

УДК 631.16:658.155:631.563

**К ВОПРОСУ О НОРМИРОВАНИИ ПОТЕРЬ  
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ  
ПРИ ЕЕ ХРАНЕНИИ**

**С. Ю. Щербатюк<sup>1</sup>, Е. А. Пилипенко<sup>2</sup>, М. Г. Жук<sup>3</sup>, Живула А. В.<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> – УО «Гродненский государственный аграрный университет»  
г. Гродно, Республика Беларусь (Республика Беларусь, 230008,  
г. Гродно, ул. Терешковой, 18; e-mail: Svet\_ggau@mail.ru);

<sup>2</sup> – Полтавский государственный аграрный университет  
г. Полтава, Украина (Украина, 36003, г. Полтава, ул. Сквороди, 1/3;  
e-mail: pilipenko.katya@yahoo.com);

<sup>3</sup> – УО «Гродненский государственный университет имени Янки Купалы»  
г. Гродно, Республика Беларусь (Республика Беларусь, 230023,  
г. Гродно, ул. Ожешко, 22; e-mail: mzhuk59@mail.ru)

**Ключевые слова:** инвентаризация, естественная убыль, порча, ущерб, нормирование, сельскохозяйственная продукция.

**Аннотация.** В статье определены проблемы нормирования естественной убыли сельскохозяйственной продукции. В связи с этим предложена систематизация нормативно-правовых актов, которые могут использоваться в качестве базовых для установления и закрепления собственных норм естественной убыли сельскохозяйственными и заготовительными организациями. Разработан алгоритм и принципы применения норм естественной убыли для оценки компенсируемого и некомпенсируемого ущерба от потерь и порчи сельскохозяйственной продукции в результате хранения. Представленные в статье авторские разработки будут способствовать формированию более достоверной информации для целей внутрихозяйственного контроля и управления.

## TO THE QUESTION OF RATING THE LOSS OF AGRICULTURAL PRODUCTS DURING STORAGE

S. Yu. Shcharbatsiuk<sup>1</sup>, E. A. Pilipenko<sup>2</sup>, M. G. Zhuk<sup>3</sup>, A. V. Zhyvula<sup>1</sup>

<sup>1</sup> – EI «Grodno state agrarian university»

Grodno, Republic of Belarus (Republic of Belarus, 230008, Grodno, 28 Tereshkova st.; e-mail: [Svet\\_ggau@mail.ru](mailto:Svet_ggau@mail.ru));

<sup>2</sup> – Poltava State Agrarian University

Poltava, Ukraine (Ukraine, 36003, Poltava, Skovorodist., 1/3; e-mail: [pilipenko.katya@yahoo.com](mailto:pilipenko.katya@yahoo.com));

<sup>3</sup> – EI «Grodno State University named after Yanka Kupala»

Grodno, Republic of Belarus (Republic of Belarus, 230023, Grodno, 22 Ozheshko st.; e-mail: [mzhuk59@mail.ru](mailto:mzhuk59@mail.ru))

**Key words:** *inventory, natural loss, spoilage, damage, rationing, agricultural products.*

**Summary.** *The article identifies the problems of rationing the natural loss of agricultural products. In this regard, a systematization of normative legal acts has been proposed, which can be used as basic ones for the establishment and consolidation of their own norms of natural loss by agricultural and procurement organizations. An algorithm and principles for applying the norms of natural loss have been developed to assess compensated and non-compensated damage from losses and damage to agricultural products as a result of storage. The author's developments presented in the article will contribute to the formation of more reliable information for the purposes of on-farm control and management.*

*(Поступила в редакцию 01.06.2021 г.)*

**Введение.** Хранение сельскохозяйственной продукции на складах, в хранилищах, кладовых сопряжено с потерей качества и количества этой продукции, что является следствием их усушки, утруски, гниения и т. п. Такие потери носят название порчи и естественной убыли и сопряжены с материальным ущербом для организации.

Рассматривая сущностное содержание указанных понятий, следует учитывать не только экономическую, но и юридическую их составляющую, поскольку материальный ущерб, вызванный указанными потерями продукции, сопряжен с дальнейшими правовыми последствиями как для организации, так и для отдельных лиц.

