

# ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ: ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Издательский



дом Гревцова

# СОДЕРЖАНИЕ

<b>ПАМЯТКА: ГОТОВИМСЯ К ГОДОВОЙ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ .....</b>	<b>3</b>
<b>ГОТОВИМСЯ К ПРОВЕДЕНИЮ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ТОВАРОВ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ .....</b>	<b>8</b>
<b>ОТДЕЛЬНЫЕ НЮАНСЫ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ .....</b>	<b>15</b>
<b>СПЕЦИФИКА ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ .....</b>	<b>22</b>
<b>ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ В МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ .....</b>	<b>26</b>
<b>АНАЛИЗ И СПИСАНИЕ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ .....</b>	<b>31</b>
<b>ГОТОВИМСЯ К СОСТАВЛЕНИЮ ГОДОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ИНВЕНТАРИЗИРУЕМ РАСЧЕТЫ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ И ТОПЛИВО .....</b>	<b>35</b>
<b>УДЕРЖАНИЕ С РАБОТНИКОВ СУММЫ УЩЕРБА: ПОШАГОВЫЙ АЛГОРИТМ .....</b>	<b>44</b>
<b>ПИСЬМО МИНИСТЕРСТВА ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ ОТ 05.10.2015 № 2-2-10/1843 .....</b>	<b>47</b>

# ПАМЯТКА: ГОТОВИМСЯ К ГОДОВОЙ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

*Татьяна Кухальская, аудитор*

Инвентаризация является одним из способов обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности проведение инвентаризации активов и обязательств организации обязательно. В ходе ее проведения проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и стоимость активов и обязательств. Для проведения инвентаризации руководитель

издает приказ, в котором устанавливаются дата проведения инвентаризации и состав инвентаризационной комиссии. Основные нормативные правовые акты при проведении инвентаризации: Закон от 12.07.2013 № 57-З "О бухгалтерском учете и отчетности", Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утвержденная постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180).

## Перечень форм документов, используемых для оформления результатов инвентаризации, сроки, последовательность и порядок ее проведения

Документ, который составляется по результатам инвентаризации	Последовательность и порядок проведения инвентаризации
1	2
<b>Инвентаризация основных средств (в т.ч. животные основного стада, доходные вложения в материальные активы) проводится не ранее 1 ноября не менее одного раза в год</b>	
Инвентаризационная опись основных средств формы 1-инв (приложение 6 к Инструкции № 180); инвентаризационная опись активов, принятых (сданных) на ответственное хранение, формы 10-инв (приложение 15 к Инструкции № 180) – один экземпляр высылается собственнику (или его представителю), арендодателю	1. Проверка наличия и состояния: ■ инвентарных карточек (других регистров аналитического учета); ■ технических паспортов, документов на правообладание или другой технической документации; ■ документов на основные средства, активы, сданные (принятые) организацией в аренду (лизинг), пользование и на хранение. 2. Осмотр объектов. 3. Оформление инвентаризационных описей
<b>Примечание.</b> Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием инвентарного номера, заводского номера предприятия-изготовителя (при его наличии), года выпуска, назначения, мощности и т.д. Основные средства, в момент инвентаризации находящиеся вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), должны быть инвентаризованы до момента их временного выбытия или после проведения инвентаризации (п. 40 Инструкции № 180)	

