

# ФОРМИРОВАНИЕ РЕЗЕРВА ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ И ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ ВЫБЫТИЯ МАТЕРИАЛОВ

**Олег ЛЕВКОВИЧ,**

кандидат экономических наук,  
зав. кафедрой бухгалтерского учета  
и финансового менеджмента БГЭУ

**Ирина БУРЦЕВА,**

старший преподаватель БГЭУ

## ФОРМИРОВАНИЕ РЕЗЕРВА ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности субъекты хозяйствования проводят инвентаризацию всех средств, источников их образования, дебиторской и кредиторской задолженности. На основании инвентаризации на конец финансового года производится анализ стоимости материальных ценностей, в результате которого может быть выявлено отклонение в стоимости средств в обороте (сырья, материалов и т.д.), отраженной в бухгалтерском учете, от их рыночной стоимости. В условиях рыночной экономики в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности в балансе должна быть отражена фактическая стоимость активов организации.

Субъекты хозяйствования имеют право отражать в бухгалтерском балансе и отчетности производственные запасы по рыночным ценам. Для этого Типовым планом счетов предусматривает-

### ПРИМЕР.

На складе организации имеется доска-вагонка 100 куб. м, стоимость которой, отраженная в учете на 31.12, 600000 руб. Цена 1 куб. м — 6000 руб. Рыночная цена 1 куб. м на 31.12 — 5200 руб. На предприятии (31.12) формируется резерв под снижение стоимости материальных ценностей на сумму 80000 руб. (800 руб. x 100 куб. м). В году, следующем за отчетным, 20 февраля в производство передано 35 куб. м доски-вагонки на сумму 210000 руб. (6000 руб. x 35 куб. м). 20 февраля списывается сумма резерва при отпуске в производство материалов — 28000 руб. (800 руб. x 35 куб. м). На конец года, следующего за отчетным, остаток материалов на складе, для которых был сформирован резерв, составляет 390000 руб. (6000 руб. x 65 куб. м). Резерв под снижение их стоимости — 52000 руб. Если на основании инвентаризации на конец следующего года рыночная стоимость материалов осталась за 1 куб. м 5200 руб., сумма резерва остается неизменной. Если на основании инвентаризации на конец следующего года рыночная стоимость материалов за 1 куб. м стала равна их фактической стоимости — 6000 руб., сумма резерва восстанавливается.

В бухгалтерии отражаются следующие записи по формированию и списанию резерва.

ОТРАЖЕНИЕ ЗАПИСЕЙ НА КАРТОЧКАХ СЧЕТОВ:

91/2	
Дебет	Кредит
Сн=0	
1) 80000	
Ск=80000	

10	
Дебет	Кредит
Сн=600000	
	3) 210000
Ск=390000	

91/1	
Дебет	Кредит
	Сн=0
	4) 28000
	6) 52000
	Ск=60000

ся возможность формирования уточняющего счета **14 “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей”**, на котором отражается резерв на покрытие отклонения в стоимости материалов.

При выявлении отклонений в стоимости производственных запасов (сырья, материалов) на разность между фактической стоимостью приобретения и рыночной ценой формируется резерв за счет операционных расходов, что отражается бухгалтерской записью:

**дебет субсчета 91/2 “Операционные расходы” и кредит счета 14 “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей”** — на величину формирования резерва.

Определение рыночной стоимости обесцениваемых активов требует наличия достоверных, объективных источников информации.

В следующем отчетном году по мере списания материальных ценностей, для которых был образован резерв, сумма резерва **восстанавливается** (списывается), увеличивая операционные доходы организации бухгалтерской записью:

**дебет счета 14 “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей” и кредит субсчета 91/1 “Операционные доходы”** — на величину восстановления резерва и включения этой суммы в состав финансовых результатов по мере использования материалов.

