

Алексей НАГОРНЫЙ, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения

НЕДОСТАЧИ ПРИ ЭКСПОРТЕ ЗЕРНА: БУХУЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ

Сельхозпредприятия – экспортеры зерна часто сталкиваются с тем, что со своего склада (с элеватора) они отгружают одно количество продукции, а впоследствии в экспортной таможенной декларации (далее – ТД) оно оказывается меньшим. Причина – недостача (убыль) зерна, возникшая во время его транспортировки и/или перегрузки в порту. Порядок бухгалтерского учета в этом случае зависит от того, перешло на дату оформления ТД право собственности на зерно к нерезиденту или нет. Рассмотрим этот вопрос подробнее (НДС-особенности данной ситуации освещены на с. 21 этого номера).

В какой момент происходит переход права собственности

В данном случае нужно внимательно изучить свой ВЭД-договор. Возможны следующие варианты:

- **дата** перехода права собственности **определена в договоре** с покупателем. Обычно при установлении этой даты привязываются либо к дате передачи продукции (товара) перевозчику, либо к дате оформления ТД, либо к моменту фактического пересечения границы. Если такая дата прописана, **рекомендуем** ориентироваться на нее;
- если **даты нет**, то рассуждать следует так. Если в ВЭД-договоре не указано, правом какой страны регламентируется договор, по умолчанию будет применяться право страны продавца, то есть право Украины (пп. 1 ч. 1 ст. 44 Закона от 23.06.2005 № 2709-IV). Согласно ч. 1 ст. 334 Гражданского кодекса (далее – ГК) право собственности у приобретателя имущества по договору возникает с момента передачи имущества, если иное не установлено договором или законом. Под передачей имущества подразумевается его вручение перевозчику, организации связи и т. п. для отправления, если доставка производится за счет покупателя, или непосредственно покупателю (ч. 2 ст. 334 ГК). На эту же дату к покупателю переходит и риск случайного уничтожения или повреждения товара, если иное не предусмотрено договором или законом (ч. 1 ст. 668 ГК).

Отметим, что на дату перехода к покупателю рисков и выгод, связанных с правом собственности, а также при соблюдении других условий,

перечисленных в п. 8 НП(С)БУ 15, поставщик отражает в своем бухучете доход от реализации продукции.

Если право собственности перешло на дату оформления ТД или позже

 **Как отразить недостачу в бухгалтерском учете сельхозпредприятия?**

В этом случае нерезиденту передается зерно за минусом недостающего количества. Значит, недостача – это потери самого сельхозпредприятия, и считать такую продукцию реализованной покупателю нельзя. Недостача должна быть отражена в учете предприятия проводкой Дт **947** «Недостачи и потери от порчи ценностей» – Кт **27** «Продукция сельскохозяйственного производства» (п. 20 НП(С)БУ 16 «Расходы»).

Оформить недостачу **рекомендуем** актом на списание. Основанием для его составления будут в том числе данные ТД, расчет убыли при перегрузке, предоставляемый портом (если он будет предоставлен) и другие аналогичные документы. Дату составления акта логично привязать к дате оформления ТД. Именно на эту дату будет понятно, какая часть сельхозпродукции будет реализована покупателю, а какая – списана как недостача.

Начисление налоговых обязательств по НДС на основании п. 198.5 Налогового кодекса (далее – НК) отражается записью Дт **949** «Прочие расходы операционной деятельности» – Кт **641/НДС**. В этом случае НДС – косвенный налог, который не возмещается предприятию, поэтому его место – в расходах (п. 20 НП(С)БУ 16).

В каком размере отражается доход от реализации продукции?

Доход от реализации продукции (Дт **362** «Расчеты с иностранными покупателями» – Кт **701** «Доход от реализации готовой продукции») отражается исходя из стоимости того количества продукции, право собственности на которое фактически перешло к покупателю (без учета недостачи)

Это же количество продукции списываем в расходы проводкой Дт **901** «Себестоимость реализованной готовой продукции» – Кт **27**.

