

Зберігання картоплі: бухоблік та оподаткування природного убутку Тамара Кучеренко
25.09.2023 150 0 1 Картопля може обліковуватися в бухобліку сільгосп підприємства залежно від його спеціалізації як сільгосппродукція, як сировина для промислової переробки та/або як корм для тварин. Строк її зберігання – тривалий. Тому виникає потреба в розрахунку природних втрат за цим видом активів. Як це зробити, зважаючи на різні умови та строки зберігання? Як відобразити в обліку втрати в межах норм природних втрат та які особливості оподаткування? Чи можна псування продукції на складі списати за рахунок природних втрат? Відповімо на ці питання у статті. Що означає термін «природний убуток»? Багато галузевих міністерств у своїх рекомендаціях, наказах, листах розглядають питання, пов'язані з порядком визначення втрат, пов'язаних із природним убутком товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ). Хоча більшість з них, як і, до речі, НП(С)БО та Податковий кодекс (далі – ПК), не дають чіткого визначення поняття «природний убуток». Утім, суть його зводиться до такого: природний убуток – це об'єктивні втрати, які виникають під час переміщення, зберігання та реалізації запасів, зумовлені їх фізико-хімічними властивостями. Об'єктивність втрат означає, що вони зумовлені природними процесами, які викликають зміну (зменшення) кількості товару та на які суб'єкт господарювання не може вплинути. Зокрема, природним можна вважати зменшення маси ТМЦ через випаровування вологи, вивітрювання, розпилювання, розкришування, витікання, розливу під час перекачування та продажу рідких товарів, витрати речовин на дихання. Натомість втрати, які виникли внаслідок псування ТМЦ, їх розкрадання, недотримання правил транспортування, зберігання, реалізації тощо, об'єктивними назвати не можна. Тому такі нестачі вважають наднормативними (незалежно від їх розміру). Саме тому природний убуток як показник важливий для контролю та бухгалтерського обліку наявності та руху запасів. На цей випадок нам і стають у пригоді затверджені норми, на які можна орієнтуватися, списуючи убуток запасів. Окремо наголосимо, що природний убуток завжди характеризується зменшенням кількості товарів (запасів) і не має нічого спільного із псуванням активів. Тобто суть природного убутку в тому, що це кількісні втрати запасів, обумовлені природними процесами, зі збереженням якості. А в разі псування ТМЦ про збереження якості говорити не доводиться. Загальна їх кількість в такому разі не змінюється. Тобто списати зіпсовану сільгосппродукцію (запаси, товари), застосувавши норми природного убутку, не можна. Крім того, не належать до природного убутку: втрати від розкрадання; різниці між фактичною масою тари та масою за трафаретом (завіс тари); технологічні втрати (наприклад, втрати зернової маси під час доробки); втрати від браку; втрати ТМЦ під час їх зберігання та транспортування, спричинені порушенням вимог стандартів, технічних і технологічних умов, правил технічної експлуатації, ушкодженням тари, недосконалістю засобів захисту товарів від втрат і станом технологічного устаткування, що застосовується; втрати ТМЦ під час ремонту та/або профілактики технологічного устаткування, що застосовується для зберігання та транспортування, під час внутрішньоскладських операцій, а також усі види аварійних втрат. Центрами виникнення природного убутку є: транспорт, яким перевозяться запаси; склади, де вони зберігаються; торгові зали, де відбувається реалізація. Де шукати норми природного убутку картоплі при зберіганні? Під природним убутком свіжої картоплі слід розуміти зменшення її маси в процесі зберігання внаслідок випаровування вологи та дихання. Щоб визначити, яка частина втраченої продукції є природним убутком, а яка – надприродним, потрібно звернутися до норм природного убутку, затверджених певним компетентним органом. ПК не передбачає самостійного визначення суб'єктами господарювання норм природних втрат запасів. В Україні нормативних актів, які б регулювали норми природного убутку, не затверджували, тому на практиці досі застосовують норми природних втрат колишнього СРСР. Підстава для цього – постанова ВРУ від 12.09.1991 № 1545-ХІІ «Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства Союзу РСР». У ній встановлено, що до прийняття відповідних актів законодавства України на її території застосовують законодавчі акти Союзу РСР з питань, які не врегульовані законодавством України, за умови, що вони не суперечать Конституції і законам України. У листах Мінекономрозвитку від 20.10.2014 № 3501-06/36416-07, Мінекономіки від 27.09.2007 № 58-24/222, від 19.09.2003 № 83-22/605, від 19.10.2000 № 55-25/324 чітко визначено, що українські підприємства в господарській діяльності користуються нормами природного убутку, ухваленими за радянських часів. Тож сільгосп підприємства можуть керуватися, зокрема, щодо картоплі нормами, затвердженими наказом Мінторгу СРСР від 26.03.1980 № 75 (далі – Наказ № 75). Цей документ містить, зокрема, норми природних втрат свіжої картоплі в разі тривалого та короткотривалого зберігання на базах та складах різного типу. Оскільки дотепер в Україні для сільськогосподарських підприємств

