



СПИСАННЯ ЗІПСОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ ЧЕРЕЗ НЕМОЖЛИВІСТЬ ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ У ПЕРІОД КАРАНТИНУ

Через карантинні обмеження багато сільгоспідприємств зіткнулися з проблемою реалізації своєї продукції. Особливо актуально це для підприємств, що займаються виробництвом продукції, яка швидко псується (молоко, молочна, м'ясна, плодоовочева продукція тощо). І в разі неможливості реалізації такої продукції або використання у власній господарській діяльності (наприклад, на корм худобі) її доведеться утилізувати та списати. У цій статті розглянемо податкові та облікові наслідки такого списання.

Документальне оформлення

Передусім зазначимо, що встановлення факту списання продукції та її подальшого списання

вимагає проведення інвентаризації. Це передбачено п. 7 розд. І Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879 (далі – Положення № 879).

Інвентаризація проводиться на день встановлення факту псування продукції. Керівник своїм наказом має створити інвентаризаційну комісію. До її обов'язків входить визначення обсягу зіпсованої продукції, розроблення пропозицій щодо її долі (використання у господарській діяльності, списання тощо).

За результатами інвентаризації комісія складає по одному примірнику таких документів:

1) Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей (форма № Інв-4 с.-г., додаток 4 до п. 4.20 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 04.12.03 р. № 37-27-12/14023, далі – Методичні рекомендації № 37). В описі вказуються найменування зіпсованої продукції, її кількість, причини, ступінь і характер псування, пропозиції щодо її знецінення, списання або можливості використання;

2) Звіряльну відомість результатів інвентаризації товарно-матеріальних та інших цінностей (форма № Інв-18 с.-г., додаток 18 до п. 13.1 Методичних рекомендацій № 37);

3) протокол інвентаризаційної комісії. Регламентованої форми протоколу для комерційних підприємств на сьогодні немає. Тому підприємство має розробити її самостійно. У протоколі також наводяться пропозиції щодо списання продукції або її можливого використання. Протокол затверджується керівником підприємства протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації.

Звертаємо увагу! Результати інвентаризації відображаються у бухобліку та фінзвітності того звітного періоду, у якому закінчено інвентаризацію (п. 2, 3 розд. IV Положення № 879).

Для списання зіпсованої продукції з балансу потрібно скласти відповідний первинний документ. На практиці таким документом є **акт на списання** (далі – акт). Чинним законодавством не передбачена типова форма такого акта. Тому, враховуючи положення ст. 9 Закону від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємство має розробити її самостійно.

В акті зазначають найменування зіпсованої продукції, що підлягає списанню, її кількість та вартість, а також причини псування. Акт складається у двох примірниках (один передають матеріально відповідальній особі, другий – до бухгалтерії) та підписується членами інвентаризаційної комісії.

Якщо зіпсовану продукцію можна використати в господарській діяльності (наприклад, на корм худобі), то крім цього акта слід скласти також **Накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє пе-**

реміщення) матеріалів (типова форма № М-11, затверджена наказом Міністату від 21.06.96 р. № 193), якою фіксують переміщення продукції з однієї групи (наприклад, овочева продукція) до іншої (наприклад, корми).

Норми природного убутку

Значимо, що в даному випадку не вдасться списати всю або частину зіпсованої продукції за рахунок норм природного убутку.

Адже під **природним убутком** товарно-матеріальних цінностей розуміють зменшення їх кількості (маси) унаслідок природної зміни біологічних або фізико-хімічних властивостей (навіть за умови дотримання усіх чинних норм і стандартів) за збереження якісних характеристик. Тобто природний убуток передбачає втрату кількості, а не якості ТМЦ.

До природного убутку належать кількісні втрати продукції, причиною яких є нормальні природні процеси: випаровування вологи, вивітрювання. За загальним правилом вони можуть виникнути у процесі зберігання, а також у період реалізації в пункті продажу.

Не вважаються природним убутком втрати внаслідок ушкодження тари, а також брак і відходи, що виникають у процесі зберігання та товарного оброблення (п. 5 і 6 Інструкції із застосування норм природного убутку свіжих картоплі, овочів і плодів при тривалому зберіганні на базах і складах різного типу, викладеної в додатку 13 до наказу Мініторгу СРСР від 26.03.80 р. № 75).