14	
Дебет	Кредит
4) 28000 6) 52000	Сн=0 1) 8000 Ск=8000  Ск=0

20	
Дебет	Кредит
Сн 3) 210000	

99	
Дебет	Кредит
Сн=0 2) 80000 Ск=80000 (прибыль)	(убытки)  5) 28000 7) 52000

91/9	
Дебет	Кредит
5) 28000 7) 52000 Ск=80000	Сн=0 2) 80000 Ск=80000

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	91/2	14	80000	Формирование резерва на основании инвентаризации на конец отчетного года (31.12)
2.	99	91/9	80000	Списание в состав убытков (финансовых результатов) отчетного года суммы, использованной на формирование резерва (31.12)
3.	20	10	210000	Списание материалов со склада при отпуске в производство в году, следующем за отчетным, - 20 февраля
4.	14	91/1	28000	Списание в состав операционных доходов сумм сформированного ранее резерва при расходовании материалов, для которых он был сформирован 20 февраля следующего за отчетным года
5.	91/9	99	28000	Списание в состав прибыли (финансовых результатов) следующего за отчетным года суммы неиспользованного резерва (20 февраля)
6.	14	91/1	52000	Списание в состав операционных доходов сумм неиспользованного резерва при соответствии фактической себестоимости материалов их рыночной стоимости 31 декабря следующего за отчетным года
7.	91/9	99	52000	Списание в состав прибыли (финансовых результатов) суммы неиспользованного резерва в году, следующем за отчетным (31 декабря)

В бухгалтерском балансе и отчетности сумма резерва отдельно не учитывается (не отражается). В типовой форме баланса при отражении строк, характеризующих состояние материальных ценностей (для которых он создавался), сумма, отраженная в учете по счету 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей", уменьшает стоимость материалов, т.е. сумму, отраженную в учете на счете 10 "Материалы".

Счет 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей" применяется не только при выявлении снижения стоимости материалов (производственных запасов), но и при сни-

жении стоимости других материальных ценностей организации: готовой продукции, товаров, а также незавершенного производства.

### ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ ВЫБИТИЯ МАТЕРИАЛОВ

Организации приобретают материалы, как правило, как предметы труда для нужд текущей деятельности. Их выбытие со складов происходит в основном производство для изготовления продукции, т.е. для создания новой потребительной стоимости, либо для выполнения работ или оказания услуг. Вместе с тем выбытие материалов связано:

с реализацией (продажей ненужных ТМЦ); с передачей в уставный фонд других субъектов хозяйствования; с безвозмездной передачей (передачей по договору дарения); при списаниях недостач, выявленных в результате проведения инвентаризации или образованных в результате стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств (рис. 1).



Рис. 1. Выбытие материалов

### А) ОТРАЖЕНИЕ ПЕРЕДАЧИ МАТЕРИАЛОВ В ПРОИЗВОДСТВО

На предприятиях применяются различные методы оценки материальных ценностей при передаче их в производство:

- по средневзвешенным ценам;
- по ценам первого по времени приобретения материальных ценностей (способ ФИФО);
- по ценам последнего по времени приобретения материальных ценностей (способ ЛИФО);
- по себестоимости каждой единицы приобретения;
- по учетным ценам с учетом отклонения от их фактической себестоимости.

Методика оценки материальных ценностей оговаривается в учетной политике организации и оформляется приказом.

Расчет **средневзвешенной цены** определяется по каждому виду запасов как частное от деления общей стоимости запасов определенного вида на их количество (соответственно берется стоимость ценностей и их количество по остатку на начало текущего месяца и поступления в отчетном месяце);

Средневзвешенная цена  $j$ -го вида ( $Ц_j$ ) товарно-материальных ценностей (далее ТМЦ) определяется по формуле:

$$Ц_j = \frac{\sum_{i=1}^n Ц_{ij} * X_{ij}}{\sum_{i=1}^n X_{ij}},$$

где:

$Ц_{ij}$  — цена  $j$ -го вида ТМЦ  $i$ -той партии поступления;

$\sum_{i=1}^n Ц_{ij} * X_{ij}$  — суммарная стоимость ТМЦ  $j$ -го вида;

$\sum_{i=1}^n X_{ij}$  — суммарное количество ТМЦ  $j$ -го вида.

