



## СПИСАНИЕ ИСПОРЧЕННОЙ ПРОДУКЦИИ ИЗ-ЗА НЕВОЗМОЖНОСТИ ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ В ПЕРИОД КАРАНТИНА

Из-за карантинных ограничений многие сельхоз-предприятия столкнулись с проблемой реализации своей продукции. Особенно актуально это для предприятий, которые занимаются производством скоропортящейся продукции (молоко, молочная, мясная, плодоовощная продукция и т. п.). И в случае невозможности реализации такой продукции или использования в собственной хозяйственной деятельности (например, на корм скоту) ее придется утилизировать и списать. В этой статье рассмотрим налоговые и учетные последствия такого списания.

### Документальное оформление

Прежде всего отметим, что установление факта порчи продукции и ее дальнейшего списания требует проведения инвентаризации. Это предусмотрено п. 7 разд. I Положения об инвентаризации

активов и обязательств, утвержденного приказом Минфина от 02.09.14 г. № 879 (далее – Положение № 879).

Инвентаризация проводится на день установления факта порчи продукции. Руководитель своим приказом должен создать инвентаризационную комиссию. В ее обязанности входит определение объема испорченной продукции, разработка предложений относительно ее судьбы (использование в хозяйственной деятельности, списание и т. п.).

По результатам инвентаризации комиссия составляет по одному экземпляру следующих документов:

**1) Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей** (форма № Инв-4 с.-г., приложение 4 к п. 4.20 Методических рекомендаций по инвентаризации основных средств, не-

материальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств, расчетов и незавершенного производства сельскохозяйственных предприятий, которые являются приложением к письму Минагрополитики от 04.12.03 г. № 37-27-12/14023, далее – Методрекомендации № 37). В описи указываются наименование испорченной продукции, ее количество, причины, степень и характер порчи, предложения относительно их обесценивания, списания или возможности использования;

**2) Сличительную ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных и других ценностей** (форма № Инв-18 с.-г., приложение 18 к п. 13.1 Методрекомендаций № 37);

**3) протокол инвентаризационной комиссии.** Регламентированной формы протокола для коммерческих предприятий на сегодняшний день нет. Поэтому предприятие должно разработать ее самостоятельно. В протоколе также приводятся предложения относительно списания продукции или ее возможного использования. Протокол утверждается руководителем предприятия в течение 5 рабочих дней после завершения инвентаризации.

**Обращаем внимание!** Результаты инвентаризации отражаются в бухучете и финотчетности того отчетного периода, в котором закончена инвентаризация (п. 2, 3 разд. IV Положения № 879).

Для списания испорченной продукции с баланса нужно составить соответствующий первичный документ. На практике таким документом является **акт на списание** (далее – акт). Действующим законодательством не предусмотрена типовая форма такого акта. Поэтому, учитывая положения ст. 9 Закона от 16.07.99 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», предприятие должно разработать ее самостоятельно.

В акте указывают наименование испорченной продукции, которая подлежит списанию, ее количество и стоимость, а также причины порчи. Акт составляется в двух экземплярах (один передают материально ответственному лицу, второй – в бухгалтерию) и подписывается членами инвентаризационной комиссии.

Если испорченную продукцию можно использовать в хозяйственной деятельности (например, на корм скоту), то кроме этого акта нужно составить также **Накладную-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов** (типовая форма № М-11, утвержденная приказом Минстата от 21.06.96 г. № 193), которой фикси-

руют перемещение продукции из одной группы (например, овощная продукция) в другую (например, корма).

## Нормы естественной убыли

Отметим, что в данном случае не удастся списать всю или часть испорченной продукции за счет норм естественной убыли.

Ведь под **естественной убылью** товарно-материальных ценностей понимают уменьшение их количества (массы) вследствие естественного изменения биологических или физико-химических свойств (даже при условии соблюдения всех действующих норм и стандартов) при сохранении качественных характеристик. То есть естественная убыль предусматривает потерю количества, а не качества ТМЦ.

К естественной убыли относятся количественные потери продукции, причиной которых являются нормальные природные процессы: испарение влаги, выветривание. По общему правилу они могут возникнуть в процессе хранения, а также в период реализации в пункте продажи.

Не считаются естественной убылью потери вследствие повреждения тары, а также брак и отходы, которые получаются в процессе хранения и товарной обработки (п. 5 и 6 Инструкции по применению норм естественной убыли свежих картофеля, овощей и плодов при длительном хранении на базах и складах разного типа, изложенной в приложении 13 к приказу Минторга СССР от 26.03.80 г. № 75).

То есть в случае порчи продукции вследствие залежалости и невозможности ее реализации нормы естественной убыли не применяются, а потеря продукции из-за ее порчи является лишь сверхнормативной. Сверхнормативные потери возникают не из-за природных факторов, а в основном из-за бесхозяйственных действий субъекта хозяйствования или других лиц.

*Итак, если вы установили, что во время хранения сельхозпродукции определенная ее часть **испортилась** (сгнила), то потерю такой продукции **нужно считать только сверхнормативной**.*

## НДС

Сама по себе операция по списанию испорченной продукции не является объектом обложения НДС. Но без налоговых последствий по НДС в этом случае, к сожалению, вряд ли удастся обойтись. Объясним почему.

## Компенсирющие налоговые обязательства

В НК есть п. 198.5, согласно которому, если приобретенные с НДС товары/необоротные активы/услуги не использованы в хозяйственной деятельности, на их стоимость нужно начислить налоговые обязательства по НДС (далее – НО). Такие НО начисляют для корректировки входного НДС, отраженного при приобретении этих товаров/необоротных активов/услуг. Поэтому на практике их принято называть компенсирующими НО.

### Почему необходимо начислять компенсирующие НО в случае списания испорченной продукции?

Дело в том, что такая продукция считается не использованной в хозяйственной деятельности, поскольку ее списывают с баланса из-за порчи, а не по причине реализации или использования, например, на корм скоту. Ведь в целях налогообложения хозяйственной считается деятельность лица, связанная с производством (изготовлением) и/или реализацией товаров, выполнением работ, предоставлением услуг и направленная на получение дохода (пп. 14.1.36 НК). Впрочем, никакого дохода от испорченной продукции предприятие не получит.

Это означает, что если для производства продукции, которая испортилась и будет списана, вы приобретали товары/услуги, то на стоимость приобретения таких товаров/услуг нужно начислить компенсирующие НО.

В данном случае нет оснований начислять компенсирующие НО на всю стоимость списанной продукции. Ведь кроме приобретенных товаров/услуг в ее себестоимость были включены и другие расходы. Например, для производства молока предприятие несло расходы на содержание коров – как связанные с приобретением (корма, ветпрепараты, электроэнергия, горючее и т. п.), так и не связанные (зарплата, амортизация основных средств, услуги собственных вспомогательных производств и т. п.).

*Таким образом, компенсирующие НО нужно начислить не на всю стоимость продукции, которая списывается, а лишь на стоимость товаров/услуг, приобретенных у плательщиков НДС и использованных для производства такой продукции. В приведенном выше примере производства молока это стоимость кормов, ветпрепаратов, электроэнергии, горючего.*

Кстати, такого же мнения придерживается и ГНС. Так, в индивидуальной налоговой консультации от 26.04.19 г. № 1858/6/99-99-15-03-02-15/ИНК указано, что в случае списания самостоятельно изготовленной готовой продукции в связи с невозможностью ее использования в хозяйственной деятельности налогоплательщик обязан начислить НО согласно п. 198.5 НК, а именно **исходя из стоимости товаров/услуг, приобретенных с НДС и частично или полностью использованных для производства такой продукции.**

В этой же ИНК налоговики подчеркивают, что в случаях, когда особенности учета и/или специфика деятельности плательщика НДС **не дают возможности** определить такую стоимость, компенсирующие НО доначисляются исходя из **обычной** цены самостоятельно изготовленной продукции, в связи со списанием которой осуществляет такое доначисление.

Правда, непонятно, при чем здесь обычная стоимость (напомним, обычная стоимость продукции собственного производства как база обложения НДС применяется в случае реализации такой продукции). В этой же ситуации никакой реализации не происходит, поэтому мы уверены, что **в случае невозможности выделить из себестоимости стоимость приобретенных товаров/услуг начислять компенсирующие НО нужно исходя из себестоимости продукции**, а не ее обычной стоимости.

**Обратите внимание:** начислять компенсирующие НО нужно, только если продукция была списана с баланса из-за невозможности в дальнейшем использовать ее в хозяйственной деятельности или продать. Например, если предприятие не списывает продукцию, а использует ее на корм скоту или продает по значительно сниженным ценам (в частности, населению), то начислять компенсирующие НО не нужно.

