок підприємства				
2.1.	Віднесено вартість падежу птиці до браку у виробництві	24	213	1000
	Оприбутковано побічну продукцію від падежу птиці за цінами можливого використання чи реалізації	272	24	0
2.3.	Віднесено суму втрат від падежу птиці понад встановлені норми до собівартості реалізованої продукції	905**	24	1000
3. Падіж птиці з вини матеріально відповідальної особи				
3.1.	Віднесено вартість падежу птиці до браку у виробництві	24	213	1000
3.2.	Оприбутковано побічну продукцію від падежу птиці за цінами можливого використання чи реалізації	272	24	0
3.3.	Віднесено втрати від падежу птиці на інші операційні витрати	947	24	1000
3.4.	Нараховано суму відшкодування в розмірі, встановленому відповідно до вимог чинного законодавства	375	716	1260
3.5.	Нараховано податок на додану вартість із суми відшкодування збитків	716	641	210
3.6.	Нараховано обов'язкові платежі із суми завданих збитків, які підлягають внесенню до бюджету (1260-1000-210)	716	642	50
3.7.	В касу в національній валюті внесено суму відшкодування втрат від винної особи	301	375	1260
3.8.	З поточного рахунку в банку в національній валюті погашена заборгованість перед бюджетом:			
	за податок на додану вартість	641	311	210
	на суму залишку коштів, стягнутих з винної особи, після відшкодування збитків, заподіяних підприємству	642	311	50
3.9.	Віднесено на фінансовий результат:			
	втрати, пов'язані з нестачею птиці	791	947	1000
	доходи, пов'язані з відшкодуванням нестачі птиці	716	791	1000
4. Падіж птиці внаслідок епізоотії				
4.1.	Списано вартість птиці, що загинула внаслідок епізоотії	24	213	800
4.2.	Оприбутковано побічну продукцію від падежу птиці за цінами можливого використання чи реалізації	272	24	0
4.3.	Списано витрати по знищенню загиблої птиці	24	213	200
4.4.	Відображено суму невідшкодованих втрат від падежу птиці внаслідок епізоотії	977	24	1000
4.5.	Нараховано ПДВ на вартість птиці, що загинула внаслідок епізоотії	977	641	200
4.6.	Віднесено на фінансовий результат втрати, пов'язані з падежем птиці внаслідок епізоотії	793	977	1200
5. Падіж птиці внаслідок стихійного лиха				
5.1.	<i>Якщо птиця не застрахована</i>			
5.1.1.	Списано вартість птиці, що загинула внаслідок стихійного лиха	24	213	1000

1	2	3	4	5
5.1.2.	Оприбутковано побічну продукцію від падежу птиці за цінами можливого використання чи реалізації	272	24	0
5.1.3.	Відображено суму невідшкодованих втрат від падежу птиці внаслідок стихійного лиха	977	24	1000
5.1.4.	Нараховано ПДВ на вартість птиці, що загинула від стихійного лиха	977	641	200
5.1.5.	Віднесено на фінансовий результат втрати, пов'язані з падежем птиці внаслідок епізоотії	793	977	1200
5.2.	Якщо птиця застрахована (50%)			
5.2.1.	Списано вартість птиці, що загинула внаслідок стихійного лиха	24	213	1000
5.2.2.	Оприбутковано побічну продукцію від падежу птиці за цінами можливого використання чи реалізації	272	24	0
5.2.3.	Відображено суму невідшкодованих втрат від падежу птиці внаслідок стихійного лиха	977	24	1000
5.2.4.	Нараховано ПДВ на вартість птиці, що загинула від стихійного лиха	977	641	200
5.2.5.	Нараховане страхове відшкодування страхової компанії у розмірі 50% вартості загиблої птиці	377	746	500
5.2.6.	На поточний рахунок в банку в національній валюті надійшло страхове відшкодування страхової компанії	311	377	500
5.2.7.	Віднесено на фінансовий результат втрати, пов'язані з падежем птиці внаслідок епізоотії	793	977	1200

Розроблена в результаті проведеного дослідження організаційно-методична модель обліку падежу птиці зображена на *рис. 1*.

ВИСНОВКИ

Узагальнивши, систематизувавши та обґрунтувавши облікове забезпечення відображення падежу птиці за різними причинами їх загибелі згідно з чинним законодавством України, ми дійшли таких висновків.

1. З технологічної точки зору не існує узгодженості та єдиного законодавчого врегулювання щодо визначення поняття «падіж птиці», що безпосередньо має вплив на економічну сутність поняття «падіж птиці».