Оценка запасов способом **ФИФО** («first in first out» — дословный перевод: «первый пришел — первый ушел») основана на допущении, что материальные ресурсы используются на предприятии в последовательности их приобретения (поступления), т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения и числящихся на начало месяца. Согласно этому способу на складе на конец отчетного месяца остаются материальные ресурсы по цене последних по приобретению, а в себестоимости изготавливаемой в отчетном месяце продукции (работ, услуг) учитывается цена ранних по времени приобретения материальных ресурсов.

Оценка запасов способом **ЛИФО** («last in first out» — дословный перевод: «последний пришел — первый ушел») основана на допущении, что ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены (отпускаться со склада) по себестоимости последних по времени приобретений. При таком способе учета материальные ресурсы, находящиеся в запасе (на складе) на конец отчетного месяца, оцениваются по цене ранних по времени приобретений, а в себестоимости изготавливаемой в отчетном месяце продукции (работ, услуг) учитывается цена поздних по времени приобретения материальных ресурсов.

В течение отчетного года организация может применять только один способ оценки по каждому виду материальных ценностей (запасов). При появлении новой группы запасов, которая ранее не входила в учетную номенклатуру запасов, организация имеет право дополнить свою учетную политику и выбрать способ оценки для списания данного вида запасов.

Если номенклатура используемых материалов невелика, а организация имеет возможность их хранения по отдельным партиям поступления от поставщиков, то можно использовать цены *фактической себестоимости* каждой единицы их приобретения (изготовления) в качестве учетной цены. В этом случае цена единицы материала определяется путем деления общей себестоимости изготовления материальных ценностей на их количество. Этот же способ используется при отражении запасов, учитываемых в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.д.).

В организациях с широкой номенклатурой используемых материалов *фактическую себестоимость* использованных материальных ценностей с *учетом отклонений* можно рассчитать только по окончании месяца, когда достоверно известны все понесенные организацией на эти цели затраты, т.е. имеются расчетные документы поставщиков, автотранспортных и других организаций на их перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы. Движение же материалов происходит в организациях ежедневно. В связи с этим возникает необходимость в применении твердой цены, называемой учетной, с целью своевременного отбражения в текущем учете движения материалов.

В качестве учетных цен могут использоваться отпускные (фиксируемые поставщиками в договорах на поставку ценностей, прейскурантах или декларациях; средние покупные цены; цены по новой (нормативной) себестоимости; регулируемые оптовые и др.).

Поступление материалов с использованием счетов 15 и 16 и их передача со склада в производ-

ство подробно описаны в журнале «Финансы, учет, аудит», № 8, 2004 г. В бухгалтерии такие передачи отражаются записями:

**дебет** субсчет 20 «Основное производство» (08,23,29,44...) и **кредит** счета 10 «Материалы» — списание стоимости передаваемых со склада материалов (по оценке, оговоренной в учетной политике)

**дебет** субсчет 20 «Основное производство» (08,23,29,44...) и **кредит** счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» — списание отклонений в стоимости передаваемых со склада материалов.

## Б) ОТРАЖЕНИЕ РЕАЛИЗАЦИИ МАТЕРИАЛОВ

Информация о процессе выбытия при **реализации** материалов и возврате тары в бухгалтерии ведется на счете 91 «Операционные доходы и расходы», который имеет ряд субсчетов для обособленного отражения доходов, расходов, налогов и финансовых результатов:

- 91 /1 «Операционные доходы»;
- 91 /2 «Операционные расходы»;
- 91/3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 91/4 «Прочие налоги и сборы из операционных доходов»;
- 91/9 «Сальдо операционных доходов и расходов».

Реализация материалов отражается следующими бухгалтерскими записями:

**дебет** субсчет 91/2 «Операционные расходы» и **кредит** счета 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» — списание фактической себестоимости реализуемых материалов (стоимости, отраженной в учете);

**дебет** субсчета 91/3 «Налог на добавленную стоимость» и **кредит** счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 68/2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ,

услуг» — начисление налога на добавленную стоимость, предусмотренного законодательством Республики Беларусь.