1	2
<p>Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с их основным назначением. Если активы подверглись восстановлению, реконструкции, модернизации или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное их назначение, то они вносятся в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.</p>	
<p>Если работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений, модернизация и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и указать в описи.</p>	
<p>При выявлении объектов, не принятых на учет либо по которым в учетных регистрах отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, составляются отдельные инвентаризационные описи с указанием недостающих (правильных) сведений и технических показателей по этим объектам. Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных активов должна быть произведена в соответствии с законодательством<sup>1</sup>, а степень (процент) износа устанавливается по действительному техническому состоянию активов с оформлением данных об оценке и износе соответствующими актами (пп. 39, 40 Инструкции № 180)</p>	
<p><b>Инвентаризация неустановленного оборудования, вложений в долгосрочные активы проводится не ранее 1 ноября не менее одного раза в год</b></p>	
<p>Акт инвентаризации незавершенного капитального строительства формы 3-инв (приложение 8 к Инструкции № 180)</p>	<p>Последовательность проведения та же, что и для основных средств. Кроме того, проверяется состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов, выявляются причины и основание консервации объектов</p>
<p><b>Примечание.</b> Отдельные акты составляются: на законченные строительством объекты, фактически введенные в эксплуатацию полностью или частично, приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами или не прошли государственную регистрацию; на законченные, но не введенные в эксплуатацию объекты. На прекращенные строительством объекты составляются акты, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства</p>	
<p><b>Инвентаризация результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ (далее – НИОКР) проводится не ранее 1 ноября не менее одного раза в год</b></p>	
<p>Акт инвентаризации незавершенных работ НИОКР формы 4-инв (приложение 9 к Инструкции № 180)</p>	<p>1. Проверка реальности фактически произведенных расходов, выполненных работ по каждой теме, заданию, направлению. 2. Составление акта инвентаризации</p>
<p><b>Примечание.</b> Отдельные акты составляются на результаты по неоконченным (незавершенным) НИОКР и по полученным отрицательным результатам</p>	
<p><b>Инвентаризация нематериальных активов проводится не ранее 1 ноября не менее одного раза в год</b></p>	
<p>Инвентаризационная опись нематериальных активов формы 2-инв (приложение 7 к Инструкции № 180)</p>	<p>Последовательность проведения та же, что и для основных средств. При инвентаризации проверяется наличие документов, подтверждающих права организации на использование, правильность отнесения объектов к нематериальным активам, исходя из критериев, установленных Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Минфина от 30.04.2012 № 25, а также правильность и своевременность принятия активов к бухгалтерскому учету</p>
<p><b>Примечание.</b> При инвентаризации нематериальных активов, полученных во временное пользование, по каждому правообладателю оформляются и составляются отдельные описи с указанием срока пользования. При этом один экземпляр инвентаризационной описи высылается правообладателю</p>	

Продолжение табл.

1	2
<b>Инвентаризация незаконченных ремонт зданий, сооружений, машин, оборудования, установок и других объектов проводится перед составлением годовой отчетности (конкретный срок не определен) не менее одного раза в год</b>	
Акт инвентаризации незаконченных ремонтов формы 7-инв (приложение 12 к Инструкции № 180)	Инвентаризация производится путем проверки состояния работ. На незаконченный ремонт составляется акт
<b>Примечание.</b> Если при неизменном объеме работ производились дополнительные, не предусмотренные первоначальной сметой расходы, разница отражается в графе "Результаты инвентаризации, перерасход"	
<b>Инвентаризация оборотных активов<sup>2</sup> проводится не ранее 1 ноября – сырья, материалов, готовой продукции, товаров для реализации (в т.ч. товаров на складах, товаров в розничной торговле, тары под товаром и порожней, покупных изделий, продуктов подсобного сельского хозяйства, незавершенного производства и полуфабрикатов, животных на выращивании и откорме; не ранее 1 декабря – денежных средств, других активов</b>	
<p>1. Инвентаризационная опись оборотных активов формы 6-инв (приложение 11 к Инструкции № 180); инвентаризационный ярлык формы 5-инв (приложение 10 к Инструкции № 180); акт инвентаризации материалов и товаров, находящихся в пути, формы 8-инв (приложение 13 к Инструкции № 180); акт инвентаризации товаров отгруженных формы 9-инв (приложение 14 к Инструкции № 180); инвентаризационная опись активов, принятых (сданных) на ответственное хранение, формы 10-инв (приложение 15 к Инструкции № 180)</p> <p>2. Акт инвентаризации наличных денежных средств формы 12-инв (приложение 17 к Инструкции № 180)</p> <p>3. Инвентаризационная опись ценных бумаг, бланков строгой отчетности формы 13-инв (приложение 18 к Инструкции № 180).</p> <p>4. Акт инвентаризации расходов будущих периодов формы 11-инв (приложение 16 к Инструкции № 180)</p>	<p>1. Проверка наличия и состояния активов путем их пересчета, перевешивания или перемеривания:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ по порядку их расположения в помещении;</li> <li>■ последовательно по местам хранения.</li> </ul> <p><b>Примечание.</b> Оборотные активы заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, сорта, количества. На каждый внесенный в опись оборотный актив крепится инвентаризационный ярлык. После их проверки вход в помещение не допускается (пломбируется) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.</p> <p>2. Проверка наличия денежных средств в кассе, в пути, находящихся в банках на расчетном (лицевом, текущем и др.), валютном и специальных счетах.</p> <p>3. Проверка наличия бланков ценных бумаг, бланков строгой отчетности.</p> <p><b>Примечание.</b> При хранении ценных бумаг в кассе организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.</p> <p>При инвентаризации финансовых вложений проверяется наличие документов, подтверждающих затраты в депозиты, облигации, векселя, другие ценные бумаги, а также инвестиции средств в акции и иные формы участия в хозяйственных обществах и товариществах и уставные фонды унитарных предприятий. Финансовые вложения в уставные фонды других организаций, а также займы при инвентаризации подтверждаются документами (договорами, выписками банков, товаросопроводительными документами и др.).</p> <p>4. При инвентаризации расходов будущих периодов по документам устанавливается сумма, подлежащая отражению в бухгалтерском учете на соответствующих счетах, своевременность и полнота отнесения расходов на издержки производства</p>