Как быть, если нерезидент оплачивает полностью всю продукцию (в т. ч. и недостачу, возникшую до передачи ему продукции)?

Если по условиям договора нерезидент оплачивает всю продукцию (в т. ч. и недостачу), тогда эта часть оплаты, на наш взгляд, считается прочим доходом и отражается записью Дт **3772** «Расчеты с прочими дебиторами-нерезидентами» – Кт **719** «Прочие доходы от операционной деятельности».

Считаем, что данная операция не облагается НДС, поскольку право собственности на продукцию в виде недостачи к нерезиденту не перешло (пп. 14.1.191 НК).

Учет у экспортера ведется так (курсы НБУ – условные):

(евро/грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	12.10.2021. Курс НБУ – 31,00 грн за €1. Поступила предоплата за 700 т зерна на распределительный счет	Выписка банка	316	6812*	€175 000 5 425 000
2	13.10.2021. Курс НБУ – 31,20 грн за €1. Перечислена инвалюта с распределительного на текущий валютный счет		312	316	€175 000 5 460 000
3	Отражен доход в виде курсовой разницы по субсчету 316** [€175 000 x (31,20 – 31,00)]	Бухгалтерская справка	316	714	35 000
4	29.10.2021. Курс НБУ – 30,90 грн за €1. Передано право собственности на зерно, указанное в ТД, отражен доход (698,8 т x 250 евро/т)	ТД, СМР, расходная накладная	362	701	€174 700 5 415 700***
5	Списана на расходы себестоимость реализованного зерна (2 625 000 – 4 500)	Бухгалтерская справка	901	27	2 620 500
6	Списана недостача зерна	Акт списания недостачи	947	27	4 500

* Кредиторская задолженность по полученной предоплате является немонетарной статьей, она всегда отражается по курсу на дату ее возникновения, курсовые разницы по ней не определяются (п. 4, пп. «б» п. 7, п. 8 НП(С)БУ 21).

** Инвалюта как на распределительном, так и на текущем валютном счете является монетарной статьей, значит, по ней нужно определять курсовые разницы и на дату хозяйственной операции после выбытия инвалюты со счета, и на дату баланса (п. 4, 8 НП(С)БУ 21).

*** Поскольку за продукцию была получена предоплата, доход определяется по курсу НБУ на дату ее получения (п. 6 НП(С)БУ 21).

1	2	3	4	5	6
7	Начислены налоговые обязательства по НДС	Сводная налоговая накладная	949	641/ НДС	560*
8	Отражен доход в части предоплаты за недостающее зерно, которая не будет возвращаться покупателю (1,2 т x 250 евро/т)	Бухгалтерская справка	3772	719	€300 9 300**
9	Произведен взаимозачет задолженностей	Не оформляются	6812	362	€174 700 5 415 700
			6812	3772	€300 9 300
10	Списаны на финансовый результат:	Регистры учета			
	– доход от реализации зерна		701	791	5 415 700
	– доход в виде компенсации стоимости недостачи зерна		719	791	9 300
	– себестоимость реализованного зерна		791	901	2 620 500
	– себестоимость зерна, списанного как недостача		791	947	4 500
	– расходы в сумме налоговых обязательств по НДС		791	949	560
	– доход от курсовой разницы		714	791	35 000

* Налоговые обязательства по НДС начисляются не на всю учетную стоимость (себестоимость) недостачи, а только на сумму приобретений с НДС, входящих в себестоимость (по условиям примера такие приобретения составляют 2 800 грн). Поэтому сумма налоговых обязательств равна 560 грн (2 800 грн x 20 %).

** Поскольку за продукцию была получена предоплата, доход определяется по курсу НБУ на дату ее получения (п. 6 НП(С)БУ 21).

Если право собственности перешло до оформления ТД

В этом случае обычно право собственности переходит на складе поставщика (по факту передачи зерна перевозчику), то есть до выявления недостачи (потери) зерна. Такая недостача – это уже проблемы нерезидента, поскольку право собственности на потерянное зерно перешло к нему еще до того, как зерно было потеряно. Поэтому записи Дт **362** – Кт **701** и Дт **901** – Кт **27** делаются на общее количество продукции, переданное нерезиденту (с учетом недостачи).