В то же время актуализируется вопрос не только о выявлении и регистрации фактов таких потерь, но и их оценке с позиции нормального производственного риска (естественная убыль, или некомпенсируемый ущерб для организации) и злоупотреблений, хищений и других неправомерных действий в отношении указанных активов, влекущие за собой

недостачи и порчу, которые рассматриваются как ущерб, подлежащий компенсации виновными лицами (при наличии таковых).

**Цель работы.** Таким образом, в настоящем исследовании поставлена цель – обобщить и систематизировать особенности оценки потерь при хранении сельскохозяйственной продукции, их нормирования и применения для определения размера материального ущерба (компенсируемого и не компенсируемого).

**Материал и методика исследований.** Исследование проводилось на основе положений ряда нормативно-правовых актов, действующих в настоящий момент в Республике Беларусь. В частности, была изучена регламентация порядка отражения в учете движения на складе сельскохозяйственной продукции в соответствии с ниже приведенными нормативными документами [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8].

Также исследовались нормативные акты, принятые в СССР:

Приказ Министерства торговли СССР от 26 марта 1980 г. N 75 «Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в торговле» (далее – Инструкция № 75);

Инструкция по применению норм естественной убыли зерна, продуктов его переработки и семян масличных культур при хранении утвержденной Министерством сельского хозяйства СССР 29.10.1985 г.;

Инструкция по применению норм естественной убыли кормов при хранении, утвержденной постановлением Минсельхоза СССР от 30.04.1985 г.; приложение № 2 к постановлению ГОСКОМИТЕТА СССР № 12.

Правовая основа оценки материального ущерба в Республике Беларусь изучалась на основании [9, 10].

**Результаты исследований и их обсуждение.** Как правило, потери продукции при хранении выявляются в результате инвентаризации. Для того чтобы определить, какая часть недостающего (испорченного) товара может быть списана на расходы предприятия, а какая является сверхнормативной и оценивается как подлежащий возмещению ущерб, необходимо:

- 1) установить фактическую недостачу товара;
- 2) применить нормы естественной убыли и рассчитать объем недостачи в пределах норм естественной убыли;
- 3) определить сверхнормативную недостачу товара.

Так, из действующих нормативных актов следует, что естественная убыль – это потери товара (уменьшение его массы при сохранении качества в пределах требований нормативных документов), являющиеся следствием физико-химических свойств товара, воздействия метеорологических факторов и несовершенства применяемых в данное время

средств защиты продукции от потерь при транспортировании, хранении и реализации [3, 4]. Порча – ухудшение всех или отдельных качеств (свойств) товара, в результате которого данный товар не может быть использован для целей реализации и (или) в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) [4].

Установлено, что в настоящий момент в Республике Беларусь:

(а) в действующих нормативных актах отсутствует точный перечень и классификация потерь при хранении сельскохозяйственной продукции;

(б) отсутствуют соответствующие нормативные документы, устанавливающие пределы (нормативы) потерь.

При этом следует учитывать следующие принципиальные положения [5, 6, 7]:

нормы убыли можно применять только в случае, когда выявлены фактические недостатки;

убыль активов в пределах установленных норм определяют после зачета недостатков излишками по пересортице. Если после зачета по пересортице, проведенного в соответствии с [6], имеет место недостача, нормы естественной убыли применяют в отношении того наименования актива, по которому установлена недостача;

при отсутствии установленных норм такие недостатки и (или) порчи товаров признаются сверхнормативными.

Было установлено, что последнее положение приобретает существенное значение при исчислении налога на прибыль, поскольку потери от недостачи и (или) порчи при хранении, транспортировке и (или) реализации товаров, запасов в пределах норм естественной убыли, а также норм потерь (боя), установленных законодательством, а при их отсутствии – в пределах норм, установленных руководителем по согласованию с собственником, общим собранием участников, членов потребительского общества, уполномоченных или лицом, ими уполномоченным, относятся к нормируемым затратам [5].