Продолжение табл.

1	2
	и обращения в течение документально обоснованного срока в соответствии с разработанными в организации расчетами и учетной политикой, правильность списания затрат за счет созданных резервов
<b>Инвентаризация отдельных видов активов</b>	
<b>Инвентаризация драгоценных металлов, камней, лома и отходов проводится одновременно с инвентаризацией материальных ценностей, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни, один раз в год, в гальванических цехах (участках) – один раз в месяц (по согласованию с Минфином периодичность в этих цехах (участках) может быть изменена)</b>	
<p>Инвентаризационная опись драгоценных металлов и драгоценных камней, содержащихся в полуфабрикатах, узлах и деталях оборудования, приборах и иных изделиях, а также находящихся в составе любых материальных ценностей, в ломе и отходах, формы инв-8а (приложение 1 к Инструкции № 34); акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них формы инв-8 (приложение 2 к Инструкции № 34); акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них формы инв-9 (приложение 3 к Инструкции № 34)</p>	<p>Фактическое наличие драгоценных металлов и драгоценных камней при инвентаризации определяется путем взвешивания, подсчета, обмера, отбора и анализа проб.</p> <p><b>Справочно.</b> Порядок проведения инвентаризации установлен главой 5 Инструкции о порядке использования, учета хранения драгоценных металлов и драгоценных камней, утвержденной постановлением Минфина от 15.03.2004 № 34 (далее – Инструкция № 34).</p> <p>При проведении инвентаризации незавершенного производства масса драгоценных металлов и драгоценных камней, содержащихся в деталях и изделиях, взвесить которые не представляется возможным, устанавливается по учетным данным или по нормам расхода на детали (изделия) и при необходимости с учетом процента их готовности.</p> <p>В случае, когда содержание драгоценных металлов и (или) драгоценных камней, входящих в состав активов, будет определено после их списания и в учетных документах учинена запись "Находятся драгоценные металлы, содержание которых будет определено после списания", при инвентаризации этих материальных ценностей в инвентаризационных описях учиняется запись "Находятся драгоценные металлы, содержание которых будет определено после списания" (п. 106 Инструкции № 34)</p>
<b>Инвентаризация лома и отходов черных и цветных металлов проводится не ранее 1 ноября не менее одного раза в год</b>	
<p>Инвентаризационные описи по формам, установленным Инструкцией № 180 (в соответствующих случаях)</p>	<p>Инвентаризация лома и отходов черных и цветных металлов в целях бухгалтерского учета проводится в порядке, установленном законодательством для оборотных активов</p>
<b>Инвентаризация обязательств проводится не ранее 1 декабря не менее одного раза в год</b>	
<p>Акт инвентаризации расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, прочими дебиторами и кредиторами формы 14-инв (приложение 19 к Инструкции № 180);</p>	<p>Определяется сумма дебиторской, кредиторской задолженности, не погашенная на 1 ноября отчетного года, включая задолженности с истекшим сроком исковой давности, и составляется акт сверки расчетов с должниками (п. 63 Инструкции № 180)</p>

1	2
справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (приложение к форме 14-инв)	<b>Примечание.</b> Так как инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности должна проводиться не ранее 1 декабря, период с 1 ноября отчетного года до даты проведения инвентаризации, устанавливаемой организацией самостоятельно (но не ранее 1 декабря отчетного года), необходим для подготовки документов для проведения инвентаризации расчетов (составления и получения актов сверки расчетов, проведения проверки расчетов на основании актов и др.)

<sup>1</sup> Первоначальная стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки, определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и др.), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность (п. 10 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина от 30.04.2012 № 26).