## Расчет компенсирующих НО

Прежде всего отметим, что в качестве базы налогообложения для начисления компенсирующих НО нужно брать стоимость приобретения товаров/услуг, которые были использованы для производства списываемой продукции (п. 189.1 НК).

Чтобы определить сумму, на которую начисляются компенсирующие НО, необходимо **проанализировать и выделить из себестоимости испорченной продукции стоимость товаров/услуг, приобретенных у плательщиков НДС.** Например, к таким товарам/услугам относятся семена, удобре-

ния, горючее, корма, электроэнергия, ветпрепараты, услуги сторонних предприятий/предпринимателей и т. п. (т. е. все то, что могло быть приобретено с НДС). Такие расходы, как зарплата, начисления на нее, амортизация, услуги собственных вспомогательных производств, распределенные общепроизводственные расходы и т. п., в расчет суммы, на которую начисляют компенсирующие НО, не включают, ведь они не связаны с приобретением товаров/услуг и не содержат НДС.

Расчет НО рекомендуем оформить бухгалтерской справкой.

Покажем на числовом примере, как исчислить сумму компенсирующих НО.

### Пример 1

Сельхозпредприятие в апреле текущего года из-за сложностей с реализацией овощной продукции выявило порчу 15 ц моркови, себестоимость которой составляет 700 грн/ц. Акт списания был составлен 22.04.20 г.

Себестоимость 1 ц моркови состоит из следующих расходов (см. таблицу):

(грн)

Статьи расходов	Сумма	
	всего	из них товары/услуги, приобретенные с НДС
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Расходы на оплату труда, всего	100	
Отчисления на ЕСВ, всего	22	
Семена, всего	140	140
Горючее, израсходованное на посев	110	110
Горючее, израсходованное на сбор урожая	90	90
Удобрения	75	75
Полученные услуги по внесению удобрений	35	35
Услуги собственных вспомогательных подразделений	43	
Амортизация основных средств	35	
Распределенные общепроизводственные расходы	45	
<b>Всего</b>	<b>700</b>	<b>450</b>

Таким образом, на 15 ц моркови стоимость приобретенных с НДС товаров/услуг, которые вошли в ее себестоимость, составляет 6 750 грн (450 грн x 15 т). Именно на эту сумму надо начислить компенсирующие НО:

$$6\ 750\ \text{грн} \times 20\ \% = 1\ 350\ \text{грн}.$$

### Оформление налоговой накладной

Для начисления компенсирующих НО составляется **сводная налоговая накладная** (далее – НН) (п. 11 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом Минфина от 31.12.15 г. № 1307, далее – Порядок № 1307).

Такую НН нужно выписать не позже последнего дня налогового периода, в котором предприятие списывает испорченную продукцию (п. 198.5 НК), и зарегистрировать в Едином реестре налоговых накладных в установленные для этого сроки. То есть НН не обязательно оформлять датой составления акта на списание продукции. Главное – сделать это в том же периоде, в котором составлен такой акт.

Причем, если продукция списывается в течение отчетного периода несколько раз, можно составить по всем этим операциям одну сводную НН в конце отчетного периода.

Сводная НН заполняется согласно п. 8, 11 Порядка № 1307, а именно:

- в левом верхнем углу в графе «Сводная налоговая накладная» делается отметка «1»;
- графе «Тип причины» указывается код **13** «Составлена в связи с использованием производственных или непроизводственных средств, других товаров/услуг не в хозяйственной деятельности»;
- графе «Получатель (покупатель)» – собственное наименование, в строке «Индивидуальный налоговый номер получателя (покупателя)» – условный ИНН «**6000000000000**»;
- графе «Номенклатура товаров/услуг продавца» – дата составления и порядковые номера НН, полученных при приобретении товаров/услуг, по которым определяются НО (п. 16 Порядка № 1307). Поскольку в ситуации со списанием готовой продукции собственного производства

предприятие определяет НО расчетным путем (т. е. нет возможности указать номера входящих НН), в этой графе можно привести причину их начисления, например: «Условная поставка товаров/услуг, использованных в операциях, не связанных с хозяйственной деятельностью, в связи с порчей продукции на основании акта списания от \_\_\_ № \_\_\_» (приводится дата составления акта и его номер);

- графы 3.1, 3.2, 3.3, 5–9 и 12 не заполняются.

### Отражение компенсирующих НО в декларации по НДС

В декларации по НДС компенсирующие НО отражаются в специальной строке **4.1**.