інших норм не встановлювалося, вважаємо можливим використовувати їх для визначення допустимих меж природних втрат картоплі. Як застосовувати норми Тут головне – запам'ятати три правила: Норми природного убутку застосовують лише після того, як установлений факт нестачі ТМЦ. Списувати природний убуток за затвердженими нормами до встановлення факту нестачі не можна. Списувати природний убуток можна лише після інвентаризації на основі відповідного розрахунку, складеного і затвердженого в установленому порядку. Якщо сума виявленої нестачі менша за норму природного убутку, то списують лише суму фактичної нестачі. Підставою для цього є розрахунок, складений бухгалтерією за участю матеріально відповідальної особи та затверджений керівником підприємства. Норми природних втрат не застосовуються: до ТМЦ, які враховані в загальному обороті складу, але фактично на складі не зберігалися (транзитні операції); до ТМЦ, списаних унаслідок псування. Граничний розмір природного убутку (ПУ) розраховується за формулою: $ПУ = М \times Н / 100 \%$, де М – фізична маса продукції за даними оперативного (складського) обліку, кг, т, ц; Н – норма природних втрат для цього виду продукції, %.

Тривале зберігання свіжої картоплі Під тривалим зберіганням слід розуміти зберігання продукції 20 і більше діб. У цьому разі звертаємось до Норм природних втрат свіжої картоплі, наведених у додатку 12 до Наказу № 75, та Інструкції із застосування цих норм, викладеної в додатку 13 (див. табл. 1). У них норми природного убутку диференційовано за типами складів: без штучного охолодження – до яких відносять спеціалізовані картоплесховища з природною, активною та примусовою вентиляцією, а також пристосовані приміщення; з охолодженням – сховища та камери, оснащені штучним холодом. Таблиця 1. Норми природного убутку свіжої картоплі за тривалого зберігання на базах і складах різного типу, %

Період зберігання	Зі штучним охолодженням	Без штучного охолодження
Бурти, траншеї	1,0	1,3
Вересень	1,4	0,6
Жовтень	0,6	0,9
Листопад	1,0	0,6
Грудень	0,7	0,7
Січень	0,5	0,5
Лютий	0,4	0,5
Березень	0,5	0,5
Квітень	0,7	0,9
Травень	0,8	1,1
Червень	1,5	0,8
Липень	1,8	0,8
Серпень	2,0	0,8
Вересень	2,5	0,8

Природні втрати свіжої картоплі під час зберігання розраховуються від середнього залишку запасів за кожен місяць зберігання. Для визначення середньомісячного залишку береться 1/2 залишку на 1-ше число цього місяця, залишок на 11-те число, залишок на 21-ше число цього місяця і 1/2 залишку на 1-ше число наступного місяця, і їх сума ділиться на 3. Остаточний розмір природних втрат картоплі визначається як сума щомісячних нарахувань втрат за інвентаризаційний період. Приклад 1 У ході проведення інвентаризації на сільгосп підприємстві було виявлено нестачу картоплі, що зберігалася в буртах з 4 жовтня до листопада включно. Кількість закладеної на зберігання картоплі – 20 т. Впродовж грудня картоплю було використано на фермі на корм тваринам. Обчислимо природні втрати картоплі, що зберігалася в буртах. 1. Визначаємо норми природного убутку (див. табл. 1): жовтень – 1,0 %, листопад – 0,7 %, грудень – 0,4 %. 2. Розрахуємо середньомісячні залишки картоплі: жовтень: $(1/2 \times 0 + 20 + 20 + 1/2 \times 20) : 3 = 16,67$ т; листопад: $(1/2 \times 20 + 20 + 20 + 1/2 \times 20) : 3 = 20$ т; грудень (місяць використання на корм) – виходячи із щоденних залишків картоплі у грудні, наприклад 10 т. 3. Визначаємо втрати в межах норм природного убутку: Отже, допустимий обсяг природного убутку картоплі – 0,347 т (0,167 т + 0,14 т + 0,04 т). Короткочасне зберігання Під короткочасним зберіганням слід розуміти зберігання картоплі до 20 діб. Тож якщо сільгосптоваровиробник реалізує (або іншим чином використовує) урожай картоплі протягом 20 днів з моменту оприбуткування її на склад, можна застосовувати відповідні Норми природних втрат з додатка 14 до Наказу № 75 та керуватися поясненнями з Інструкції, наведеної в додатку 15 до цього Наказу. Ці норми встановлені для короткочасного зберігання картоплі без тари та в тарі (контейнерах, лотках, м'якій тарі) в охолоджуваних та неохолоджуваних сховищах (див. табл. 2). До неохолоджуваних сховищ віднесено картоплесховища з природною або активною вентиляцією, пристосовані склади та підвали, а також відкриті майданчики за умови забезпечення захисту продукції від опадів, сонячного світла та підморожування шляхом укриття різними матеріалами, брезентом та ін. До сховищ, що охолоджуються, віднесено склади й камери зі штучним охолодженням. Таблиця 2. Норми природного убутку свіжої картоплі за короткотривалого зберігання на базах, складах різного типу та заготівельних пунктах, %