2. Враховуючи економічну сутність «падежу птиці», можна виділити таку класифікацію падежу для відображення його на рахунках бухгалтерського обліку: за відношенням до технологічного процесу (падіж у межах норм технологічного браку, падіж птиці внаслідок хвороби, падіж понад норм технологічного браку); залежно від причин падежу (падіж птиці внаслідок незаразної хвороби; падіж птиці з вини матеріально відповідальної особи; падіж птиці внаслідок епізоотії; падіж птиці внаслідок стихійного лиха).

3. Норми падежу птиці птахівничі підприємства визначають самостійно і затверджують наказом по підприємству, обґрунтувавши такі норми довідковими матеріалами та регуляторними актами.

4. Оцінка падежу птиці згідно з чинним законодавством здійснюється або за справедливою вартістю, або за собівартістю. Враховуючи значний рух птиці, а також те, що вартість загиблої птиці в кінці облікового процесу не калькулюється, рекомендуємо щомісячно здійснювати оцінку падежу птиці за середньозваженою фактичною собівартістю 1 кг живої маси.

5. Враховуючи значні втрати птахівничих підприємств від падежу птиці з метою підвищення контролюючої функції бухгалтерського обліку, вартість загиблої птиці рекомендуємо попередньо обліковувати на рахунку 24 «Брак у виробництві». Витрати від падежу птиці відносять з кредиту рахунку 24 «Брак у виробництві» у дебет субрахунків: 232 «Тваринництво» до складу інших (у межах норм технологічного браку); 905 «Понаднормативні виробничі витрати» (понад норми технологічних втрат); 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» (якщо встановлена винна особа); 977 «Інші витрати звичайної діяльності» (внаслідок стихійного лиха та епізоотії). ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Методика проведення розрахунків основних статистичних показників виробництва продукції тваринництва, затверджена наказом Державної служби статистики України від 24.11.2014 р. № 362 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/norm_doc/2014/362/362_2014.htm

2. Інструкція щодо заповнення форм державних статистичних спостережень № 24 та № 24 с.-г., затверджена наказом Державного комітету статистики від 27.08.2008 р. № 296 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0877-08>

3. Ветеринарно-санітарні правила для боень, забійно-санітарних пунктів господарств та подвірного забою тварин, затвержені наказом Державного департаменту ветеринарної медицини Міністерства аграрної політики України від 14.01.2004 р. № 4 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0121-04>

4. Ветеринарно-санітарні правила для птахівничих господарств і вимоги до їх проектування, затвержені наказом Головного державного інспектора ветеринарної медицини України від 03.07.2001 р. № 53 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0565-01>