В связи с указанным правомерным является вопрос о том, какие конкретно нормы естественной убыли можно применять организациям при длительном хранении сельскохозяйственной продукции.

Обзор действующих нормативно-правовых актов показывает, что в отношении, например, свежего картофеля, овощей и плодов нормы естественной убыли регламентированы Приказом № 42 [3], в частности, для в городской и сельской розничной торговой сети, а также нормы естественной убыли свежего картофеля при длительном хранении в неохлажденных хранилищах. Норм естественной убыли при длительном хранении свежего картофеля, овощей и плодов с учетом разных условий

хранений (охлаждаемые и неохлаждаемые склады, овощефруктохранилища, с искусственной и естественной вентиляцией) в Республике Беларусь на сегодняшний день не установлено. То же можно отметить и в отношении зерновой продукции, кормов (грубых и сочных).

В данном случае также следует обратить внимание на Письмо МНС [4], которым разъясняется, что с учетом положений п. 2 ст. 3 Закона от 17.07.2018 № 130-3 «О нормативных правовых актах» приказ Минторга № 42 не обладает признаками НПА и не входит в состав законодательства.

Поскольку НК не содержит специальных норм, регулирующих порядок расчета нормируемых потерь, то организациям предоставлено право самостоятельно разрабатывать алгоритм расчета потерь товаров, запасов в зависимости от специфики деятельности предприятия, сезонности, сроков и условий хранения товаров, запасов и иных объективных причин, влияющих на размер потерь [4].

Учитывая изложенное, для целей исчисления налога на прибыль в состав нормируемых затрат подлежат включению потери от недостачи и (или) порчи при хранении, транспортировке и (или) реализации сельскохозяйственной продукции (зерна, картофеля, овощей и плодов) в пределах отдельно разработанных норм естественной убыли, потерь (боя), установленных организацией самостоятельно, независимо от методов, применяемых при их разработке.

Таким образом, в условиях отсутствия установленных законодательством норм естественной убыли, норм потерь зерна, кормов, картофеля, овощей и плодов при их хранении на складах заготовительной либо сельскохозяйственной организации следует:

1) самостоятельно разработать алгоритм (методику) расчета норм естественной убыли, норм потерь (боя) с учетом специфики деятельности, сезонности, сроков и условий хранения товаров, запасов и иных объективных причин, которые могут оказать влияние на размер товарных потерь.

При разработке указанных норм можно руководствоваться нормами и методикой расчета согласно приказу № 42 либо применять иные нормы и алгоритм.

2) утвердить самостоятельно разработанные нормы естественной убыли, нормы потерь (боя) руководителем организации, например, путем издания соответствующего приказа либо в качестве приложения к учетной политике;

3) согласовать установленные руководителем нормы товарных потерь с собственником заготовительной (торговой) организации.

Поскольку организации вправе применять нормативные правовые акты СССР и БССР, устанавливающие нормы естественной убыли (подп. 3.10 п. 3 Декрета Президента Республики Беларусь от 23.11.2017 № 7 «О развитии предпринимательства»), то в отношении порядка установления норм и методики списания естественной убыли считаем целесообразным использовать методику, установленную в разделе 7 Приказа N 363, а также принимать за основу нормы и порядок расчета естественной убыли в соответствии со следующими правовыми актами (таблица).

**Таблица** – Систематизация нормативных актов, которые целесообразно использовать для нормирования естественной убыли сельскохозяйственной продукции при ее хранении