Період зберігання	Охолоджувані склади	Неохолоджувані склади
Картопля рання	0,6	0,8
Картопля пізня	0,2	0,3
Весна	0,2	0,3
Літо	0,5	0,4
Осінь	0,6	0,6

Враховуйте: ці норми природного убутку не застосовуються до картоплі, яка: жовтень: $16,67 \times 1 : 100 = 0,167$ т; листопад: $20 \times 0,7 : 100 = 0,14$ т; грудень: $10 \times 0,4 : 100 = 0,04$ т. приймається й відпускається без зважування; врахована в загальному обороті складу, але фактично на складі не зберігалася (транзитні операції); передана на тривале зберігання без зважування. Природний убуток в разі короткотривалого зберігання картоплі визначається від

залишку продукції на початок звітної періоду та прийнятої за цей період картоплі за масою нетто. Розрахунок покажемо на прикладі. Приклад 2 На охолоджувальний склад фермерського господарства 1 червня оприбутковано для короткочасного зберігання партію ранньої картоплі в кількості 10 т. Фактичні залишки на 1 червня становили 4 т. Під час закриття партії 1 липня фактичної наявності картоплі ранньої не виявилось. За даними оперативного (складського) обліку залишок становив 50 кг. Отже, нестача – 50 кг картоплі ранньої. За затвердженими нормами на природний убуток може бути списано: $(4 \text{ т} + 10 \text{ т}) \times 0,5 : 100 = 0,07 \text{ т}$, або 70 кг. Отже, фактична нестача картоплі ранньої в кількості 50 кг відноситься на витрати і може бути списана з матеріально відповідальної особи, оскільки вона не перевищує встановлених норм природних втрат. Списання нестач у бухобліку Нестачі картоплі, як і іншої сільгосппродукції рослинництва, можуть бути двох видів: у межах норм природного убутку; понад норми природного убутку. Відмінність у бухобліку нестач цих видів полягає у двох аспектах: у ПДВ-обліку і в наявності винної особи (див. табл. 3). Таблиця 3. Обліково-податкові наслідки нестач сільгосппродукції та інших запасів Нестачі в межах норм природного убутку Нестачі понад норми природних втрат винну особу відразу не встановлено або не встановлено взагалі винну особу встановлено ПДВ В ПДВ-обліку нестачі ТМЦ у межах норм природного убутку відображатися не повинні. Причина для такого висновку очевидна – відсутні підстави для нарахування податкових зобов'язань (далі – ПЗ) з ПДВ. Адже немає ні негосподарського використання ТМЦ, ні будь-яких інших обставин, які вимагають нараховувати компенсуючі ПЗ. Водночас, на думку ДПС (ЗІР, категорія 101.04, відповідь на питання «Як в податковому обліку з ПДВ відображається операція зі списання товарів в межах норм та/або понад норми природного убутку, які втратили товарний вигляд?»), слід дотримуватися такої умови: при списанні в межах норм природного убутку товарів ПЗ не нараховуються за умови, що вартість таких товарів включається до вартості готової продукції, яка підлягає оподаткуванню. В інших випадках – ПДВ нараховується за основною ставкою. Але ж за методикою бухобліку нестачі, виявлені в процесі зберігання, включають у витрати періоду (Дт 947), а не в собівартість готової продукції. Скоріше за все, податківці мали на увазі, що вартість утрачених ТМЦ має потрапити в кінцеву ціну товарів. А з огляду на те що кінцеву ціну сільгосппродукції визначають виходячи з усіх понесених на її виробництво витрат, проблем не має бути. Але на всякий випадок радимо підприємствам мати калькуляцію чи інший документ, в якому буде видно всі витрати на виробництва продукції. Зверніть увагу, що в питанні йдеться про запаси, які втратили товарний вигляд. У разі зменшення фізичної маси картоплі в результаті її дихання та випаровування вологи товарний вигляд не псується. Якщо сільгосппродукцію знищено внаслідок дії обставин непереборної сили в період воєнного, надзвичайного стану, нараховувати компенсуючі ПЗ на вартість товарів/послуг, придбаних і використаних для її вирощування, не потрібно (п. 321 підрозд. 2 розд. XX ПК) (див. «Знищення або псування сільгосппродукції під час воєнного стану: що треба знати бухгалтеру», «Списання та уцінка запасів під час війни»). Якщо понаднормова нестача виникла з інших причин і підприємство не має достатніх доказів, що сільгосппродукція була втрачена через форс-мажорні обставини, вимагається нарахування компенсуючих ПЗ згідно з пп. «г» п. 198.5 ПК (списання товарів, не використаних у госпдіяльності) У п. 188.1 ПК зазначено, що до складу договірної (контрактної) вартості не включаються, серед іншого, суми відшкодування шкоди. У ЗІР (категорія 101.07, відповідь на питання «Чи включаються до бази оподаткування ПДВ кошти, які надходять платнику податку як відшкодування збитків за пошкоджене, знищене або втрачене майно?») на підставі наведеної вище норми п. 188.1 ПК податківці зазначають, що кошти, які надходять платнику ПДВ як відшкодування збитків за пошкоджене, знищене або втрачене майно, не включаються до бази обкладення ПДВ. І з метою уникнення неоднозначного трактування норм чинного законодавства щодо нарахування ПДВ при отриманні платником податків коштів як відшкодування збитків за пошкоджене, знищене або втрачене майно у кожній конкретній ситуації треба детально вивчати документи (матеріали). Для надання відповіді з порушеного питання платникам податків необхідно звернутися до контролюючих органів з детальним описом конкретної ситуації та наданням копій документів для отримання індивідуальної податкової консультації в письмовій формі відповідно до ст. 52 ПК. Наша порада: як превентивний захід рекомендуємо в інвентаризаційних та інших документах, наказі керівника тощо про відшкодування збитків уникати фраз про те, що винна сторона компенсує вартість знищених (утрачених) товарів чи майна. Натомість у таких документах варто прописувати, що винна сторона відшкодовує понесені збитки, неотриманий прибуток тощо Податок на прибуток Списання нестачі запасів у межах і понад норми природних втрат, а також отримання відшкодування від винної особи не приводить у