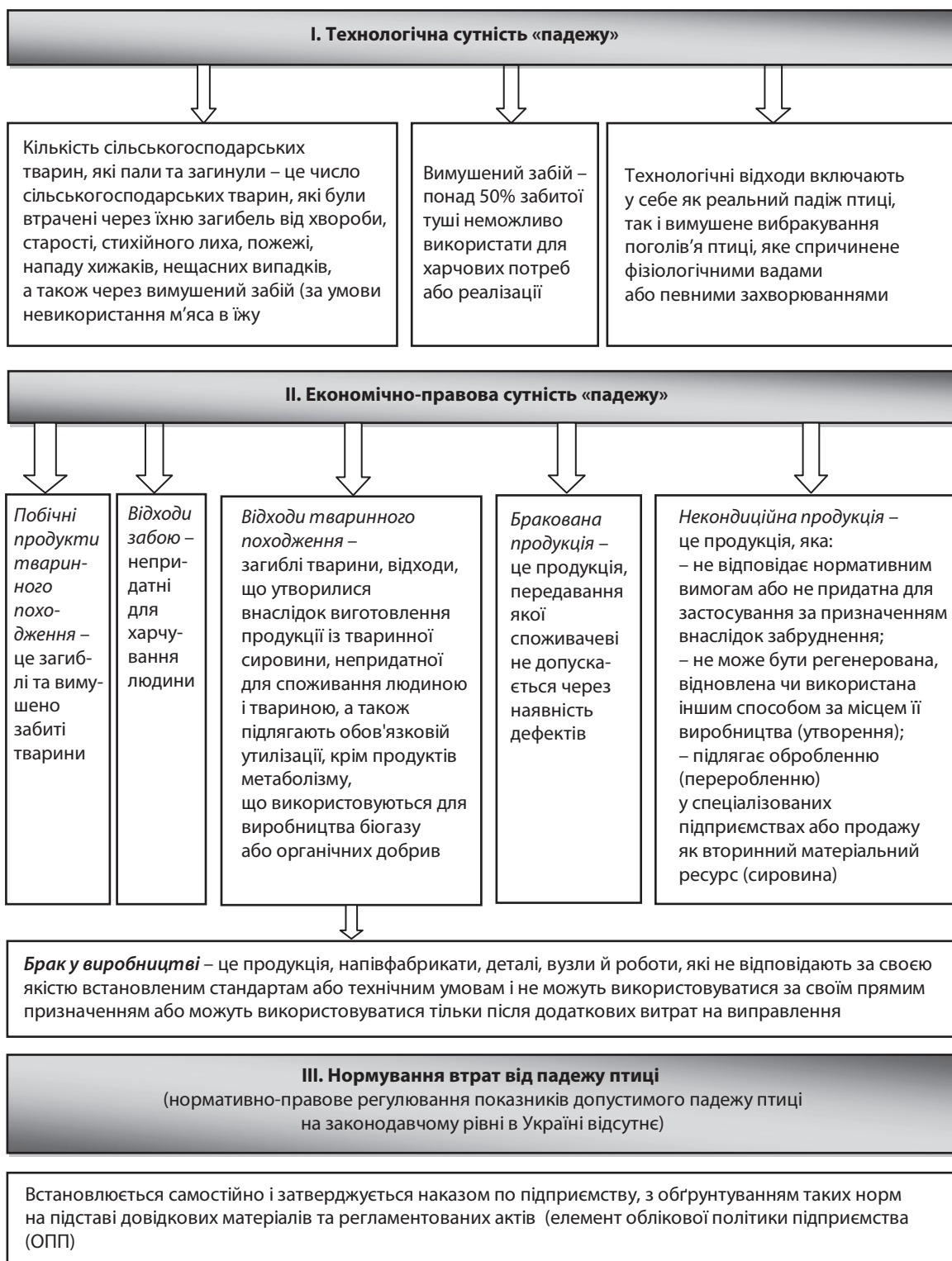


Рис. 1. Організаційно-методична модель обліку падежу птиці (початок)

5. Регламент Європейського парламенту та Ради від 21.10.2009 р. № 1069/2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.milkiland.nl/storage/node/files/1229/218/ES_1069-2009_rus.pdf

6. Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016-2010, затверджений наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://accept.org.ua/files/%20016-2010.pdf>

7. Закон України «Про відходи» від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ре-

сурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/187/98-%D0%B2%D1%80>

8. Державний класифікатор України «Класифікатор відходів ДК 005-96», затверджений наказом Держстандарту України від 29.02.1996 р. № 89 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=vb089217-96>

9. ДСТУ ISO 9000:2007 «Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dbn.at.ua/_ld/11/1128_432_iso9000-1-.pdf