<sup>2</sup> К оборотным активам относятся запасы и затраты (в т.ч. сырье, материалы (покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия; конструкции и детали; топливо; тара и тарные материалы; запасные части; прочие материалы; материалы, переданные в переработку на сторону; строительные материалы; инвентарь и хозяйственные принадлежности; специальная оснастка и специальная одежда на складе; специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации) и другие активы, животные на выращивании и откорме (в т.ч. молодняк животных), незавершенное производство и полуфабрикаты, расходы на реализацию, готовая продукция и товары для реализации (в т.ч. товары на складах, товары в розничной торговле, тара под товаром и порожняк, покупные изделия, продукция подсобного сельского хозяйства), товары отгруженные, выполненные этапы по незавершенным работам, расходы будущих периодов, прочие запасы и затраты.

## Оформление результатов инвентаризации

По результатам инвентаризации составляются сличительные ведомости при установлении расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическими данными, отраженными в инвентаризационных описях.

**Справочно.** Формы сличительных ведомостей (п. 70 Инструкции № 180):

- инвентаризационная опись (сличительная ведомость) формы 401 (приложение 5 к Инструкции № 180);
- сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств формы 15-инв (приложение 20 к Инструкции № 180);
- сличительная ведомость результатов инвентаризации оборотных активов формы 16-инв

(приложение 21 к Инструкции № 180) (п. 70 Инструкции № 180).

Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели (результаты) инвентаризационных описей и сличительных ведомостей (форма 401).

На активы, числящиеся в бухгалтерском учете за балансом (полученные в пользование, арендованные, принятые на ответственное хранение, в переработку, на комиссию и др.), составляются отдельные сличительные ведомости.

По каждому случаю выявленных отклонений комиссия берет объяснения от материально ответственных лиц.

В крупных организациях рассмотрение результатов инвентаризации проводится



центральной инвентаризационной комиссией с оформлением протокола заседания центральной инвентаризационной комиссии. Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия оборотных и внеоборотных активов, обязательств и данных бухгалтерского учета оформляются протоколом заседания инвентаризационной комиссии и представляются

на рассмотрение руководителю организации, который принимает соответствующее решение.

Моментом определения окончательных результатов инвентаризации является дата принятия решения руководителем организации.

Отражаются результаты годовой инвентаризации в годовой бухгалтерской отчетности.

## ГОТОВИМСЯ К ПРОВЕДЕНИЮ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ТОВАРОВ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ

*Татьяна Кухальская, аудитор*

Ни один финансовый год не обходится без проведения годовой инвентаризации. Рассмотрим, как и когда должна проводиться инвентаризация товаров, как определить естественную убыль и товарные потери в организациях торговли.

### **Проведение инвентаризации и оформление ее результатов**

Не ранее 1 ноября должна быть проведена обязательная инвентаризация товаров перед составлением годовой отчетности ((п. 7 Инструкции № 180<sup>1</sup>; п. 4 ст. 9,

п. 2 ст. 13 Закона № 57-З<sup>2</sup>). Конкретные сроки проведения годовой инвентаризации товаров устанавливаются приказом (п. 12 Инструкции № 180; п. 4 ст. 9 Закона № 57-З). При проведении инвентаризации организации розничной торговли придерживаются общеустановленного Инструкцией № 180 порядка ее проведения.

В сроки, установленные приказом, проводится проверка фактического наличия товаров в присутствии и при участии материально ответственных лиц. Перед проведением инвентаризации материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расход-

<sup>1</sup> Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утвержденная постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180).

<sup>2</sup> Закон от 12.07.2013 № 57-З "О бухгалтерском учете и отчетности" (далее – Закон № 57-З).



ные и приходные документы на товары сданы в бухгалтерию или переданы инвентаризационной комиссии.

Фактическое наличие товаров проверяется путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Результаты проверки записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации, которые должны подписать члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица, которые принимали участие в непосредственном пересчете (перевесе) инвентаризуемых товаров.

Результаты инвентаризации при выявлении отклонений от учетных данных оформляются по одному из приведенных ниже вариантов:

- инвентаризационной описью оборотных активов (форма 6-инв<sup>1</sup> – вносится информация по всем товарам, имеющимся в подотчете у материально ответственного лица) и сличительной ведомостью результатов инвентаризации оборотных активов (форма 16-инв – вносится информация только по тем товарам, по которым установлены расхождения (выявлены излишки или недостача));

- инвентаризационной описью (сличительная ведомость) формы 401 – вносится информация обо всех товарах, имеющихся в подотчете у материально ответственного лица, даже при отсутствии расхождений между их фактическим наличием и учетными данными, т.е. документ объединяет данные инвентаризационной описи и сличительной ведомости.