Передача материалов покупателям по цене реализации отражается бухгалтерскими записями:

**дебет** счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и **кредит** субсчета 91/1 «Операционные доходы» — при признании в бухгалтерском учете выручки по мере отгрузки материалов покупателю (метод начисления);

**дебет** счета 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и **кредит** субсчета 91/1 «Операционные доходы» — при признании в бухгалтерском учете выручки по мере оплаты отгруженных материалов покупателю.

При продаже материалов выручка от реализации принимается к бухгалтерскому учету в сумме, указанной в договоре на основании документов, оформленных в установленном законодательством порядке.

Записи по субсчетам 91/1, 91/2, 91/3 производятся накопительно в течение финансового года.

Результаты от реализации материалов (прибыль или убыток) определяются сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 91/2, 91/3 и кредитового оборота по субсчету 91/1 (таблица 1) и отражаются бухгалтерской записью:

**дебет** субсчета 91/9 «Сальдо операционных доходов и расходов» и **кредит** счета 99 «Прибыли и убытки» — при списании (отражении) прибыли от реализации материалов, если доходы от реализации больше, чем расходы;

**дебет** счета 99 «Прибыли и убытки» и **кредит** субсчета 91/9 «Сальдо операционных доходов и расходов» — при отражении (списании) убытков от реализации материалов, если доходы от реализации меньше, чем расходы.

Синтетический счет 91 «Операционные доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

Дебет	91	Кредит
Д-т 91/2      К-т 10 ОПЕРАЦИОННЫЕ РАСХОДЫ		К-т 91/1      Д-т 51 ОПЕРАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ
Д-т 91/3      К-т 68/2 НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ		
Д-т 91/9      К-т 99 САЛЬДО ОПЕРАЦИОННЫХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ (ПРИБЫЛЬ)		К-т 91/9      Д-т 99 САЛЬДО ОПЕРАЦИОННЫХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ (УБЫТКИ)

Таблица 1. Синтетический счет «Операционные доходы и расходы»

**ПРИМЕР.**

Организация продает материалы, приобретенные ранее для производственных нужд. Учет материалов в данной организации ведется с использованием уточняющих счетов 15 и 16. На основании договора цена реализации материалов 538080 руб., в том числе НДС – 82080 руб. Форма расчета аккредитивная. Покупная стоимость реализуемых материалов 415000 руб. Средневзвешенный процент отклонений составляет 5% от покупной стоимости материалов.

В бухгалтерии отражаются следующие записи по продаже материалов.

**РАСЧЕТ:**

Наименование	Расчет	Сумма (руб.)
1.Цена реализации материалов без НДС		456000
2.Сумма отклонений в стоимости, подлежащая списанию	415000x5%	20750

**ОТРАЖЕНИЕ ЗАПИСЕЙ НА КАРТОЧКАХ СЧЕТОВ:**

51	
Дебет	Кредит
Сн	
1) 538080	

10	
Дебет	Кредит
Сн	
	2) 415000

62	
Дебет	Кредит
5) 538080	Сн
	1) 538080

91/2 (Расходы)	
Дебет	Кредит
Сн=0	
2) 415000	
3) 20750	
Ск=435750	

16	
Дебет	Кредит
Сн	
	3) 20750

91/3 (НДС)	
Дебет	Кредит
Сн=0	
4) 82080	
Ск=82080	

68/2	
Дебет	Кредит
	Сн
	4) 82080

91/1 (Доходы)	
Дебет	Кредит
	Сн=0
	5) 538080
	Ск=538080

91/1 (сальдо)	
Дебет	Кредит
Сн=0	
6) 20250	
Ск=20250	

99 (Прибыль/убыток)	
Дебет	Кредит
	Сн=0
	6) 20250
	Ск=20250

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	51	62	538080	Поступление денежных средств от покупателя в порядке предоплаты
2.	91/2	10	415000	Списание покупной стоимости реализуемых материалов
3.	91/2	16	20750	Списание отклонений в стоимости реализуемых материалов
4.	91/3	68/2	82080	Начисление НДС в бюджет от реализации материалов
5.	62	91/1	538080	Передача материалов покупателю по договорной цене
В результате сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 91 и их уравнивания выявляется общая сумма прибыли или убытки по этим операциям, которая в конце отчетного периода переносится на счет 99 "Прибыли и убытки" $Д91/2 (435750+20750) + Д91/3(82080) - К91/1 (538080) = Д91/9 (20250) - прибыль$				
6.	91/9	99	20250	Отражена прибыль от реализации материалов