Однако тут необходимо обратить внимание на НДС. Нулевая ставка НДС применяется только к той части продукции, которая указана в экспортной ТД (пп. 195.1.1 НК). Поэтому недостача зерна приравнивается к продукции, реализованной в Украине. Это значит, что сверху на стоимость недостачи нужно начислить налоговые обязательства по ставке 20 % или 14 % на основании п. 188.1 НК. Датой начисления будет дата оформления ТД, поскольку именно на эту дату станет понятно, какая часть переданного нерезиденту зерна не будет экспортирована. Отражение НДС в бухучете зависит от того, будут ли стороны договора поставки увеличивать цену зерна (в части, которая не будет вывезена) на сумму НДС. А именно:

- если будут, то начисление налоговых обяза-

тельств отражаем проводками Дт **362** – Кт **701** и Дт **701** – Кт **641/НДС**;

- если не будут, тогда место НДС – в прочих расходах операционной деятельности (п. 20 НП(С)БУ 16), запись Дт **949** – Кт **641/НДС**.

Пример 2

ООО «Зерно» заключило с нерезидентом (AGRO LTD, Испания) договор на поставку 500 т зерна ржи договорной стоимостью 250 евро/т (условная стоимость (себестоимость) зерна равна 3 000 000 грн). 1 октября этого года получена предоплата в полном объеме. 12 октября 500 т зерна были погружены на железнодорожный транспорт. По условиям договора право собственности на зерно переходит к покупателю в момент его отгрузки со склада поставщика. После доставки зерна в порт и его перегрузки в порту из железнодорожных вагонов на судно была выявлена недостача 3 т зерна. В итоге в ТД было указано и отправлено нерезиденту 497 т зерна ржи. Дата завершения оформления ТД – 20 октября. Цена зерна в связи с выявлением недостачи пересматриваться не будет.

Итак, стоимость 497 т зерна ржи следует обложить НДС по ставке 0 %, а к стоимости 3 т зерна нужно применить ставку НДС 20 % как за реализованное на таможенной территории Украины (далее – ТТУ).

В учете экспортера эти операции отражаются так (курсы НБУ – условные):

(евро/грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	01.10.2021. Курс НБУ – 31,20 грн за €1. Поступила предоплата за 500 т зерна на распределительный счет (500 т x 250 евро/т)	Выписка банка	316	6812*	<u>€125 000</u> 3 900 000
2	В тот же день перечислена инвалюта с распределительного на текущий валютный счет		312	316	<u>€125 000</u> 3 900 000
3	12.10.2021. Курс НБУ – 30,90 грн за €1. Передано право собственности на зерно, отгруженное на ж/д транспорт, отражен доход (500 т x 250 евро/т)	ТД, CMR, расходная накладная	362	701	<u>€125 000</u> 3 900 000**
4	Списана на расходы себестоимость реализованного зерна	Бухгалтерская справка	901	27	3 000 000
5	20.10.2021. Курс НБУ – 31 грн за €1. Начислены налоговые обязательства по НДС на сумму зерна, реализованного на ТТУ (3 т x 250 евро/т x 31 x 20 %)	Налоговая накладная	949	641/ НДС	4 650
6	Произведен взаимозачет задолженностей	Не оформляются	6812	362	<u>€125 000</u> 3 900 000
7	Списаны на финансовый результат:	Регистры учета			
	– доход от реализации зерна		701	791	3 900 000
	– себестоимость реализованного зерна		791	901	3 000 000
	– расходы в сумме налоговых обязательств по НДС		791	949	4 650

* Кредиторская задолженность по полученной предоплате является немонетарной статьей, она всегда отражается по курсу на дату ее возникновения, курсовые разницы по ней не определяются (п. 4, пп. «б» п. 7, п. 8 НП(С)БУ 21).

** Поскольку за продукцию была получена предоплата, доход определяется по курсу НБУ на дату ее получения (п. 6 НП(С)БУ 21).