Тобто в разі псування продукції через залежалість та неможливість її реалізації норми природного убутку не застосовуються, а втрата продукції через її псування є лише понаднормовою. Наднормативні втрати виникають не через природні фактори, а в основному через негосподарські дії суб'єкта господарювання чи інших осіб.

*Тож, якщо ви встановили, що під час зберігання сільгосппродукції певна її частина **зіпсувалася** (згнила), то втрату такої продукції **слід уважати лише понаднормовою**.*

ПДВ

Сама по собі операція зі списання зіпсованої продукції не є об'єктом обкладення ПДВ. Але без

податкових наслідків із ПДВ у цьому випадку, на жаль, навряд чи вдасться обійтися. Пояснимо чому.

Компенсуючі податкові зобов'язання

У ПК є п. 198.5, відповідно до якого, якщо придбані з ПДВ товари/необоротні активи/послуги не використані в господарській діяльності, на їхню вартість слід нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ (далі – ПЗ). Такі ПЗ нараховують для коригування вхідного ПДВ, відображеного під час придбання цих товарів/необоротних активів/послуг. Тому на практиці їх прийнято називати компенсуючими ПЗ.

Чому необхідно нараховувати компенсуючі ПЗ у разі списання зіпсованої продукції?

Справа в тім, що така продукція вважається невикористаною в господарській діяльності, оскільки її списують із балансу через псування, а не з причини реалізації чи використання, наприклад на корм худобі. Адже в цілях оподаткування господарською вважається діяльність особи, пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг і спрямована на отримання доходу (пп. 14.1.36 ПК). Утім, ніякого доходу від зіпсованої продукції підприємство не отримає.

Це означає, що, якщо для виробництва продукції, що зіпсувалася і буде списана, ви придбавали товари/послуги, то на вартість придбання таких товарів/послуг слід нарахувати компенсуючі ПЗ.

У даному випадку немає підстав нараховувати компенсуючі ПЗ на всю вартість списаної продукції. Адже окрім придбаних товарів/послуг до її собівартості були включені й інші витрати. Наприклад, для виробництва молока підприємство несло витрати на утримання корів – як пов'язані з придбанням (корми, ветпрепарати, електроенергія, пальне тощо), так і не пов'язані (зарплата, амортизація основних засобів, послуги власних допоміжних виробництв тощо).

Таким чином, компенсуючі ПЗ слід нарахувати не на всю вартість продукції, що списується, а лише на вартість товарів/послуг, придбаних у платників ПДВ і використаних для виробництва такої продукції.

У наведеному вище прикладі виробництва молока це вартість кормів, ветпрепаратів, електроенергії, пального.

До речі, такої ж думки дотримується і ДПС. Так, в індивідуальній податковій консультації від 26.04.19 р. № 1858/6/99-99-15-03-02-15/ІПК зазначено, що в разі списання самостійно виготовленої готової продукції у зв'язку з неможливістю її використання у 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.**

У цій же ІПК податківці наголошують, що у випадках коли особливості обліку та/або специфіка діяльності платника ПДВ **не дають можливості** визначити таку вартість, компенсуючі ПЗ донараховуються виходячи зі **звичайної** ціни самостійно виготовленої продукції, у зв'язку зі списанням якої здійснюється таке донарахування.

Щоправда, не зрозуміло, до чого тут звичайна вартість (нагадаємо, звичайна вартість продукції власного виробництва як база обкладення ПДВ застосовується у разі реалізації такої продукції). У цій же ситуації ніякої реалізації не відбувається, тому ми впевнені, що **в разі неможливості виділити із собівартості вартість придбаних товарів/послуг нараховувати компенсуючі ПЗ слід виходячи із собівартості продукції**, а не її звичайної вартості.

Зверніть увагу: нараховувати компенсуючі ПЗ потрібно, лише якщо продукцію було списано з балансу через неможливість надалі використати її в господарській діяльності чи продати. Наприклад, якщо підприємство не списує продукцію, а використовує її на корм худобі чи продає за значно зниженими цінами (зокрема, населенню), то нараховувати компенсуючі ПЗ не потрібно.

Розрахунок компенсуючих ПЗ

Насамперед зазначимо, що за базу оподаткування для нарахування компенсуючих ПЗ слід брати вартість придбання товарів/послуг, які були використані для виробництва продукції, що списується (п. 189.1 ПК).