**В) ОТРАЖЕНИЕ БЕЗВОЗМЕЗДНОЙ ПЕРЕДАЧИ МАТЕРИАЛОВ**

Безвозмездная передача материалов в бухгалтерии отражается с использованием счета **92 «Внереализационные доходы и расходы»**, который имеет следующие субсчета:

- 92/1 «Внереализационные доходы»;
- 92/2 «Внереализационные расходы»;
- 92/3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 92/4 «Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов»;

- 92/9 «Сальдо внереализационных доходов и расходов».

Отражение операций на субсчетах счета 92 аналогично отражению операций на субсчетах счета 91.

Безвозмездная передача материалов отражается бухгалтерскими записями:

**дебет субсчета 92/2 «Внереализационные расходы» и кредит субсчета 10 «Материалы» и счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»** — списание фактической себестоимости передаваемых материалов (стоимости, отраженной в учете, и отклонений в стоимости);

**дебет** субсчета 92/3 «Налог на добавленную стоимость» и **кредит** счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 68/2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации» — начисление налога на добавленную стоимость, предусмотренного законодательством Республики Беларусь.

Результаты от безвозмездной передачи материалов (убытки) определяются сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 92/2,

### ПРИМЕР.

Организация по договору дарения передает другому субъекту хозяйствования материалы, приобретенные ранее для нужд производства. Покупная стоимость передаваемых материалов — 238000 руб. НДС в соответствии с законодательством начисляется в бюджет от закупочной стоимости и составляет 42840 руб. (238000 × 18%).

В бухгалтерии отражаются следующие записи по передаче материалов по договору дарения:

### ОТРАЖЕНИЕ ЗАПИСЕЙ НА КАРТОЧКАХ СЧЕТОВ:

92/2 (Расходы)		106		92/3 (НДС)	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сн=0				Сн=0	
1) 238000			1) 238000	2) 42840	
Ск=238000				Ск=42840	

  

68/2		92/9 (сальдо)		99 (Прибыль/убыток)	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	Сн		Сн=0	Сн=0	
	2) 42840		3) 280840	3) 280840	
			Ск=280840	Ск=280840	

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	92/2	10	238000	Списание покупной стоимости передаваемых материалов
2.	92/3	68/2	42840	Начисление НДС в бюджет при безвозмездном выбытии материалов
В результате сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 92 и их уравнивания выявляется общая сумма прибыли или убытки по этим операциям, которая в конце отчетного периода переносится на счет 99 «Прибыли и убытки»				
$D_{92/2} (238000) + D_{92/3} (42840) = K_{92/9} (280840) - \text{убыток}$				
3.	99	92/9	280840	Отражен убыток от безвозмездной передачи материалов

## Г) ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ ПЕРЕДАЧИ МАТЕРИАЛОВ В УСТАВНЫЙ ФОНД ДРУГОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Стоимость передаваемого в качестве вклада в уставный фонд другого субъекта хозяйствования имущества не списывается с баланса предприятия, а подлежит отражению в качестве финансового вложения по счету 58 «Финансовые вложения», на котором предусмотрен специальный субсчет

### ПРИМЕР.

При создании акционерного общества «Орбита» организация «Комета» выступает одним из учредителей. В качестве взноса в уставный фонд акционерного общества организация «Комета» передает материалы, приобретенные ранее для собственных нужд, покупная стоимость которых 268400 руб. Учет материалов в организации «Комета» ведется с использованием уточняющих счетов 15 и 16. Средневзвешенный процент отклонений составляет 4% от покупной стоимости материалов. В случае списания материалов сумма отклонений присоединяется к их покупной стоимости и равна 10736 руб. (268400 × 4% = 10736).

