

Стоимость материальных ценностей, подлежащая взысканию с виновных лиц, определяется исходя из рыночных цен, сложившихся в данном регионе на момент причинения ущерба. Разница между рыночной и балансовой стоимостью материальных ценностей относится на увеличение суммы, подлежащей взысканию с виновных лиц, и отражается следующим образом:

Д-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — К-т 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

Убытки, выявленные в ходе инвентаризации, подлежат отнесению на внереализационные расходы, не учитываемые при налогообложении, если:

- ▶ виновные лица не установлены и организация не принимает мер к их розыску;
- ▶ виновные лица установлены, но организация не принимает мер к взысканию с них убытков в административном либо судебном порядке;
- ▶ организация не располагает необходимыми документами, подтверждающими возможность отнесения недостач на издержки производства и обращения или на финансовые результаты, либо представленные документы ненадлежащим образом оформлены и не могут быть приняты к рассмотрению.

При отсутствии необходимых оснований для отнесения недостач и потерь от порчи имущества на издержки производства и обращения, финансовые результаты или для взыскания с виновных лиц обнаруженные недостачи и потери относятся на внереализационные расходы, но не уменьшают прибыль к налогообложению, и отражаются записью:

Д-т 92 «Внереализационные доходы и расходы»

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Согласно Инструкции о порядке отражения в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 16 декабря 2003 г. № 176 (с учетом постановления Минфина от 31 декабря 2005 г. № 193), на сумму налога на добавленную стоимость, начисленного на стоимость недостающих товаров сверх норм естественной убыли или товарных потерь, установленных законодательством Республики Беларусь, производится запись:

Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам».

**Анна КРУПНОВА,**

заместитель начальника управления методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина

## Аудитор разъясняет

# ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

**Виктор КОЖАРСКИЙ,**  
аудитор

Согласно Закону Республики Беларусь «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 25.06.2001 г. № 42-З и Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденным письмом Министерства финансов Республики Беларусь от 05.12.1995 г. № 54, во всех организациях на начало года должна быть проведена инвентаризация.

### ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ И ПРАВИЛА ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Инвентаризация проводится для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Результаты инвентаризации учитываются и для целей формирования налоговой базы по налогу на

прибыль. Организации обязаны проводить инвентаризацию своего имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т. д.) в остальных случаях определяется учетной политикой организации — положение по инвентаризации является составной частью учетной политики.

Результаты инвентаризации оформляются первичными документами унифицированных форм, утвержденными Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств от 05.12.1995 г. № 54 (описями, актами, сличительными ведомостями).

Описи обязательно подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. Отсутствие подписи хотя бы одного из этих лиц делает документ недействительным. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

По имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных, составляются сличи-

тельные ведомости. В ведомостях отражаются расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данным инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой (т.е. излишки — по рыночной стоимости, недостачи — по учетной стоимости). На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

## ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Напоминаем, что перед инвентаризацией проверяют:

а) наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;

б) наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации.

Рассмотрим несколько примеров из практики.

В ходе инвентаризации выявлено, что комплекты спецодежды стоимостью 3 000 руб. каждый, находящиеся в запасе, в организации ошибочно числятся как основные средства. По результатам инвентаризации спецодежда переводится в состав материально-производственных запасов.

В этом случае заполнять следует не опись формы ИНВ-1, а опись формы ИНВ-3, в которой и отражается наличие спецодежды в соответствии с ее правильной классификацией. Выявленная ошибка отражается в сличительной ведомости.

Одновременно в учете следует сделать исправительную запись:

Дебет 10 – Кредит 01

А также переоформить первичные документы – вместо инвентарной карточки ОС-6 завести карточку учета материалов М-17.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а амортизация определена по

действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и амортизации соответствующими актами.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с прямым назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

На основные средства, непригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

**ПРИМЕР.** При проведении инвентаризации был обнаружен не учтенный ранее объект основных средств — станок производственного назначения. Рыночная цена станка составила 20000000 руб. Согласно приказу руководителя по итогам рассмотрения результатов проведенной инвентаризации было решено поставить станок на баланс. В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки:

Дебет 08 Кредит 91 – 20000000 руб. — оприходован станок;

Дебет 01 Кредит 08 – 20000000 руб. — составлен акт о вводе станка в эксплуатацию.

## ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

а) наличие документов, подтверждающих права организации на их использование;

б) правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

При этом необходимо руководствоваться принципами отнесения объектов к нематериальным активам, изложенными в Инструкции о порядке начисления амортизации основных

средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30.03.2004 г. № 85/55/33/5.