Виды сельхозпродукции	Рекомендуемый документ для определения естественной убыли при хранении производственных запасов
Зерно, товарное и семенное, зернофураж	Инструкция по применению норм естественной убыли зерна, продуктов его переработки и семян масличных культур при хранении утвержденной Министерством сельского хозяйства СССР 29.10.1985 г.; Приказ № 363
<p>Формула для расчета естественной убыли (п. 7.28 Приказа № 363):</p> $Y = ((0,5 \times O_n + O_n + 0,5 \times O_k) \times (H_{kc} - H_{nc})) / (K_c \times 100),$ <p>где <math>O_n</math> – остаток на начало срока хранения;  <math>O_k</math> – остаток на конец срока хранения;  <math>O_n</math> – сумма промежуточных остатков по месяцам;  <math>K_c</math> – фактический календарный срок хранения;  <math>H_{kc}, H_{nc}</math> – нормы естественной убыли, соответствующие начальному и конечному сроку хранения</p>	
Примечание – В нормы естественной убыли не входят потери, образующиеся в результате нарушения технологии хранения, стихийных бедствий, повреждения продукции грызунами, насекомыми и другими вредителями, а также отходы, получаемые при хранении и подработке зерна	
Корма (сено, сенаж, силос, кормовые корнеплоды и корма травяные, искусственно высушенные)	Инструкция по применению норм естественной убыли кормов при хранении, утвержденной постановлением Минсельхоза СССР от 30.04.1985г.; приложение № 2 к постановлению ГОСКОМИТЕТА СССР № 12; Приказ № 363
<p>Формула для расчета естественной убыли (п. 7 Инструкции Минсельхоза СССР 1985 г. (корма)):</p> $Y = (O_n - O_k) * N / 100, \text{ или } Y = P * N / 100,$ <p>где <math>O_n</math> – наличие корма на начало периода хранения,  <math>O_k</math> – остаток корма на конец периода хранения,  <math>N</math> – норма естественной убыли при соответствующем сроке хранения корма,  <math>P</math> – расход корма за период, причем <math>P = O_n - O_k</math></p>	

## Продолжение таблицы

<p>Примечание – Установленные нормы естественной убыли массы кормов при хранении являются предельными и применяются только в тех случаях, когда при инвентаризации будет установлено уменьшение их массы, не вызванное изменением их качества. Нормы естественной убыли не применяются к массе кормов, списанных по актам вследствие их порчи</p> <p>При определении естественной убыли начало срока их хранения исчисляется: по силосу – через 20 дней после закладки консервируемой массы, по сенажу – соответственно через 30 дней; по сну и травяным искусственно высушенным кормам – с момента их оприходования.</p>	
Картофель, овощи и плоды	Приказ Министерства торговли СССР от 26 марта 1980 г. N 75 «Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в торговле»
<p>Формула для расчета естественной убыли (п. 7.28 Приказа № 363):</p> $\text{Оср} = (0,5 \cdot O_1 + O_{11} + O_{21} + 0,5 \cdot O_1) \div 3,$ <p>где <math>O_1, O_{11}, O_{21}, O_1^*</math> – соответственно остатки картофеля на 1-е, 11-е, 21-е числа текущего месяца и 1-е число последующего месяца; Оср – среднемесячный остаток.</p>	
<p>Примечание: Утвержденные нормы естественной убыли применяются при длительном хранении картофеля – более 20 суток.</p> <p>В нормы естественной убыли не включаются отходы в процессе товарной обработки картофеля. Установленные нормы являются предельными и применяются только в том случае, если при инвентаризации картофеля была выявлена недостача.</p> <p>Нормы естественной убыли свежих картофеля, овощей и плодов распространяются на склады, базы, бурты и траншеи государственных и кооперативных торгующих организаций, расположенные как в городах, так и в сельской местности.</p> <p>При хранении корнеплодов в буртах с переслойкой песком естественная убыль не начисляется (п. 1 Приказа № 75); при хранении плодов в холодильных камерах с регулируемой газовой средой естественная убыль начисляется по нормам, утвержденным для складов с охлаждением, с сокращением на 15 % (п. 2 Приказа № 75)</p>	

*Примечание – Собственная разработка автора [11, 12, 13, 14, 15, 16]*

При установлении норм естественной убыли на сельскохозяйственную продукцию следует руководствоваться следующими принципами:

1 – нормы естественной убыли следует дифференцировать и изменять по типам складов (п. 2 Инструкции № 75):

(а) без искусственного охлаждения (например, специализированные картофелехранилища, овощехранилища и фруктохранилища с естественной, активной и принудительной вентиляцией, а также приспособленные помещения);