В бухгалтерии отражаются следующие записи по передаче материалов в качестве вклада в уставный фонд акционерного общества:

### ОТРАЖЕНИЕ ЗАПИСЕЙ НА КАРТОЧКАХ СЧЕТОВ:

58/1		10		16	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сн		Сн		Сн	
1) 268400			1) 268400		2) 10736
2) 10736					

92/3 и кредитового оборота по субсчету 92/1 и отражаются в бухгалтерском учете записью:

**дебет** счета 99 «Прибыли и убытки» и **кредит** субсчета 92/9 «Сальдо внереализационных доходов и расходов» — списание расходов при безвозмездной передаче материалов в убытки.

Синтетический счет 92 «Внереализационные доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

58/1 «Паи и акции». В бухгалтерии взносы материалов в уставный фонд другого субъекта хозяйствования отражаются бухгалтерскими записями:

**дебет** счета 58 «Финансовые вложения» субсчет 58/1 «Паи и акции» и **кредит** счета 10 «Материалы», счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» — передача материалов в качестве вклада в уставный фонд по фактической себестоимости.

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.	58	10	268400	Списание покупной стоимости передаваемых в качестве взноса материалов
2.	58	10	10736	Списание отклонений в стоимости передаваемых в качестве взноса материалов

## ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

Инвентаризация является одним из действенных средств контроля и состояния сохранности материальных ценностей. Она проводится с целью установления соответствия фактического наличия материальных ценностей данным бухгалтерского учета. Инвентаризация товарно-материальных ценностей производится не менее одного раза в год с таким расчетом, чтобы перед составлением годового отчета инвентаризация проводилась не ранее 1 октября отчетного года.

При проведении инвентаризации выявленные излишки, недостачи, повреждения, порча материальных ценностей должны тщательно анализироваться, и по ним должны приниматься решения, предотвращающие такие случаи. Стоимость выявленных излишков материальных ценностей приходится на счета по учету материалов, а недостачи списываются в **дебет** счета **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**. При этом недостачи в пределах норм естественной убыли относятся на счета издержек производства, а сверх норм — на счета конкретных виновных лиц. Если конкретные виновники не установлены или суд отказал во взыскании с них, то суммы недостач погашаются за счет результатов финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования.

Перед началом инвентаризации материально ответственные лица письменно подтверждают, что они сдали все документы и что не оприходованных или не списанных ценностей за ними не числится.

Результаты инвентаризации отражаются в инвентаризационных описях. Описи должны составляться четко, без помарок и не оговоренных исправлений. На основании описей для выявления результатов инвентаризации работники бухгалтерии составляют сличительные ведомости результатов инвентаризации. В них заносят только те материальные ценности, по которым имеются расхождения. При наличии расхождений материально ответственные лица должны дать письменные объяснения о причинах недостачи или излишков.

Независимо от причин возникновения все **недостачи** по фактической себестоимости относятся в **дебет** активного счета **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** до принятия решения о спо-

собах погашения недостач. Указанное решение оформляется приказом директора организации, который является основным документом по списанию недостач. Недостачи могут списываться:

- на затраты производства (себестоимость) — в пределах норм естественной убыли;
- на счет конкретного виновника;
- на счет внереализационных расходов.

Недостача материалов, выявленная в результате проведения инвентаризации, до принятия решения о погашении в учете отражается следующими записями:

**дебет** счета **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** и **кредит** счета **10 «Материалы»** и **счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»** — списание фактической стоимости недостающих материалов (отраженной в учете);

**дебет** счета **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** и **кредит** счета **68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **68/2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг»** — на сумму НДС, начисляемого в бюджет и рассчитываемого от суммы недостачи.

**Списание** недостач отражается по кредиту счета **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** по разным направлениям в зависимости от источника погашения бухгалтерскими записями:

**дебет** счета **20 «Основное производство»** и **кредит** счета **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** — списание недостач в пределах норм естественной убыли по фактической себестоимости (без НДС);

**дебет** счета **73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»** и **кредит** счета **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** — списание недостач при наличии конкретных виновников в недостаче ценностей;

**дебет** субсчета **92/2 «Внереализационные расходы»** и **кредит** счета **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** — списание недостач при отсутствии конкретных виновников в недостаче ценностей, или если суд отказал во взыскании с них.