<sup>1</sup> Формы документов установлены в приложениях к Инструкции № 180.

Информация по стоимости товаров в инвентаризационных описях (сличительных ведомостях) приводится по учетным ценам (покупным или розничным).

**Примечание.** Стоимость недостающих и излишне выявленных активов в сличительной ведомости указывается в соответствии с законодательством (п. 70 Инструкции № 180), т.е. по учетным ценам. Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут вести учет товаров по розничным ценам или по стоимости приобретения (п. 8 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Минфина от 12.11.2010 № 133).

В том случае, если организацией торговли организован количественно-стоимостной учет товаров, при заполнении инвентаризационных описей (сличительных ведомостей) указываются не только стоимость товаров, но и наименования, виды, сорта, группы, номенклатурные номера, количество.

Если ведется только стоимостной учет товаров, организации розничной торговли заполняют инвентаризационную опись (сличительную ведомость) итоговой суммой в денежном выражении.

## Определение товарных потерь

Классификация товарных потерь, их нормы и методика расчета приведены в приказе Минторга от 02.04.1997 № 42 "О нормах товарных потерь, методике расчета и порядке отражения в учете" (далее – приказ № 42).

Товарные потери делятся на:

- *нормируемые*: естественная убыль товаров; бой, лом товаров вследствие их хрупкости; порча товаров или повреждение потребительской тары, в которую упакована продукция, что в свою очередь вызывает потерю потребительских свойств товара; бой порочной стеклянной посуды; технологические отходы, образующиеся при подготовке отдельных видов товаров к продаже;

- *ненормируемые*: порча и недостача товаров сверх установленных норм и недостача товаров, по которым такие нормы не установлены.

Общими для расчета и списания товарных потерь в пределах норм естественной убыли являются следующие положения (п. 5 раздела первого приказа № 42):

- утвержденные приказом № 42 нормы естественной убыли являются предельными и применяются только в случае выявления фактической недостачи;

- списание естественной убыли в пределах норм производится на основе соответствующего расчета, составленного бухгалтером при участии материально ответственного лица и утвержденного руководителем организации;

- естественная убыль товаров в пределах норм списывается с материально ответственных лиц по фактическим размерам, но не выше установленных норм;

- недостача товаров в пределах установленных норм списывается с материально ответственных лиц по тем ценам, по которым товары были оприходованы.

Отнесение товарных потерь на издержки обращения производится по покупным ценам, разница между покупными и розничными ценами списывается за счет торговой надбавки; выявленные при инвентаризации товарные потери сверх установленных норм естественной убыли товаров относятся на материально ответственных лиц по розничным ценам (если иное не предусмотрено соответствующими нормативными актами).

Условно расчет товарных потерь производится в следующем порядке:

- 1) определяется сумма отклонений (излишков и (или) недостач);

- 2) по решению руководителя организации производится взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы (п. 76 Инструкции № 180).

**Примечание.** В организациях розничной торговли, которые ведут учет товаров только в стоимостном выражении, зачет недостач товаров излишками по пересортице не производится;

- 3) определяются товарные потери в пределах норм и сверх норм естественной убыли;

- 4) определяется источник списания ненормируемых товарных потерь в пределах норм естественной убыли (резерв или расходы на реализацию).

**Примечание.** Если учетной политикой организации на счете 96 "Резервы предстоящих платежей" предусмотрено в плановом размере создание резерва для списания естественной убыли (п. 5 Методических рекомендаций по разработке учетной политики предприятия торговли и общественного питания, утвержденных приказом Минторга от 27.01.1998

№ 10 (далее – Методические рекомендации № 10)), нормируемые потери списываются за счет этого резерва в пределах норм естественной убыли. Если средств резерва недостаточно или он не создавался, нормируемые потери в пределах норм естественной убыли списываются на расходы на реализацию;

5) определяется источник списания товарных потерь сверх норм естественной убыли (резерв, виновные лица, собственные средства организации).