**ПРИМЕР.** Организация разработала собственный Web-сайт, предназначенный для рекламных целей, ошибочно включив его в состав нематериальных активов. Расходы на создание сайта составили 20000 руб. Сайт начал эксплуатироваться и был уже частично проамортизирован (на сумму 1000 руб.). Расходы следовало признать текущими — как расходы на рекламу. Выявив ошибку в ходе инвентаризации, ее отражают в описи и сличительной ведомости, а также вносят исправления в учетные данные с помощью следующих записей:

Дебет 05 Кредит 04 – 1000 руб. — списание суммы начисленной амортизации и формирование остаточной стоимости объекта;

Дебет 44 Кредит 04 – 19000 руб. — перевод объекта из состава нематериальных активов в расходы на рекламу.

## ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

Производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания.

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение.

Выявленные в ходе инвентаризации излишки и недостачи, объясняемые пересортицей, могут быть взаимно погашены, если они имели место у одного и того же материально ответственного лица и в один и тот же проверяемый период, одного и того же наименования, в тождественных количествах. В этом случае выявленные расхождения отражаются в описи и сличительной ведомости, а также в учете — записью между субсчетами счета учета соответствующего вида ТМЦ.

Если в ходе инвентаризации выявлены излишки ТМЦ, то оприходование их (постановка на баланс) будет отражена проводкой:

**Дебет 10 Кредит 92** – оприходованы излишки ТМЦ.

Если в ходе инвентаризации выявлена недостача ТМЦ в пределах норм естественной убыли, утрачены материалы, находившиеся в запасе и предназначенные для использования в производстве, то величина потерь в натуральном и денежном измерении будет отражена в описи, сличительной ведомости и списана проводками:

**Дебет 94 Кредит 10** – выявлена недостача материалов и отражена по учетной стоимости;

**Дебет 20, 25, 26, 44 Кредит 94** – списана недостача материалов в случае, если виновник недостачи не выявлен, согласно приказу руководителя.

У виновного работника необходимо взять письменное объяснение.

**Дебет 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” (субсчет “Расчеты по возмещению материального ущерба”)** **Кредит 94** – согласно приказу руководителя недостача отнесена за счет виновных лиц.

Следует иметь в виду, что виновный работник по решению работодателя несет материальную ответственность в пределах своего среднего месячного заработка, если с ним не заключен договор полной материальной ответственности. Заключение с ра-

ботником договора полной материальной ответственности означает, что работник обязан возмещать причиненный ущерб в полном размере. Такой договор можно заключить только с лицом, достигшим 18-летнего возраста.

Сумма ущерба, превышающая один среднемесячный заработок, взыскивается по решению суда.

Распоряжение о взыскании ущерба в пределах среднемесячного заработка должно быть сделано не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного работником ущерба.

Работник, виновный в причинении работодателю ущерба, может добровольно возместить его полностью или частично. По соглашению сторон трудового договора допускается возмещение ущерба с рассрочкой платежа. В этом случае работник представляет работодателю письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей. В случае увольнения работника, который дал письменное обязательство о добровольном возмещении ущерба, но отказался возместить указанный ущерб, непогашенная задолженность взыскивается в судебном порядке.

При возложении ответственности на виновное лицо ущерб оценивается по рыночной стоимости, а ценности списываются с учета по учетной цене. Из-за этого могут возникать расхождения. При взыскании с виновных лиц рыночной стоимости недостающих ценностей разница между рыночной стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям”, и их учетной стоимостью, отраженной на счете 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей”, относится в кредит счета 98 “Доходы будущих периодов”. По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 98 “Доходы будущих периодов” в корреспонденции со счетом 92 “Внереализационные доходы и расходы”.

**ПРИМЕР.** *Работник уличен в халатности, в результате которой произошла утрата ТМЦ на сумму 10000 руб.*

*По результатам проведенной инвентаризации и оценки ущерба по рыночной стоимости, а также с учетом среднемесячного заработка работника принято решение согласно приказу руководителя предприятия взыскать с него сумму 11800 руб., удерживая равными долями из зарплаты в течение 6 месяцев.*

*Оставшаяся сумма ущерба виновником не компенсируется.*

*В этом случае необходимо произвести в учете следующие записи:*

**Дебет 94 Кредит 10** – 10000 руб. – отражена порча ценностей;

**Дебет 73 Кредит 94** – 11800 руб. – сумма ущерба отнесена на виновника;

**Дебет 94 Кредит 98** – 1800 руб. – списана разница между рыночной и учетной стоимостью утраченных ТМЦ;

**Дебет 70 Кредит 73** – ежемесячное удержание из зарплаты виновного работника суммы 2000 руб. (12000 руб./6мес.);

**Дебет 98 Кредит 92** – 300 руб. – (1800 руб./6 мес.) – списание разницы – ежемесячно в сумме.

*В налоговом учете в момент издания приказа о взыскании с виновного работника следует признать внереализационный доход на общую сумму 1800 руб.*

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном году, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей” и кредиту счета 98 “Доходы будущих периодов”. Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” (субсчет “Расчеты по возмещению материального ущерба”) и кредитуется счет 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей”. По мере погашения задолженности кредитуется счет 92 “Внереализационные доходы и расходы” и дебетуется счет 98 “Доходы будущих периодов”.

Недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли и потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостачи ТМЦ, во взыскании которых отказано судом

вследствие необоснованности исков, относятся на счет 92 "Внереализационные доходы и расходы".

**ПРИМЕР.** *Виновный работник возмещает ущерб готовой продукции в сумме 1000 руб. при общей сумме потерь 2500 руб. В учете эта ситуация отражается записями:*

**Дебет 94 Кредит 43** – 2500 руб. – на сумму ущерба;

**Дебет 73 Кредит 94** – 1000 руб. – на компенсируемую виновником сумм ущерба;

**Дебет 92 Кредит 94** – признаны внереализационные расходы на сумму 1500 руб. (не компенсируемые виновником) одновременно – на дату издания приказа о взыскании 1000 руб. с работника.

Для целей налогообложения прибыли можно признать внереализационный убыток в сумме 1500 руб. (не компенсируемый виновником) одновременно – на дату издания приказа о взыскании суммы ущерба с виновного лица.

Ценности, утраченные (уничтоженные) в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, списываются с кредита счетов учета этих ценностей в дебет счета "Недостачи и потери от порчи ценностей" по фактической себестоимости этих запасов с последующим отражением на счете учета финансовых результатов.

**ПРИМЕР.** *В результате пожара уничтожен объект основных средств. По результатам проведения внеочередной частичной инвентаризации объект списан:*

**Дебет 02 Кредит 01** – списана сумма амортизации по объекту;

**Дебет 94 Кредит 01** – списана остаточная стоимость уничтоженного объекта;

**Дебет 92 Кредит 94** – отражена недостача объекта основных средств по остаточной стоимости, выявленная при инвентаризации, или

**Дебет 99 Кредит 94** – недостача отнесена к чрезвычайным расходам в соответствии с выявленной причиной уничтожения объекта.

В налоговом учете остаточная стоимость объекта, сформированная по

данным налогового учета, подлежит списанию на внереализационные расходы на дату проведения инвентаризации.

При порче запасов, которые могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), последние одновременно приходятся по рыночным ценам с учетом их физического состояния с уменьшением на эту сумму потерь от порчи.

В материалах для оформления списания недостач запасов и порчи сверх норм естественной убыли должны содержаться документы, подтверждающие обращения в соответствующие органы (органы МВД РФ, судебные органы и т.п.) по фактам недостач, и решения этих органов, а также заключения о факте порчи запасов, полученные от соответствующих служб организации (отдела технического контроля, другой аналогичной службы) или специализированных организаций.

В налоговом учете вопрос признания доходов и убытков по результатам инвентаризации решается следующим образом.

Расходы в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации, подлежат включению в состав внереализационных доходов, учитываемых при формировании налоговой базы. При этом излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Если виновник будет возмещать ущерб, выявленный в ходе инвентаризации, в оценке по рыночной стоимости, превышающей учетную стоимость утраченных ценностей, это также сформирует в налоговом учете внереализационный доход, причем на дату признания должником или на дату вступления в силу соответствующего решения суда.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ И НДС

Выявление в ходе инвентаризации недостач имущества, приобретенного с НДС, обязывает налогоплательщика выполнить исправительные проводки в отношении этого налога.

Если НДС еще не был предъявлен к вычету, должна быть выполнена следующая проводка:

**Дебет 94 Кредит 18** – по результатам инвентаризации, относящейся к утраченному (похищенному) имуществу, списан НДС, ранее не предъявленный в качестве налогового вычета.

Восстановленный НДС включается в состав внереализационных расходов как компонента выявленных в ходе инвентаризации потерь.

Исключения из этого правила составляют случаи недостач и потерь, выявленные в результате имевших место чрезвычайных обстоятельств. В этом случае отклонение в учете не является следствием ошибки, и налогоплательщик имеет право на вычет НДС в общем порядке. Списание выявленного инвентаризацией ущерба при этом не сопровождается восстановлением НДС, как в иных случаях.

Если обнаруженные в ходе инвентаризации ошибки относятся к предыдущим налоговым периодам, следует корректировать данные налогового учета и налоговые декларации именно тех периодов, когда допущены ошибки.

## ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА

При проведении выездной налоговой проверки инспектор может проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

При этом инвентаризации подлежат имущество и обязательства, только непосредственно связанные с проверкой, а перечень объектов инвентаризации должен устанавливаться руководителем налогового органа или его заместителем.

Проверка фактического наличия имущества производится в рабочее время обязательно при участии должностных лиц, материально ответственных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика. ■