

УДК 657.222

ПОТЕРИ ОТ ГИБЕЛИ МОЛОДНЯКА И ВЗРОСЛЫХ ЖИВОТНЫХ: БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ АСПЕКТЫ

Анищенко В.С., канд. экон. наук, доцент, заместитель декана факультета экономики и менеджмента УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье рассматриваются актуальные новации бухгалтерского и налогового учета, обусловленные принятием изменений в ряд нормативных правовых актов, касающихся вопросов определения потерь в пределах норм естественной убыли. Потери от гибели молодняка и взрослых животных, порядок их отражения в учете, - ключевые вопросы для сельского хозяйства. Акцентируется внимание на вариантах их решения.

Ключевые слова: сельское хозяйство, потери от гибели животных, нормы естественной убыли, технологические отходы животных, затраты, бухгалтерский учет, налоговый учет.

Введение. В соответствии с действующим налоговым законодательством в Республике Беларусь затратами, учитываемыми при налогообложении, признаются экономически обоснованные затраты, определяемые на основании документов бухгалтерского учета, если иное не установлено Налоговым кодексом Республики Беларусь, далее – НК [1], и (или) законодательством. В рамках ведения налогового учета при необходимости допускается проведение расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета (ст.169 НК).

К затратам, учитываемым при налогообложении прибыли, относятся:

- затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (далее – затраты по производству и реализации);
- нормируемые затраты (пбз.2 п.1 ст.169 НК).

Учитывая специфику сельского хозяйства в бухгалтерском учете допускается включать в затраты отрасли животноводства потери от гибели молодняка и взрослых животных, находящихся на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел. Установленные нормы технологического отхода животных и птицы применяются исключительно в целях налогового учета.

Обратим внимание, что с 27 декабря 2021 г. действуют новые нормы товарных потерь (2). Рассмотрим, могут ли ими воспользоваться сельскохозяйственные организации, и каким образом определяются потери от гибели животных, как они учитываются в бухгалтерском и налоговом учете.

Основная часть. Порядок учета затрат на содержание молодняка крупного рогатого скота и животных на откорме регламентируют Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) (письмо Минсельхозпрода от 14.01.2016 № 04-2-1-32/178) [3].

Затраты на содержание скота группируются по следующим статьям затрат:

- материальные ресурсы, используемые в производстве;
- оплата труда;
- отчисления на социальные нужды;
- содержание основных средств;
- работы и услуги;
- расходы по страхованию имущества;
- расходы денежных средств;
- потери от брака, падежа животных;
- общепроизводственные затраты;
- прочие затраты.

Падеж животных – событие, требующее самого пристального внимания и рассмотрения руководством организации. Чаще всего за таким фактом стоит виновное лицо, но не всегда. Потери от гибели молодняка могут рассматриваться как технологические потери, и порядок их списания производится в соответствии с законодательством. С учетом данного факта, в письме Минсельхозпрода от 14.01.2016 № 04-2-1-32/178 прописано, что по статье «Потери от брака, падежа животных» отражаются потери от гибели молодняка и взрослых животных, находящихся на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел. В эту статью не включаются

потери, подлежащие взысканию с виновных лиц, а также потери вследствие стихийных бедствий (п.37 гл. 4).

В сельском хозяйстве возникает необходимость определения так называемых технологических потерь животных. В частности, под технологическими потерями крупного рогатого скота понимается падеж крупного рогатого скота при выращивании и содержании.

Особо подчеркнем, что в соответствии с письмом Минсельхозпрода от 14.01.2016 № 04-2-1-32/178 установленные нормы технологического отхода животных и птицы применяются в целях налогового учета.

Показатель отхода и смертности в целях налогового учета рассчитывается за каждый месяц нарастающим итогом в целом по организации, каждому виду животных и технологическим группам.

Показатель допустимого технологического отхода и смертности по группе «телята до 20 дней», «поросята сосуны», «ягнята до 4 месяцев под маткой» рассчитываются к полученному приплоду.

По всем другим группам – к среднему поголовью, рассчитанному исходя из количества кормо-дней содержания животных в конкретной группе за период, по которому определяется показатель допустимого технологического отхода и смертности.

Как видим, показатель технологических потерь – величина, рассчитываемая на базе установленной нормы и с учетом определенного порядка.