Стоимость излишков, выявленных в результате проведения инвентаризации, приходится бухгалтерской записью:

**дебет** счета **10 «Материалы»** и **кредит** субсчета **92/1 «Внереализационные доходы»** — на сумму выявленных излишков по оценке комиссии.

## ПРИМЕР.

При проведении инвентаризации в организации выявлены:

- недостача материалов в основном производстве на сумму 524000 руб.;
- недостача строительных материалов на складе на 427000 руб.;
- излишки полуфабрикатов покупных на складе на сумму 43200 руб.

Комиссия приняла решение недостачу материалов в основном производстве, стоимость которых 524000 руб., удержать с виновного лица. Сумма НДС от стоимости материалов, подлежащих взысканию с виновников, – 94320 руб. Недостача строительных материалов на складе на сумму 34000 – в пределах норм естественной убыли. Недостачу строительных материалов в размере 200000 руб. удержать с материально ответственного лица. Сумма НДС от стоимости строительных материалов, подлежащих взысканию с материально ответственного лица, – 36000 руб. (200000 руб. x 18%). Оставшуюся недостачу в размере 193000 руб. (427000 – 34000 – 200000 = 193000) списать за счет собственных источников. Сумма НДС от стоимости строительных материалов, списанных на финансовые результаты, – 34740 руб. (193000 руб. x 18%). Излишки покупных полуфабрикатов приходуется на складе.

В бухгалтерии отражаются следующие записи по списанию и погашению недостач и оприходованию излишков.

### ОТРАЖЕНИЕ ЗАПИСЕЙ НА КАРТОЧКАХ СЧЕТОВ:

94	
Дебет	Кредит
Сн	
1) 524000	3) 617420
2) 93420	5) 34000
4) 427000	6) 200000
	8) 193000

73/2	
Дебет	Кредит
Сн	
3) 617420	
6) 200000	
7) 36000	

92/3	
Дебет	Кредит
Сн	
9) 34740	

92/9	
Дебет	Кредит
Сн	
12) 43200	11) 227740

20	
Дебет	Кредит
Сн	
	1) 524000
5) 34000	

10/8	
Дебет	Кредит
Сн	
	4) 427000

10/2	
Дебет	Кредит
Сн	
10) 43200	

99	
Дебет	Кредит
Сн	
11) 227740	12) 43200

68/2	
Дебет	Кредит
	Сн
	2) 93420
	7) 36000
	9) 34740

92/2	
Дебет	Кредит
Сн	
8) 193000	

92/1	
Дебет	Кредит
	Сн
	10) 43200

№	Счет дебета	Счет кредита	Сумма, руб.	Содержание операции
1.		20	524000	Списана недостача материалов в основном производстве
2.	94	68/2	93420	Начислен НДС в бюджет от суммы недостач
3.	73/2	94	617420	Списана недостача материалов, подлежащая взысканию с конкретного виновника
4.	94	10/8	427000	Списана недостача строительных материалов со склада
5.	20	94	34000	В издержки производства списана недостача строительных материалов в пределах норм естественной убыли
6.		94	200000	Списана недостача строительных материалов, подлежащая взысканию с конкретного виновника
7.	73/2	68/2	36000	Начислен НДС в бюджет от суммы недостачи, подлежащей взысканию с виновника
8.	92/2	94	193000	В состав внереализационных расходов списана оставшаяся недостача строительных материалов
9.	92/3	68/2	34740	Начислен НДС в бюджет от суммы недостачи, списанной в состав внереализационных расходов
10.	10/2	92/1	43200	Оприходованы излишки покупных полуфабрикатов на складе
11.	99	92/9	227740	Списана в убыток не компенсированная сумма недостачи строительных материалов, определенная сопоставлением оборотов по субсчетам 92/2 и 92/3
12.	92/9	99	43200	Списана в состав прибыли стоимость выявленных излишков, определенная уравниванием оборотов по субсчету 92/1