В приложении 5 «Расшифровки налоговых обязательств и налогового кредита в разрезе контрагентов» НО, начисленные по сводной НН, приводятся в строке «Прочие» с условным кодом **«600000000000»**.

### Налог на прибыль

Что касается налога на прибыль, то, к счастью, для его плательщиков не будет дополнительной налоговой нагрузки (как для плательщиков НДС) в случае списания испорченной продукции.

Здесь все так же, как и в бухучете. То есть расходы, отраженные в бухучете в связи со списанием испорченной продукции, будут учтены при определении финансового результата, который является объектом обложения налогом на прибыль. Ведь разд. III НК не предусмотрено каких-то специальных правил налогообложения недостач и порчи запасов.

### Бухгалтерский учет

В бухучете ничего сложного. Согласно п. 14 и 27 П(С)БУ 16 «Расходы» сверхнормативные недостачи и потери от порчи ценностей не включаются в первичную стоимость запасов и списываются на расходы отчетного периода. Планом счетов бухгалтерского учета для такого вида расходов предусмотрен субсчет **947** «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Учет списанной испорченной готовой продукции до ее передачи специализированным предприятиям для дальнейшего хранения, уничтожения и утилизации может отражаться на забалансовом субсчете **072** «Невозмещенные недостачи и потери от порчи ценностей».

Если после установления факта порчи продукции можно использовать в хозяйственной деятельности (в частности, продать, но по сниженной цене, или использовать на корм скоту), тогда она не списывается на расходы отчетного периода, а входит в себестоимость реализации (Дт одноименного счета **90**) или относится в соответствующие расходы в зависимости от направления использования во внутривозвращенных целях (в частности, Дт **232** «Производство», если продукция используется на корм животным).

### Пример 2

Из-за невозможности реализации овощной продукции предприятие списывает 15 ц моркови себестоимостью 700 грн/ц. Расчетным путем (см. пример 1) определено, что стоимость приобретенных товаров/услуг, которые были использованы для производства моркови, составляет 450 грн/ц.

## ЧИТАЙТЕ В СЛЕДУЮЩЕМ НОМЕРЕ

- Двойная индексация арендной платы за землю: советы редакции и судебная практика.
- Гибель и порча посевов: налогообложение и бухучет.
- Как оприходовать семена, полученные бесплатно по акции.

В учете эти операции отражаются так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет				Сумма
			По общему Плану счетов		По упрощенному Плану счетов		
			Дт	Кт	Дт	Кт	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Списана стоимость испорченной моркови (15 ц x 700)	Протокол инвентаризационной комиссии, акт на списание	947	27	96	26	10 500
2	Начислены компенсирующие НО (450 x 15 ц x 20 %)	Сводная НН	949	641	96	641	1 350
3	В конце отчетного периода списаны расходы деятельности на финансовый результат	Бухгалтерская справка	791	947	79	96	10 500
			791	949	79	96	1 350

## ВЫВОДЫ



Продукция, которая испортилась, подлежит списанию на основании протокола инвентаризационной комиссии и акта на списание.

Продукция, которая списывается с баланса, считается не использованной в хозяйственной деятельности, поэтому на стоимость товаров/услуг, использованных для ее производства, нужно начислить компенсирующие НО.

В бухучете стоимость списанной продукции относится на расходы отчетного периода с отражением на субсчете 947, а начисленные компенсирующие НО относятся на субсчет 949.

*Руслана КРАСНОЦОК, редактор направления  
«Бухгалтерский учет и налогообложение»*



## ЛИЦЕНЗИЯ НА ХРАНЕНИЕ ГОРЮЧЕГО: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА

**Из этой статьи вы узнаете:** как учитывать лицензию на право хранения горючего.

**Что можно сделать на практике:** признать право на хранение горючего или расходами, или нематериальным активом (далее – НА), исходя из собственного профессионального суждения.

Дополнительно на эту тему см. также «БАЛАНС-АГРО», 2020, № 4-5, с. 44, № 15, с. 19.

### Лицензия для целей учета

**Лицензия** – это документ, подтверждающий право субъекта хозяйствования на осуществление определенного вида хозяйственной деятельности,

который подлежит лицензированию (п. 5 ч. 1 ст. 1 Закона от 02.03.15 г. № 222-VIII «О лицензировании видов хозяйственной деятельности»). То есть, получив лицензию, предприятие **получает право осуществлять определенный вид деятельности.**

Получение лицензии на право хранения горючего предусмотрено Законом от 19.12.95 г. № 481/95-ВР