платника податку на прибуток до коригувань фінансового результату до оподаткування. Облік таких нестач для цілей податку на прибуток ведеться за правилами бухобліку. Здійснювати коригування фінрезультату необхідно лише в разі, якщо заборгованість за претензією на суму наднормативної нестачі буде визнана безнадійною (пп. 139.2.1 і 139.2.2 ПК) або якщо підприємство створює резерви під списання нестач (пп. 139.1.1 – 139.1.2 ПК) Єдиний податок третьої групи Сума нестачі запасів не впливає на об'єкт оподаткування, оскільки відсутній факт отримання доходу в грошовій, а також у матеріальній або нематеріальній формі. Тобто така операція не вписується в межі пп. 292.1 та 292.3 ПК. Отримана від винної особи компенсація збитків у зв'язку з виявленою нестачею оподатковується єдиним податком. Таке грошове надходження не входить до винятків, наведених у п. 292.11 ПК Єдиний податок четвертої групи У платників єдиного податку четвертої групи сума нестачі запасів та їх відшкодування не впливає на об'єкт оподаткування цим податком Бухоблік Дт 947 – Кт 20, 27, 28 Дт 072; Дт 947 – Кт 20, 27, 28 Дт 947 – Кт 20, 27, 28; Дт 375 – Кт 716 Щодо псування сільгосппродукції та інших запасів, то, як ми зазначали раніше, норми природного убутку тут не застосовуються. Про особливості бухобліку та оподаткування в цьому разі ви можете ознайомитись у матеріалах «Знищення або псування сільгосппродукції під час воєнного стану: що треба знати бухгалтеру» і «Продукція реалізується за цінами, нижчими від собівартості: на яку ціну нараховувати ПДВ»).

Більш детально за посиланням: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-galuzeyi-buhgalterskyi-oblik-72-xranenie-kartofelya-buxuchet-i-nalogooblozhenie-estestvennoj-ubyli>