Аби визначити суму, на яку нараховуються компенсуючі ПЗ, необхідно **проаналізувати й виділити із собівартості зіпсованої продукції вартість товарів/послуг, придбаних у платників ПДВ.** Наприклад, до таких товарів/послуг нале-

жать насіння, добрива, пальне, корми, електроенергія, ветпрепарати, послуги сторонніх підприємств/підприємців тощо (тобто все те, що могло бути придбане з ПДВ). Такі витрати, як зарплата, нарахування на неї, амортизація, послуги власних допоміжних виробництв, розподілені загально-виробничі витрати тощо, до розрахунку суми, на яку нараховують компенсуючі ПЗ, не включають, адже вони не пов'язані з придбанням товарів/послуг та не містять ПДВ.

Розрахунок ПЗ рекомендуємо оформити бухгалтерською довідкою.

Покажемо на числовому прикладі, як обчислити суму компенсуючих ПЗ.

Приклад 1

Сільгосп підприємство у квітні поточного року через складнощі з реалізацією овочевої продукції виявило псування 15 ц моркви, собівартість якої становить 700 грн/ц. Акт списання був складений 22.04.20 р.

Собівартість 1 ц моркви складається із таких витрат (див. таблицю):

(грн)

Статті витрат	Сума	
	усього	з них товари/послуги, придбані з ПДВ
1	2	3
Витрати на оплату праці, усього	100	
Відрахування на ЄСВ, усього	22	
Насіння, усього	140	140
Пальне, витрачене на сібву	110	110
Пальне, витрачене на збирання урожаю	90	90
Добрива	75	75
Отримані послуги з унесення добрив	35	35
Послуги власних допоміжних підрозділів	43	
Амортизація основних засобів	35	
Розподілені загально-виробничі витрати	45	
Усього	700	450

Таким чином, на 15 ц моркви вартість придбаних із ПДВ товарів/послуг, що ввійшли до її собівартості, становить 6 750 грн (450 грн x 15 т). Саме на цю суму треба нарахувати компенсуючі ПЗ:

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

Оформлення податкової накладної

Для нарахування компенсуючих ПЗ складається **зведена податкова накладна** (далі – ПН) (п. 11 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів від 31.12.15 р. № 1307, далі – Порядок № 1307).

Таку ПН слід виписати не пізніше останнього дня податкового періоду, у якому підприємство списує зіпсовану продукцію (п. 198.5 ПК), та зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлені для цього строки. Тобто ПН не обов'язково оформлювати датою складання акта на списання продукції. Головне – зробити це в тому самому періоді, у якому складено такий акт.

Причому, якщо продукція списується протягом звітної періоду декілька разів, можна скласти за всіма цими операціями одну зведену ПН наприкінці звітної періоду.

Зведена ПН заповнюється згідно з п. 8, 11 Порядку № 1307, а саме:

- у лівому верхньому куті в графі «Зведена податкова накладна» робиться позначка «**1**»;
- графі «Тип причини» указується код **13** «Складена у зв'язку з використанням виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/послуг не в господарській діяльності»;
- графі «Отримувач (покупець)» – власне найменування, у рядку «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» – умовний ІПН «**600000000000**»;
- графі «Номенклатура товарів/послуг продавця» – дата складання та порядкові номери ПН, отриманих під час придбання товарів/послуг, за якими визначаються ПЗ (п. 16 Порядку № 1307). Оскільки в ситуації зі списанням готової продукції власного виробництва підпри-

ємство визначає ПЗ розрахунковим шляхом (тобто немає можливості вказати номери вхідних ПН), у цій графі можна навести причину їх нарахування, наприклад: «Умовне постачання товарів/послуг, використаних в операціях, не пов'язаних із господарською діяльністю, у зв'язку з псуванням продукції на підставі акта списання від ___ № ___» (наводиться дата складання акта і його номер);

- графи 3.1, 3.2, 3.3, 5–9 та 12 не заповнюються.

Відображення компенсуючих ПЗ у декларації з ПДВ

У декларації з ПДВ компенсуючі ПЗ відображаються у спеціальному рядку **4.1**.

У додатку 5 «Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів» ПЗ, нараховані за зведеною ПН, наводяться в рядку «Інші» з умовним кодом **«600000000000»**.

Податок на прибуток

Що стосується податку на прибуток, то, на щастя, для його платників не буде додаткового податкового навантаження (як для платників ПДВ) у разі списання зіпсованої продукції.