**Примечание.** Если учетной политикой организации на счете 96 "Резервы предстоящих платежей" предусмотрено создание резерва на "забычивость" покупателей товаров, реализуемых в магазинах (отделах, секциях) самообслуживания или торгующих с открытой выкладкой товаров (п. 7 Методических рекомендаций № 10), потери сверх норм естественной убыли списываются за счет средств этого резерва. Списание потерь производится в пределах рекомендуемых норм или утвержденных собственником торговой организации (п. 1 раздела II Методических рекомендаций по расчету и бухгалтерскому учету потерь товаров в магазинах (отделах, секциях) самообслуживания и торгующих с открытой выкладкой товаров, утвержденных приказом Минторга от 27.10.1999 № 113).

Если учет движения товаров в организациях розничной торговли ведется в стоимостном выражении, расчет общей суммы потерь товаров в пределах норм естественной убыли за межинвентаризационный период производится в следующем порядке (раздел четвертый приказа № 42):

1) сопоставляются учетные и фактические остатки товаров по конкретному

материально ответственному лицу (бригаде) и определяется результат инвентаризации (недостача или излишек товаров);

2) в случае обнаружения недостачи на основании первичных документов, отражающих наличие, поступление и списание (передачу) товаров, определяется стоимость реализованного в розницу за межинвентаризационный период каждого наименования товара, по которому установлены нормы естественной убыли.

**Примечание.** При исчислении размера естественной убыли в пределах установленных норм для розничной торговой сети в розничный оборот не включаются товары:

- отпущенные другим магазинам, филиалам магазина (ларькам, палаткам), имеющим самостоятельный учет материальных ценностей, а также проданные в порядке мелкого опта социально-культурным учреждениям (детским садам, санаториям, больницам и т.п.) и другим организациям;

- возвращенные поставщикам, а также сданные на переработку;

- списанные по актам вследствие лома, крошения, порчи, снижения качества, завеса и повреждения тары;

3) определяется сумма нормируемых товарных потерь по данному виду товара путем умножения стоимости товара, реализованного в розницу за межинвентаризационный период, на норму естественной убыли;

4) определяется общая сумма естественной убыли всех товаров за межинвентаризационный период путем суммирования рассчитанных потерь всех товаров, по которым установлены нормы естественной убыли;

5) сравниваются суммы выявленной недостачи и рассчитанной естественной убыли, и определяется размер потерь, списываемых в пределах норм.

Расчеты потерь должны быть оформлены первичным учетным документом (например, бухгалтерской справкой) с соблюдением требований, предъявляемых к его содержанию (ст. 10 Закона № 57-З; п. 5 раздела первого приказа № 42).

Расчет потерь следует составить в розничных ценах и ценах приобретения. При ведении учета товаров в стоимостном выражении в бухгалтерском учете отсутствует информация о размерах наценок, сумм НДС, приходящихся на недостающие товары. В нормативных документах порядок расчета наценок, НДС, приходящихся на недостающие товары, не определен и в то же время содержится требование о доведении розничных цен до цен приобретения. Очевидно, что процент наценок и НДС, приходящихся на недостающие товары, может быть определен только расчетным методом. Исходя из положений раздела 1.3.1 Методических рекомендаций по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании, утвержденных приказом Минторга от 09.04.2007 № 74 (далее – Методические рекомендации № 74), сумму наценки на остаток непроданных товаров в организациях розничной торговли допускается определять из среднего процента. При этом расчет наценки производится ежемесячно без нарастающего итога.

Согласно п. 9 ст. 103 НК плательщики, осуществляющие розничную торговлю и общественное питание, могут производить исчисление НДС по товарам исходя из налоговой базы и доли суммы НДС по товарам, имеющимся в отчетном периоде, в стоимости этих товаров (с учетом всех налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей в бюджет либо государственные внебюджетные фонды, взимаемых при реализации товаров), включая товары, освобожденные от НДС. Расчет НДС производится без нарастающего итога за каждый месяц исходя из налоговой базы и доли суммы НДС при реализации товаров по розничным ценам по форме согласно приложению 34 (подп. 2.2 постановления МНС от 24.12.2014 № 42). В соответствии с положениями указанных документов для отражения результатов инвентаризации рассчитать процент надбавок и сумму НДС в месяце проведения инвентаризации можно исходя из имеющихся в бухгалтерском учете данных на начало месяца и на дату проведения инвентаризации. Затем с учетом полученных размеров процентов следует произвести доведение стоимости недостающих товаров до цены приобретения. Так как нормативными документами порядок расчета наценок, НДС, приходящегося на недостающие товары, не определен, его целесообразно закрепить в учетной политике (ином локальном документе организации).