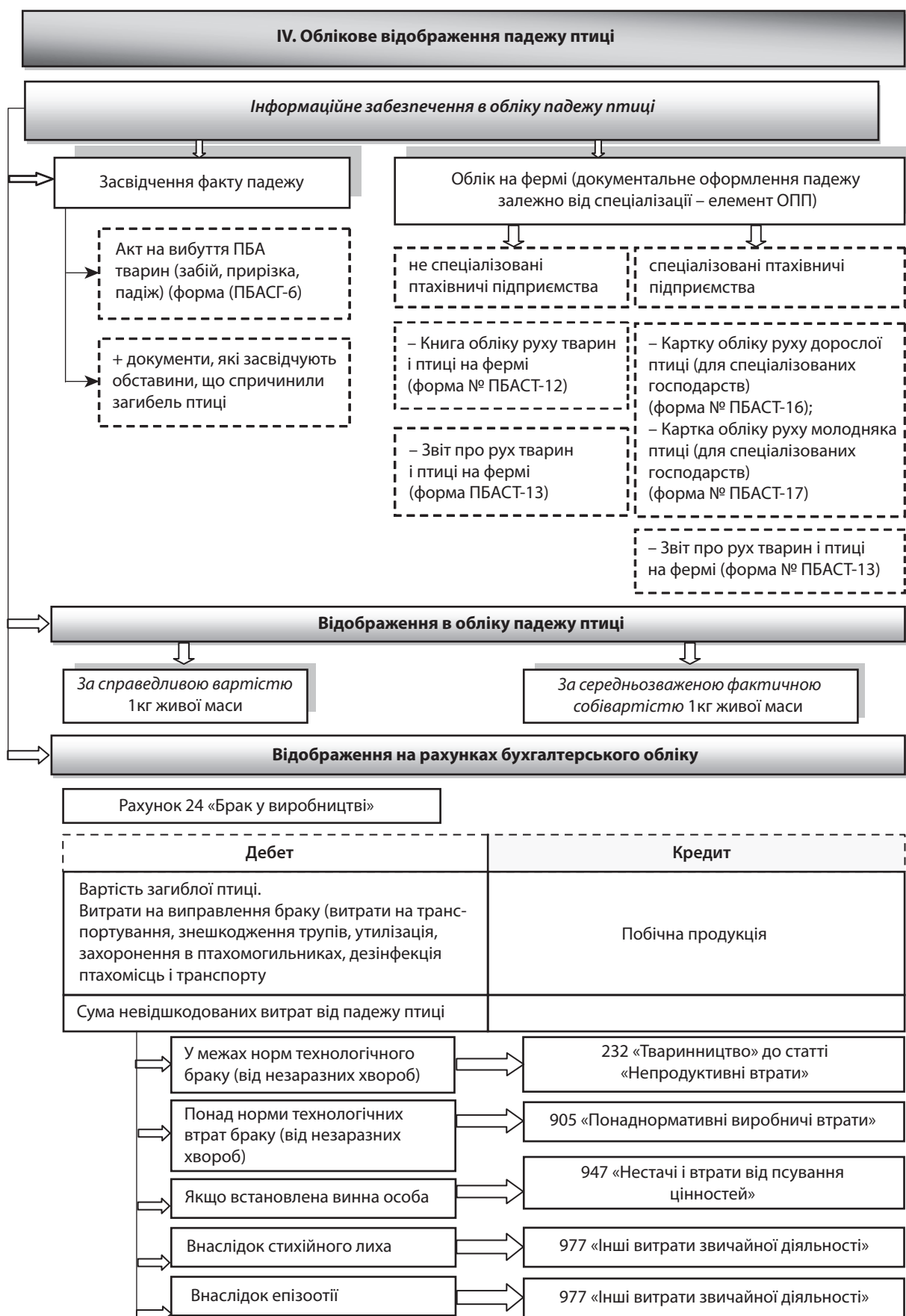


Рис. 1. Організаційно-методична модель обліку падежу птиці (закінчення)

10. Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

12. Відомчі норми технологічного проектування, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 15.09.2005 р. № 473 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN16334.html

13. 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uazakon.com/documents/date_cj/pg_gbwfxa/index.htm

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

15. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0>

16. Мервенецька В. Особливості обліку в птахівництві / Вікторія Мервенецька // *Баланс-Агро*. – 2013. – Грудень, № 45. – С. 23 – 26.

Науковий керівник – Бірюк О. Г., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

REFERENCES

“DSTU ISO 9000:2007 «Systemy upravlinnia iakistiu. Osnovni polozhennia ta slovnyk terminiv»” [Of ISO 9000: 2007 "Quality Management Systems. Terms and glossary of terms"]. http://dbn.at.ua/_id/11/1128_432_iso9000-1-.pdf

[Legal Act of Ukraine] (2008). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0877-08>

[Legal Act of Ukraine] (2004). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0121-04>

[Legal Act of Ukraine] (2001). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0565-01>

[Legal Act of Ukraine] (2010). <http://accept.org.ua/files/%20016-2010.pdf>

[Legal Act of Ukraine] (1998). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/187/98-%D0%B2%D1%80>

[Legal Act of Ukraine] (1996). <http://zakon.nau.ua/doc/?code=vb089217-96>

[Legal Act of Ukraine] (2014). http://ukrstat.org/uk/norm_doc/2014/362/362_2014.htm

[Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

[Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

[Legal Act of Ukraine] (2005). http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN16334.html

[Legal Act of Ukraine] (2008). http://uazakon.com/documents/date_cj/pg_gbwfxa/index.htm

[Legal Act of Ukraine] (2005). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

[Legal Act of Ukraine] (2001). <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0>

Mervenetska, V. "Osoblyvosti obliku v ptakhivnytstvi" [Features of accounting in poultry]. *Balans-Ahro*, no. 45 (2013): 23-26.

"Rehlament Yevropeiskoho parlamentu ta Rady vid 21.10.2009 r. № 1069/2009" [Regulation of the European Parliament and of the Council of 21. 10. 2009. № 1069/2009]. http://www.milkiland.nl/storage/node/files/1229/218/ES_1069-2009_rus.pdf