Тут все так само, як і в бухобліку. Тобто витрати, відображені в бухобліку у зв'язку зі списанням зіпсованої продукції, будуть ураховані при визначенні фінансового результату, який є об'єктом обкладення податком на прибуток. Адже розд. III ПК не передбачено якихось спеціальних правил оподаткування нестач і псування запасів.

Бухгалтерський облік

У бухобліку нічого складного. Відповідно до п. 14 та 27 П(С)БО 16 «Витрати» наднормативні нестачі та втрати від псування цінностей не включаються до первісної вартості запасів та списуються на витрати звітного періоду. Планом рахунків бухгалтерського обліку для такого виду витрат передбачено субрахунок **947** «Недостачі та втрати від псування цінностей».

Облік списаної зіпсованої готової продукції до її передачі спеціалізованим підприємствам для подальшого зберігання, знищення та утилізації може відобразитися на позабалансованому субрахунку **072** «Невідшкодовані недостачі та втрати від псування цінностей».

Якщо після встановлення факту псування продукцію можна використати в господарській діяльності (зокрема, продати, але за зниженою ціною, або використати на корм худобі), тоді вона не списується на витрати звітного періоду, а входить до собівартості реалізації (Дт однойменного рахунка **90**) або відноситься до відповідних витрат залежно від напряму використання у внутрішньогосподарських цілях (зокрема, Дт **232** «Виробництво», якщо продукція використовується на корм тваринам).

Приклад 2

Через неможливість реалізації овочевої продукції підприємство списує 15 ц моркви собівартістю 700 грн/ц. Розрахунковим шляхом (див. приклад 1) визначено, що вартість придбаних товарів/послуг, що були використані для виробництва моркви, становить 450 грн/ц.

ЧИТАЙТЕ В НАСТУПНОМУ НОМЕРІ

- Подвійна індексація орендної плати за землю: поради редакції та судова практика.
- Загибель і псування посівів: оподаткування та бухоблік.
- Як оприбуткувати насіння, отримане безплатно за акцією.

В обліку ці операції відображаються так:

(грн)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік				Сума
			За загальним Планом рахунків		За спрощеним Планом рахунків		
			Дт	Кт	Дт	Кт	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Списано вартість зіпсованої моркви (15 ц x 700)	Протокол інвентаризаційної комісії, акт на списання	947	27	96	26	10 500
2	Нараховано компенсуючі ПЗ (450 x 15 ц x 20 %)	Зведена ПН	949	641	96	641	1 350
3	Наприкінці звітної періоду списано витрати діяльності на фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	791	947	79	96	10 500
			791	949	79	96	1 350

ВИСНОВКИ

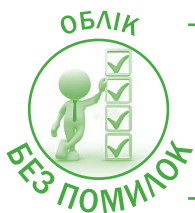


Продукція, що зіпсувалася, підлягає списанню на підставі протоколу інвентаризаційної комісії та акта на списання.

Продукція, що списується з балансу, вважається такою, що не використана в господарській діяльності, тому на вартість товарів/послуг, використаних для її виробництва, слід нарахувати компенсуючі ПЗ.

У бухобліку вартість списаної продукції відноситься на витрати звітної періоду з відображенням на субрахунок 947, а нараховані компенсуючі ПЗ – на субрахунок 949.

*Руслана КРАСНОЦОК, редактор напряму
«Бухгалтерський облік та оподаткування»*



ЛІЦЕНЗІЯ НА ЗБЕРІГАННЯ ПАЛЬНОГО: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ

Із цієї статті ви дізнаєтеся: як обліковувати ліцензію на право зберігання пального.

Що можна зробити на практиці: визнати право на зберігання пального або витратами, або нематеріальним активом (далі – НА), виходячи із власного професійного судження.

Додатково на цю тему див. також «БАЛАНС-АГРО», 2020, № 4-5, с. 44; № 15, с. 19.

Ліцензія для цілей обліку

Ліцензія – це документ, який підтверджує право суб'єкта господарювання на провадження певного виду господарської діяльності, що підлягає

ліцензуванню (п. 5 ч. 1 ст. 1 Закону від 02.03.15 р. № 222-VIII «Про ліцензування видів господарської діяльності»). Тобто, отримавши ліцензію, підприємство **отримує право здійснювати певний вид діяльності.**

Отримання ліцензії на право зберігання пального передбачено Законом від 19.12.95 р. № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу