

Як списати залишки картоплі минулорічного врожаю Тамара Кучеренко НОБЕ 02.11.2023

45 0 1 Сільгосппідприємство реалізувало частину посівної картоплі врожаю минулого року за ціною фуражної, а частина – залишилася на складі нереалізованою. Чи потрібно уцінювати продукцію перед продажем за нижчими цінами? Як правильно списати нереалізовані залишки? Відповіді на ці питання – у нашому матеріалі. Одне з основних правил бухгалтеру сільгосппродукції сформульовано в НП(С)БО 30 «Біологічні активи»: сільськогосподарська продукція визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигід, пов'язаних з її використанням, та її вартість може бути достовірно визначена. Аналогічне твердження є і в п. 5 НП(С)БО 9 «Запаси» щодо запасів (а сільгосппродукція – це запаси). Звертаємо увагу ще на один важливий момент – з п. 25 НП(С)БО 9: якщо на дату балансу ціна запасів знизилася або вони зіпсовані, застаріли чи іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, вони відображаються за чистою вартістю реалізації. Тобто нацстандарт вимагає проведення уцінки балансової вартості пошкоджених, але придатних для подальшого використання запасів, якщо від них очікується отримання якихось економічних вигід (зокрема, від реалізації або внутрішнього споживання). В іншому разі такі запаси не відповідають ознакам активу та мають бути списані з балансу. В аналізованій ситуації мають місце такі господарські операції, що потребують належного документування та відображення в обліку: операції з уцінки продукції, що частково втратила якісні характеристики, та подальшої реалізації; списання нереалізованих залишків картоплі, оскільки від цих запасів уже не очікується отримання економічних вигід. Уцінка на дату балансу В питаннях уцінки сільгосппродукції слід керуватися нормами НП(С)БО 9. Річ у тім, що згідно з п. 12 НП(С)БО 30 сільськогосподарська продукція під час її первісного визнання оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж або за виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати». Про способи оцінювання продукції на сільгоспідприємстві ви можете прочитати в матеріалі «Справедлива вартість біоактивів та сільгосппродукції: як визначати та обліковувати». Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається в тому звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу. Тобто в момент збору врожаю з поля. Надалі (після первісного визнання) сільськогосподарську продукцію оцінюють та відображають відповідно до НП(С)БО 9. Згідно з п. 24 цього стандарту на кожну дату балансу сільгосппродукцію відображають у бухгалтеріку та звітності за меншою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Тобто, якщо на дату балансу ціна картоплі знизилася або продукція зіпсувалася чи іншим чином втратила первісно очікувану економічну вигоду, її відображають за чистою вартістю реалізації. Дата балансу – це дата, на яку складено баланс підприємства. Зазвичай датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду (п. 3 НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»). Чиста вартість реалізації запасів – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію (ст. 4 НП(С)БО 9). Отже, у бухгалтеріку під уцінкою варто розуміти не що інше, як зменшення на дату балансу облікової (балансової) вартості сільгосппродукції до її чистої вартості реалізації. За допомогою такої процедури підприємство запобігає завищенню оцінки активів, тобто дотримується принципу обачності (п. 6 розд. III НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»). Якщо підприємство проігнорує бухгалтерську процедуру уцінки, достовірність показників фінансової звітності може бути під сумнівом. Документальне оформлення Згідно з п. 4.12 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Мінагрополітики від 10.01.2007 № 2 (далі – Методичні рекомендації № 2), з метою своєчасного проведення уцінки запасів, а також контролю за відхиленням фактичного залишку запасів від установлених норм та виявлення запасів, що тривалий час не використовуються, може застосовуватися сигнальна довідка. Методичні рекомендації пропонують застосовувати форму М-18, однак наказ Мінстату від 21.06.1996 № 193, яким її затверджено, втратив чинність. Тому підприємство має самостійно розробити форму акта (взявши за основу цю форму) та затвердити її наказом по підприємству. Довідка складається в одному примірнику завідуючим складом (комірником), який повинен своєчасно повідомити про відхилення фактичного залишку матеріалів від установленої норми запасу та про залишки матеріалів, що знаходяться без руху. Уцінку запасів доцільно проводити в два етапи. Насамперед згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Мінфіну від 02.09.2014 № 879 (далі – Положення № 879), слід провести інвентаризацію. Вона проводиться у звичайному порядку, і супроводжувати її мають традиційні інвентаризаційні документи: Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей за формою № Інв.-4 с.г (додаток 4 до Методичних рекомендацій з інвентаризації основних засобів,

нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, які є додатком до листа Мінагрополітики від 04.12.2003 № 37-27-12/14023, далі – Методрекомедації № 37). У ньому буде зазначено кількісні та якісні характеристики продукції, причини псування та можливість подальшого використання; Звіряльна відомість результатів інвентаризації товарно-матеріальних та інших цінностей (форма № Інв-18 с.-г., додаток 18 до Методрекомедацій № 37); протокол інвентаризаційної комісії. У ньому фіксують наявність зіпсованих запасів, причини псування, пропозиції щодо списання втрат із зазначенням вжитих заходів із запобігання таким втратам у майбутньому (абзац шостий п. 2.5 розд. II, п. 1 розд. IV Положення № 879). Керівник підприємства протягом 5 днів має розглянути та підписати цей протокол. Також у ньому слід визначити «долю» зіпсованих запасів (уцінити до чистої вартості реалізації, використати на корм тваринам, вилучити зіпсовані запаси з обороту, забезпечити їх переробку, утилізацію чи знищення в порядку, передбаченому Законом від 14.01.2000 № 1393-XIV «Про вилучення з обігу, переробку, утилізацію, знищення або подальше використання неякісної та небезпечної продукції» (ст. 5, 6, 8 названого Закону). Увага! Матеріали інвентаризації слід оформлювати не менш як у двох примірниках (п. 21 розд. II Положення № 879). Безпосередньо уцінка запасів має оформлюватися окремим первинним документом. У п. 3.15 Методрекомедацій № 2 прямо зазначено, що уцінка запасів до чистої вартості реалізації оформляється актом уцінки. Тож на підприємстві слід розробити і затвердити форму акта уцінки. За основу радимо брати форму Акта-опису уцінки товарів і продукції, що залежалися, та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, наведену в додатку до Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежалась, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, затвердженого наказом Мінекономіки від 10.09.1996 № 120/190 (хоч воно і втратило чинність, форму можна використати для власного акта). У такому акті за кожною одиницею запасів наводять інформацію про кількість і вартість до уцінки, вартість після уцінки та суму уцінки. Зауважте, що не вимагається розрахунок чистої вартості реалізації кожної з одиниць запасу (тобто звідки взяли інформацію про очікувану ціну та очікувані витрати), але наявність такого розрахунку, звісно, буде плюсом для підтвердження її правильності. Тож можна, за бажання (хоча й не обов'язково), оформити його в довільній формі за прикладом із додатка 2 до Методрекомедацій № 2. Відображення результатів уцінки Суму, на яку первісна вартість запасів за результатами уцінки перевищує чисту вартість їх реалізації на дату балансу, списують на витрати звітного періоду (п. 27 НП(С)БО 9). У п. 5.8 Методрекомедацій № 2 уточнено, що сума уцінки на дату балансу входить до складу інших операційних витрат за Дт субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» зі зменшенням балансової вартості відповідних запасів: Дт 946 – Кт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». У кожному наступному періоді чиста вартість реалізації оцінюється заново. Тобто, якщо на дату балансу в обліку відображено продукцію, реалізаційна (ринкова) вартість якої менша за собівартість, то її слід уцінити. Податок на додану вартість Якщо підприємство є платником ПДВ, то на дату придбання товарів, використаних на виробництві (вирощуванні) сільгосппродукції, виникало право на податковий кредит. У разі проведення уцінки продукції підстав для нарахування компенсуючих податкових зобов'язань (далі – ПЗ) з ПДВ немає. Випадки нарахування ПЗ визначено в п. 198.5 Податкового кодексу (далі – ПК), і серед них уцінка не згадується. Говорити про нарахування компенсуючих ПЗ можна лише тоді, якщо продукцію списали з балансу, тобто підприємство не отримало від неї ніякого доходу (докладно про це – далі у статті). Реалізація уціненої продукції У бухгалтерії реалізація продукції, що втратила свої якісні характеристики, відображається за загальними правилами, без будь-яких особливостей. Тут найбільше цікавить, що є базою обкладення ПДВ у разі реалізації сільгосппродукції за зниженими цінами. Так, відповідно до п. 188.1 ПК у разі постачання продукції власного виробництва базою оподаткування є договірні ціна, але не нижча за звичайні ціни. Як бачимо, продати продукцію можна за будь-якою ціною, а от нараховуючи ПДВ, слід орієнтуватися на звичайні ціни. Логічно, що ринкова (вона ж – звичайна) ціна на свіжу продукцію та залежала відрізняється. Але для уникнення зайвих питань із боку перевіряльників і доведення, що ціна, за якою продається, зокрема, картопля минулорічного врожаю, відповідає рівню ринкових цін, слід належним чином обґрунтувати і задокументувати формування продажної (ринкової) ціни такої продукції. Наприклад, прописати особливості формування звичайної ціни за різних умов продажу, зокрема залежно від її якості, у спеціальному документі, який визначає цінову політику на підприємстві (Положенні про цінову політику або окремому наказі керівника підприємства). Якщо підприємство належним чином аргументує і задокументує порядок

формування ціни на пошкоджену продукцію, реалізаційна ціна, за якою продаватиметься така продукція, буде вважатися ринковою, а отже, і звичайною. Рекомендації щодо оформлення наказу про визначення ринкової ціни на продукцію, що втратила свої якісні характеристики, ми надавали в консультації «Продаж сільгосппродукції за зниженими цінами: що з ПДВ». Як списати нереалізовані залишки минулорічного врожаю Обсяг та вартість продукції, яка повністю втратила свою первісну якість (зіпсувалась) та від якої підприємство не очікує отримати жодних економічних вигід (реалізувати, використати на корм), визначається шляхом проведення інвентаризації. Порядок її документування такий самий, як і в разі інвентаризації запасів, що підлягають уцінці (див. вище). Чи можна списати зіпсовану продукцію на підставі документів, якими оформляються результати інвентаризації? По суті, так. У п. 3 розд. IV Положення № 879 сказано, що результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображаються в бухобліку та фінзвітності того звітного періоду, в якому закінчено інвентаризацію. Тобто на протоколі можна і зупинитися. Проте багато підприємств для списання запасів використовують ще й окремий первинний документ – акт списання. Типової форми такого акта немає. Підприємству доведеться самому розробити зручну для нього форму акта. Але в цій формі мають бути всі реквізити первинного документа, перелічені в ч. 2 ст. 9 Закону від 16.07.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996). Для орієнтури можна використати таку типову форму, як Акт списання за формою № 3-2, затвердженою наказом Держказначейства від 18.12.2000 № 130. Акт складається у двох примірниках, один з яких передається до бухгалтерії, а другий – матеріально відповідальній особі. Підписують акт члени інвентаризаційної комісії, а затверджує керівник підприємства. Підказка! Акт списання продукції можна сумістити з окремим інвентаризаційним описом зіпсованих запасів, тобто скласти опис-акт. Але тоді потрібно, щоб цей документ підписав керівник підприємства. На підставі опису-акта можна також прийняти рішення про уцінку і продаж зіпсованих запасів або використання їх у господарстві інакше, ніж передбачалося раніше. У бухобліку вартість продукції, яка не втілює в собі більше жодних економічних вигід, підлягає списанню на витрати підприємства (субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»). Однак якщо таку продукцію планується використати в господарстві (наприклад, на корм), то вона не списується на витрати періоду, а відноситься до відповідних витрат залежно від напряму використання у внутрішньогосподарських цілях (наприклад, Дт 232 «Виробництво», якщо продукція використовується на корм тваринам). Податок на додану вартість У разі списання запасів вважається, що вони використовуються не в господарській діяльності платника ПДВ. Тобто списання запасів призведе до нарахування компенсуючих ПЗ з ПДВ згідно з п. 198.5 ПК. Компенсуючі ПЗ слід нарахувати не на всю вартість продукції, що списується, а лише на вартість товарів (послуг), придбаних із ПДВ і використаних для виробування цієї продукції. Наприклад, до таких товарів/послуг належать насіння, добрива, паливо, електроенергія, послуги сторонніх підприємств/підприємців тощо (тобто все те, що могло бути придбане з ПДВ). Такі витрати, як зарплата, нарахування на неї, амортизація тощо, до розрахунку суми, на яку нараховують компенсуючі ПЗ, не включають, адже вони не пов'язані із придбанням товарів/послуг і не містять ПДВ. Отже, щоб визначити суму, на яку нараховують компенсуючі ПЗ, слід проаналізувати та виділити із собівартості списуваної продукції вартість товарів/послуг, придбаних у платників ПДВ. До речі, такої самої думки дотримується і ДПС. Так, в Індивідуальній податковій консультації від 26.04.2019 № 1858/6/99-99-15-03-02-15/ПК зазначено, що в разі списання самостійно виготовленої продукції у зв'язку з неможливістю її використання в господарській діяльності платник податку зобов'язаний нарахувати ПЗ відповідно до п. 198.5 ПК, а саме виходячи з вартості товарів/послуг, придбаних із ПДВ і частково або повністю використаних для виробництва такої продукції. Такий розрахунок ПЗ рекомендуємо оформити бухгалтерською довідкою. У період воєнного стану для списання запасів встановлено особливу норму. Так, відповідно до п. 321 підрозд. 2 розд. XX ПК тимчасово, протягом дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, не вважаються використаними платником в операціях, які не обкладаються ПДВ, або операціях, які не є господарською діяльністю платника податків, товари, знищені (втрачені) внаслідок дії обставин непереборної сили у період воєнного, надзвичайного стану. У такому разі компенсуючі ПЗ за п. 198.5 ПК не нараховуються. Але! Факт знищення запасів у ході військових дій (форс-мажор) підтверджується документально (як саме, див. у статті «Знищення або псування сільгосппродукції під час воєнного стану: що треба знати бухгалтеру»). Приклад Унаслідок тривалого зберігання картоплі знизилася її споживчі властивості, тому керівник сільгосп підприємства прийняв рішення про проведення уцінки на дату балансу (на 31.03.2023). За

даними інвентаризації виявлено 10 ц картоплі насінневої врожаю минулого року, обліковою вартістю – 700 грн/ц. Очікувана ціна реалізації – 240 грн/ц (з ПДВ). Упродовж II кварталу звітного року реалізовано 8 ц картоплі, щодо решти (2 ц) прийнято рішення про списання з балансу. Вартість придбаних товарів/послуг, використаних для виробництва картоплі, становить 450 грн/ц. Бухоблік зазначених господарських операцій буде таким: (грн) № з/п Зміст операції Первинні документи Бухгалтерський облік Дт Кт Сума 1 2 3 4 5 6 1 Проведено уцінку сільгосппродукції [(10 ц x 700) – (10 ц x 200)] Протокол інвентаризаційної комісії, Акт уцінки 946 27 5 000 2 Списано облікову вартість реалізованої продукції (8 ц x 200) Видаткова накладна 901 27 1 600 3 Відображено дохід (виручку) від реалізації (8 ц x 240) 361 701 1 920 Виписка банку, прибутковий касовий ордер 301, 311 361 1 920 4 Нараховано ПЗ з ПДВ виходячи з ціни продажу (вона є звичайною ціною для цієї продукції) Податкова накладна 701 641 320 5 Списано вартість картоплі, що залишилася нереалізованою (2 ц x 200) Протокол інвентаризаційної комісії, акт на списання 947 27 400 6 Нараховано компенсуючі ПЗ (450 x 2 ц x 20 %) Зведена податкова накладна 949 641 180 7 У кінці звітного кварталу списано на результат операційної діяльності: – витрати від переоцінки Бухгалтерська довідка 791 946 5 000 – собівартість реалізації 791 901 1 600 – дохід від реалізації 701 791 1 600 – втрати від списання продукції 791 947 400 – витрат від визнання компенсуючих ПЗ 791 949 180 Висновки У разі виявлення псування сільгосппродукції підприємство зобов'язане провести інвентаризацію. За такою інвентаризацією складають звичайні інвентаризаційні документи. Щоправда, стосовно зіпсованих запасів потрібен окремий інвентаризаційний опис. У разі продажу продукції, що частково втратила свої якісні характеристики, базою оподаткування є договірна ціна, яка дорівнює ринковим (звичайним) цінам. Але за умови, що буде належним чином документально оформлено і доведено, що продукція частково зіпсована, тобто ціни на неї не можна порівнювати з цінами на таку саму свіжу продукцію. У бухобліку реалізація продукції за зниженими цінами відображається в загальному порядку. Утім, якщо на дату балансу така підпорчена продукція перебуватиме на складі, її слід уцінити до реалізаційної ціни (Дт 946 – Кт 27). Продукція, що зіпсувалася та не підлягає реалізації або використанню у внутрішньогосподарських цілях, підлягає списанню. На вартість товарів/послуг, використаних для її виробництва, слід нарахувати компенсуючі ПЗ. У бухобліку вартість списаної продукції відноситься на витрати звітного періоду з відображенням на субрахунку 947, а нараховані компенсуючі ПЗ – на субрахунку 949. Власні форми акта уцінки та акта списання затверджують наказом керівника підприємства (наприклад, наказом про затвердження положення про інвентаризацію на підприємстві, наказом про організацію бухобліку або наказом про облікову політику підприємства). У такому разі форму наводять у додатку до того чи іншого наказу.

Більш детально за посиланням: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selxozpredpriyatij-12-kak-spisat-ostatki-kartofelya-proshlogodnego-urozhaya>