Обратим внимание, что с 27 декабря 2021 г. действуют новые нормы товарных потерь, утвержденные постановлением МАРТ от 01.10.2021 № 66 [2], которыми могут воспользоваться многие организации. Однако в числе утвержденных норм технологические потери животных и птицы, отсутствуют.

Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 29.06.2011 № 867 «О некоторых вопросах Министерства сельского хозяйства и продовольствия» констатирует, что Минсельхозпрод в пределах своей компетенции в порядке, установленном актами законодательства, а в необходимых случаях совместно с другими республиканскими органами государственного управления утверждает в установленном законодательством порядке отраслевые нормы труда и нормативы расхода ресурсов, а также иные нормы расхода, включая нормы естественной убыли и технологических потерь, необходимые для обеспечения производственного процесса в сельском хозяйстве, рыбохозяйственной деятельности и производстве пищевых продуктов (подп.5.4 п.5).

Нормы технологических потерь крупного рогатого скота, которыми вправе были воспользоваться сельскохозяйственные организации до 26.06.2022 г., представлены в приложении к постановлению Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 27.07.2020 г. № 38 «Об установлении норм технологических потерь крупного рогатого скота» (далее – постановление № 38). Их величина следующая (таблица 1).

Таблица 1. – Нормы технологических потерь крупного рогатого скота, применяемые до 26.06.2022 г.

№ п/п	Производственно-возрастные и технологические группы	Технологические потери крупного рогатого скота при выращивании и содержании, процентов	
1	Молодняк крупного рогатого скота	период от рождения до 2 месяцев	5,5
		от 2 до 6 месяцев	2
		от 6 до 12 месяцев	1
		от 12 до 24 месяцев	1
2	Коровы, нетели и быки старше 24 месяцев	1	

Примечание – Источник: собственная разработка

Постановлением №38 были установлены нормы технологических потерь крупного рогатого скота, однако порядок их применения на практике данным постановлением не был раскрыт. В большинстве случаев возникали вопросы, связанные с применением нормы технологических потерь отхода по группе «Телята до 20 дней». При этом отметим, что в соответствии с п.5 ст.9 Закона от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» организация самостоятельно с применением профессионального суждения специалистов могла разработать необходимый порядок расчета потерь по нужным технологическим группам и закрепить его в учетной политике.

Указанные в таблице 1 нормы технологических потерь применялись к молодняку крупного рогатого скота в случае его падежа и при отсутствии виновных лиц, а также при условии своевременного проведения противоэпизоотических, профилактических и других специальных ветеринарных мероприятий, правильной подготовки маточного поголовья к осеменению и отелам, соблюдения ветеринарно-санитарных требований при получении приплода, обеспечения маточного поголовья и новорожденного молодняка полноценным питанием и зооигиеническими условиями содержания.

Если падеж животных происходил по причине несоблюдения указанных выше требований, применение установленных норм выбытия скота в обозначенных случаях, как по не зависящим от работников отрасли животноводства причинам, считался недопустимым. В таких случаях виновные в падеже скота работники и должностные лица несут материальную ответственность вне зависимости от количества павшего скота (нормы падежа в таких случаях не применяются) в соответствии с трудовым законодательством.

С 26.06.2022 г. постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 16.06.2022 г. №63 «Об установлении норм технологических потерь крупного рогатого скота» закреплен иной вариант расчета рассматриваемого показателя (см. таблицу 2).

Таблица 2. – Нормы потерь крупного рогатого скота, применяемые с 26.06.2022

Месяц	Технологические потери крупного рогатого скота (нарастающим итогом с начала года). %
Январь	0,2
Февраль	0,4
Март	0,7
Апрель	1,1
Май	1,5
Июнь	1,7
Июль	1,9
Август	2,1
Сентябрь	2,3
Октябрь	2,5
Ноябрь	2,7
Декабрь	3,0

Примечание – Источник: собственная разработка

В целях применения данного постановления пояснено, что к технологическим потерям крупного рогатого скота относятся:

- животные, павшие от заразных и незаразных болезней, погибшие от пожаров, нападения диких животных, стихийных бедствий (затонувшие, убитые молнией и иные);
- животные, падеж которых произошел по вине работника организации, даже в том случае, если убыток был им возмещен;
- экстренно убитые животные, мясо которых может быть использовано только на корм скоту (зверям);
- животные, мясо которых по заключению ветеринарной службы признано непригодным для использования на пищевые цели, а направлено на техническую утилизацию.

При этом технологические потери крупного рогатого скота рассчитываются как отношение технологических потерь крупного рогатого скота за отчетный период к сумме поголовья скота (без животных основного стада) на 1 января отчетного года и количества полученного приплода за отчетный период.

Справедливо отметить, что указанная методика расчета технологических потерь крупного рогатого скота требует конкретизации и рекомендательных указаний по увязке расчетов с учетом появления нового нормативного акта с 26.06.2022 г.

Таким образом, рассчитанные технологические потери животных позволят налогоплательщикам соблюсти нормы величины нормируемых затрат (подп. 1.3 п. ст. 171 НК). Кроме того, не подлежат вычету суммы НДС по товарам в случае их порчи, утраты, за исключением (часть первая подп. 24.15 п. 24 ст. 133 НК):

- порчи, утраты товаров в связи с чрезвычайными обстоятельствами: пожар, авария, стихийное бедствие, дорожно-транспортное происшествие;
- падежа (гибели) животных из-за возникновения заразной (опасной) болезни животных, при которой устанавливается карантин в порядке, установленном законодательством;
- порчи, утраты основных средств и нематериальных активов.

Обратим внимание, что в целях исчисления НДС товар - это не только товар, отражаемый в бухгалтерском учете на счете 41 «Товары», а также готовая продукция, материалы, отдельные предметы в составе средств в обороте и т. д., кроме денег и имущественных прав (подп.7.1 п.7 ст.115 НК). Следовательно, если на утраченный товар законодательно установлены нормы убыли (потерь, боя), то восстанавливается только часть суммы «входного» НДС, приходящаяся на стоимость товара сверх установленных норм. Та часть суммы «входного» НДС, которая приходится на стоимость товара в пределах установленных норм, остается в вычетах. Постановлением Минсельхозпрода от 16.06.2022 г. № 63 (законодательный акт) установлены нормы технологических потерь животных, в пределах величины которых НДС не восстанавливается.

Что касается порядка бухгалтерского учета потерь от падежа животных, то согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов [4], он зависит от причин падежа.

Стоимость животных (в т.ч. основного стада), павших в результате чрезвычайных ситуаций, а также полученные от них шкуры, рога, копыта, технические жиры и другое отражают в составе прочих доходов и расходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» (п.13).

Стоимость животных, павших и вынужденно забитых по вине сотрудников, расценивают как порчу ценностей и отражают на счете 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» с последующим отнесением на виновное лицо (в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению ущерба»).

В случае падежа животных основного стада в результате болезни их стоимость с учетом расходов на захоронение включают в состав расходов по инвестиционной деятельности, отражаемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (п.14).

Заключение. Выполненный анализ новаций, предусмотренных рядом нормативно-правовых актов, касающихся определения технологических потерь животных от гибели, позволяет сделать следующие выводы:

1. Нормы технологических потерь крупного рогатого скота, вступившие в силу с 26.06.2022г. применяются в целях налогового учета.
2. Практика их применения требует конкретизации, что возможно сделать в соответствии с законодательством в учетной политике организации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г., № 71-3: с измен. и доп.: от 31.12.2021, № 141-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информации РБ.
2. Постановление Министерства антимонопольного регулирования и торговли Республики Беларусь от 01.10.2021 № 66 «Об установлении норм товарных потерь» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информации РБ.
3. Письмо Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14.01.2016 № 04-2-1-32/178 «О применении методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг)» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информации РБ.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 № 102: в ред. Постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 22 декабря 2018 г. № 74 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информации РБ.

LOSSES FROM THE DEATH OF YOUNG AND MATURE ANIMALS: ACCOUNTING AND TAX ASPECTS

Anishchenko V. S., Associate Professor, Candidate of Economic Sciences, Deputy Dean of the Faculty of Economics and Management of the Belarusian State University of Economics

Annotation. The article discusses the current innovations in accounting and tax accounting, due to the adoption of changes in a number of regulatory legal acts relating to the issues of determining losses within the limits of attrition. Losses from the death of young and adult animals, the order of their reflection in the account, are key issues for agriculture. Attention is focused on the options for their solution.

Keywords: agriculture, losses from death of animals, norms of natural loss, technological waste of animals, costs, accounting, tax accounting.