(б) с искусственным охлаждением (хранилища и камеры, оснащенные искусственным холодом);

2 – нормы следует установить отдельно при хранении в таре и без тары (п. 4 Инструкции № 75);

3 – в нормы естественной убыли не входят потери, образующиеся вследствие повреждения тары, а также брак и отходы, получаемые в

процессе хранения и товарной обработки картофеля, овощей и плодов (п. 5 Инструкции № 75);

4 – нормы естественной убыли не применяются к товарам, которые учтены в общем обороте склада, но фактически на складе не хранились (транзитные операции); к товарам, списанным по актам вследствие порчи (п. 6 Инструкции № 75);

5 – установленные нормы естественной убыли являются предельными и применяются только в случаях выявления фактических недостатков [6].

Для использования данных норм естественной убыли в организации следует их привести в отдельном приложении к учетной политике либо в отдельном Положении о внутрихозяйственном контроле, предварительно согласовав с собственником. В самом положении по учетной политике следует закрепить правомерность применения данных норм.

**Заключение.** Проведенное исследование показывает, что остаются неразрешенными проблемы нормирования естественной убыли сельскохозяйственной продукции. В связи с этим предложенная систематизация нормативно-правовых актов, которые могут использоваться в качестве базовых для установления и закрепления собственных норм естественной убыли сельскохозяйственными и заготовительными организациями, а также алгоритм и принципы их применения для оценки компенсируемого и некомпенсируемого ущерба от потерь и порчи сельскохозяйственной продукции в результате хранения, будут способствовать формированию более достоверной информации для целей внутрихозяйственного контроля и управления.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 года № 57-3.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов: постановление Минфина РБ от 12.11.2010 № 133.
3. О нормах товарных потерь, методике расчета и порядке отражения в учете: приказ МАРТ от 02.04.1997 № 42.
4. О разработке норм товарных потерь: письмо МНС от 07.04.2020 № 2-2-10/00775.
5. Налоговый кодекс (особенная часть): Закон Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. № 71-3.
6. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств и признании утратившим силу нормативного правового акта Министерства финансов Республики Беларусь: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 № 180.
7. О нормируемых затратах: письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 22.02.2019 № 2-2-10/00460.
8. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции: Приказ Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14.08.2007 № 363.
9. О некоторых вопросах определения размера вреда (в том числе реального ущерба):

- постановление Совета Министров Республики Беларусь от 07.12.2016 № 1001.
10. О применении судами законодательства о материальной ответственности работников за ущерб, причиненный нанятым при исполнении трудовых обязанностей: постановление Пленума Верховного Суда РБ от 26.03.2002 № 2.
11. Информационно-аналитические возможности бухгалтерского учета для управления устойчивым развитием экономики  
(Information and analytical accounting capabilities for managing sustainable economic development): монография / Н. В. Кулиш [и др.]. – Ставрополь: АГРУС Ставропольского гос. аграрного ун-та, 2019. – 156 с.
12. Щербатюк, С. Ю. Оценка содержательного наполнения учетной политики сельскохозяйственных организаций / С. Ю. Щербатюк // Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством»: Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Полтава, 25-26 травня 2016 року). – Полтава: РВВ ПДАА, 2016. – С. 154-157.
13. Щербатюк, С. Ю. Определяем материальный ущерб / С. Ю. Щербатюк // Моя бухгалтерия. Сельское хозяйство. – 2018. – № 7. – С. 32-37.
14. Щербатюк, С. Ю. Материальный ущерб: порядок оценки и отражения в учете / С. Ю. Щербатюк // Моя бухгалтерия. Сельское хозяйство. – 2018. – № 3. – С. 8-17.
15. Щербатюк, С. Ю. Особенности инвентаризации – 2019 для сельскохозяйственных организаций / С. Ю. Щербатюк // Моя бухгалтерия. Сельское хозяйство. – 2019. – № 11. – С. 12-20.
16. Щербатюк, С. Ю. Применение норм естественной убыли / С. Ю. Щербатюк // Моя бухгалтерия. Сельское хозяйство. – № 11. – 2019. – С. 20-24.