

Сільгоспідприємство виростило картоплю і зберігає її у складському приміщенні стороннього підприємства. Щомісяця на підставі договору воно оплачує послуги зі зберігання. Чи можна витрати на зберігання у поточному році включити до первісної вартості картоплі? Як обліковувати витрати на зберігання в наступному році? Відповіді на ці питання – у статті.

Складові первісної вартості сільгосппродукції Згідно з п. 10 П(С)БО 9 «Запаси» первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за НП(С)БО 16 «Витрати». Як зазначено в п. 11 НП(С)БО 16, до виробничої собівартості продукції включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (далі – ЗВВ). Очевидно, що витрати з відповідального зберігання не належать до прямих витрат на виробництво. Нагадаємо: прямими є витрати (вартість сировини та основних матеріалів, а також інші виробничі витрати), що утворюють основу вироблюваної продукції, та які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (п. 12, 14 НП(С)БО 16). Щодо ЗВВ, то їх склад наведено у п. 15 НП(С)БО 16. І там витрати на зберігання не зазначено в переліку витрат, що формують первісну вартість запасів. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції устанавлюються підприємством (п. 11 НП(С)БО 16). Водночас сільгоспідприємству варто враховувати Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 № 132 (далі – Методрекомендації № 132). Згідно з пп. «і» п. 2.21 цих Методрекомендацій до складу ЗВВ входять окремі види витрат, що стосуються всіх напрямів діяльності господарства, зокрема витрати на утримання основних засобів (включаючи орендну плату), які обслуговують виробничі процеси в різних напрямках діяльності господарства; а також витрати на утримання складів для зберігання виробничих запасів (крім складів для зберігання продукції та витрат на реалізацію). Тобто до ЗВВ можна включати витрати на утримання власних та орендованих складів, на яких зберігається виробничі запаси – сировина, яка потім буде використана для виробництва продукції. І такі витрати включаються до статті «Роботи та послуги» (згідно з п. 3.15 Методрекомендацій № 132). До цієї статті включаються також витрати холодильних установок і камер на замороження, охолодження та зберігання продукції. Але за умови, що продукція, яка в них зберігається (зокрема, овочі та плоди), призначена для перероблення. У такому разі витрати, пов'язанні зі зберіганням, є частиною виробничої собівартості продукції переробки. Натомість плата за користування послугами зі зберігання власно вирощеної картоплі, призначена для реалізації, не є ЗВВ, а отже, не є частиною виробничої собівартості. Додаткове підтвердження цього – у п. 14 НП(С)БО 9: «Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені), ... витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні у виробничому процесі перед наступним етапом виробництва». Отже, враховувати витрати на зберігання картоплі, призначеної для продажу, на складі зберігача у собівартості такої продукції за дебетом рахунку 23 «Виробництво» або Дт 91 «Загальновиробничі витрати» немає підстав.

Підприємство оплачує лише послуги із забезпечення її збереження, тоді як за цими запасами первісну вартість уже сформовано відповідно до п. 10 П(С)БО 9 та Методрекомендацій № 132. Складові витрат на збут Згідно з п. 14 П(С)БО 9 витрати на збут до первісної вартості запасів не включаються. Перелік витрат на збут, наведений у НП(С)БО 16, не дає розуміння того, чи належать до них витрати на зберігання. Утім, це впливає з Методрекомендацій № 132. Зокрема, згідно з п. 8.1 виробнича собівартість картоплі визначається до франко-місця зберігання. Тобто фактична собівартість урожаю визначається у звітному періоді, в якому урожай зібрано й доставлено до місця зберігання. Усі подальші витрати на виконання операцій з підготовки продукції до реалізації та її здійснення відносяться до витрат зі збуту. Отже, вищенаведені норми прямо й чітко передбачають, що витрати сільгоспідприємства на зберігання картоплі на складі сторонньої організації є витратами на збут. Тому їх облік ведуть на однойменному рахунку 93 – як у році збирання врожаю, так і в наступному. Податок на прибуток Витрати на збут не пов'язані з датою визнання доходу від реалізації продукції, тому визнаються в обліку в момент їх здійснення. У періоді здійснення витрати на збут зменшують фінрезультат до оподаткування за цей звітний період, а значить, і оподатковуваний прибуток. Різниця для збутових витрат Податковим кодексом (далі – ПК) не передбачені. Різниця виникають під час формування в бухгалтерії резервів

(забезпечень) у платників податку на прибуток, які зобов'язані коригувати фінрезультат на різниці з розд. III ПК. Згідно з пп. 139.1.1 і 139.1.2 ПК у виробника товарів (робіт, послуг) фінрезультат до оподаткування звітного періоду: збільшиться – на суму витрат на створення забезпечення гарантійних зобов'язань; зменшиться – на суму використання такого резерву в розмірі витрат, що відшкодовуються за рахунок резерву, а також суму його коригування (зменшення), на яке раніше фінрезультат за правилами НП(С)БО було збільшено. На сьогодні вже є, хоча і невелика, судова практика з аналізованого питання. Зокрема, за справами № 460/2367/19 та № 1740/2067/18. Рівненський окружний адміністративний суд у рішенні від 11.02.2020 у справі № 460/2367/19 зауважив, що нормою п. 9 НП(С)БО 9 не передбачено, що витрати на зберігання (винагорода, яка виплачується зберігачеві за договором зберігання) має включатися до первісної вартості запасів, а тому контролюючим органом безпідставно вираховано з витрат на збут понесені витрати на зберігання. Водночас є рішення не на користь платника податків – постанова Восьмого апеляційного суду від 26.10.2022 у справі № 1740/2067/18 (пров. № А/857/613/22). На думку суду, «за змістом вказаних нормативних актів витрати у виді витрат на зберігання ТМЦ підлягають включенню до собівартості продукції (робіт, послуг) та визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені». Але з таким твердженням не можна погодитися, враховуючи аргументи, наведені в цій статті. Висновки Витрати на послуги зі зберігання вирощеного та зібраного врожаю картоплі є витратами на збут підприємства. І мають відображатися у звітному періоді, в якому були понесені. Відносити такі витрати до первісної вартості продукції, яка призначена для реалізації, – безпідставно. Єдиний виняток – це використання сільгосппродукції в переробку. У такому разі сільгосппродукція є сировиною для промислового виробництва і витрати на її зберігання підлягають включенню до собівартості переробки.

Більш детально за посиланням: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-galuzevyi-buhgalterskyi-oblik-72-kuda-otnesti-rasxody-na-xranenie-urozhaya-kartofelya>