Окончательные результаты инвентаризации определяются решением руководителя организации и отражаются в учете

и отчетности того месяца, в котором руководителем организации было принято решение по урегулированию инвентаризационных разниц, а годовой инвентаризации – в годовой бухгалтерской отчетности (пп. 72, 77 Инструкции № 180).

В отчете, составленном после инвентаризации, остатки товаров и тары записываются из инвентаризационной описи (раздел 1.2 Методических рекомендаций № 74).

**Примечание.** Материально ответственные лица составляют отчеты по движению товаров (реестры, товарные отчеты, товарно-денежные отчеты и т.п.) в двух экземплярах. В отчет записывается каждый документ в отдельности с указанием даты, номера, названия, суммы (стоимости товара по учетным ценам). В отдельной графе отчета может отражаться движение тары. Отчеты материально ответственного лица нумеруются последовательно с начала года (начала деятельности предприятия) и до окончания отчетного года. Если в организации (ее структурном подразделении) дата проведения инвентаризации не совпала с установленным периодом отчетности, составляется два отчета:

- один – с начала установленного отчетного периода до начала инвентаризации;
- второй – от даты окончания инвентаризации до установленного срока представления отчета (раздел 1.2 Методических рекомендаций № 74).

## **Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете**

На основании решения руководителя по урегулированию инвентаризационных разниц составляются соответствующие

записи в бухгалтерском учете с учетом положений пп. 33, 73 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50), и Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102). Результаты проведенной инвентаризации отражаются в том отчетном месяце, в котором было принято решение руководителем организации по урегулированию инвентаризационных разниц, а по годовой инвентаризации – в годовой бухгалтерской отчетности.

Рассмотрим порядок учета хозяйственных операций на примере следующей ситуации.

**СИТУАЦИЯ:** *В магазине розничной торговли, торгующем с открытой выкладкой товаров, по результатам инвентаризации выявлена недостача товара на сумму 3500 руб. по розничным ценам. Учет товара ведется в стоимостном выражении. Средний процент торговой надбавки составил 21,2 %. Средний процент НДС – 12,33 %. Потери в пределах норм естественной убыли составили 1100 руб. по розничным ценам. Сумма созданного резерва на "забычивость" покупателей за межинвентаризационный период – 1650 руб. В соответствии с приказом руководителя:*

- *сумма недостачи товара в пределах норм естественной убыли списывается в состав расходов на реализацию и на затраты, учитываемые при налогообложении;*

■ сумма недостачи товара сверх норм естественной убыли в пределах созданного резерва списывается за счет резерва, а сверх нормы – за счет прочих расходов по текущей деятельности.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма (расчет), руб.
Отражена недостача товаров по розничным ценам	94	41-2	3500
Отражена сумма НДС в сумме недостачи товара (сторнировочная запись)	94	42-3	431,55 (3500 × 12,33 %)
Отражена торговая надбавка в сумме недостачи товара (сторнировочная запись)	94	42-1	650,51 ((3500 – 431,55) × 21,2 %)
Списана недостача товаров в пределах установленных законодательством норм естественной убыли	44	94	759,92 (1100 – 1100 × 12,33 % – – (1100 – 1100 × 12,33 %) × × 21,2 %)
Списана недостача товаров за счет созданного резерва	96	94	1650
Списана недостача сверх резерва на забывчивость	90-10	94	8,02 (3500 – 431,55 – 650,51 – – 759,92 – 1650)

**Примечание.** Согласно п. 73 Инструкции № 50 при отсутствии виновных лиц суммы недостач и потерь от порчи товаров сверх норм естественной убыли отражаются по дебету счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" и кредиту счетов 94 "Недостачи и потери от порчи имущества". Согласно п. 13 Инструкции № 102 суммы недостач и потерь от порчи запасов относятся к прочим расходам по текущей деятельности

Скорректированы вычеты по НДС, приходящиеся на недостачу сверх норм естественной убыли (сторнировочная запись)	68	18	331,60 ((3500 – 431,55 – 650,51 – – 759,92) × 20 %)
Отражена сумма восстановленных вычетов по НДС	94	18	331,60

**Примечание.** Следует иметь в виду, что Инструкцией по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Минфина от 30.06.2012 № 41, Инструкцией № 50 порядок учета вычетов, приходящихся на испорченные, утраченные товары, не определен. В то же время в приложениях 15 и 61 к Инструкции по применению плана счетов установлена корреспонденция по кредиту счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" с дебетом счета 94 "Недостачи и потери от порчи имущества"

Списана сумма вычетов по НДС	90-10	94	331,60
------------------------------	-------	----	--------

**Примечание.** Суммы налоговых вычетов, приходящиеся на недостачу сверх норм, являются потерями организации. По мнению автора, их следует рассматривать как дополнительные потери, однако списывать за счет резерва на "забычивость" такие потери действующее законодательство не позволяет



# ОТДЕЛЬНЫЕ НЮАНСЫ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

**Ирина Заянчковская, ЭКОНОМИСТ**

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств, в ходе проведения которой они проверяют и документально подтверждают их наличие, состояние и оценку. Рассмотрим порядок отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете с учетом действующего в 2016 г. законодательства.

## **Нормативное регулирование и общий порядок проведения**

Случаи обязательного проведения инвентаризации имущества организации установлены в ст. 13 Закона от 12.07.2013 № 57-З "О бухгалтерском учете и отчетности".

Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации, оформления результатов инвентаризации и отражения их в бухгалтерском учете определен Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180).

В приложениях 1–22 к Инструкции № 180 приведены формы документов для документального оформления проведения инвентаризации и отражения ее результатов.

Информация о фактическом наличии и числящемся в бухгалтерском учете количестве имущества и обязательств вносится в инвентаризационные описи. Данные инвентаризационных описей (актов) сопоставляются с данными бухгалтерского учета. В случае выявления при инвентаризации отклонений от учетных данных по соответствующим активам составляются сличительные ведомости, которые служат основанием для списания естественной убыли, оформления зачета пересортицы, окончательного подведения итогов инвентаризации и отражения ее результатов в бухгалтерском и налоговом учете.

В строительных организациях при инвентаризации кроме вышеназванных необходимо учитывать положения следующих документов:

- Инструкции о порядке формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Минстройархитектуры от 14.05.2007 № 10;

- Инструкции о порядке бухгалтерского учета строительных материалов, утвержденной постановлением Минстройархитектуры от 24.01.2008 № 4.

При отражении результатов инвентаризации в бухгалтерском учете следует руководствоваться также следующими документами:



■ Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50);

■ Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина от 30.04.2012 № 26 (далее – Инструкция № 26);

■ Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Минфина от 30.04.2012 № 25 (далее – постановление № 25, Инструкция по бухгалтерскому учету НМА);

■ Инструкцией по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости, утвержденной постановлением № 25 (далее – Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости);

■ Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Минфина от 12.11.2010 № 133 (далее – Инструкция № 133).

Формирование в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах организации, в т.ч. порядок отражения в доходах и расходах излишков и недостач, выявленных в результате инвентаризации, производится в соответствии с Инструкцией № 102.

В ходе инвентаризации документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов и обязательств путем:

■ сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;

■ выявления активов и обязательств, частично потерявших свое первоначальное

назначение (потребительские свойства), морально устаревших, а также неучтенных активов и обязательств;

■ выявления сверхнормативных и неиспользуемых активов и обязательств с целью их последующей реализации или списания;

■ проверки обязательств с целью правильного формирования доходов и расходов, определения резервов по сомнительным долгам, а также достоверности сумм дебиторской и кредиторской задолженности и др.;

■ проверки образования и использования источников собственных средств, средств целевого финансирования и др.

Инвентаризации подлежат активы и обязательства организации независимо от их местонахождения, а также активы, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете на забалансовых счетах (полученные в пользование, арендованные, принятые на ответственное хранение, в переработку, на комиссию и др.).



*Об особенностях проведения инвентаризации отдельных активов в строительных организациях можно прочитать в статье Елены Малашевич, опубликованной в журнале "Моя бухгалтерия. Строительство" № 21 за 2015 г. на с. 6–14.*

Заключительным этапом проведения инвентаризации является определение ее результатов.

Результат инвентаризации определяется отдельно по каждому виду имущества. Возможны следующие варианты результатов:

- совпадение учетных и фактических остатков;
- излишки (превышение фактического остатка над учетным);
- недостача (превышение учетных остатков над фактическими);
- пересортица (имущество одного наименования, но разных сортов находится одновременно в излишке и недостаче).

Моментом определения окончательных результатов инвентаризации является дата принятия решения руководителем организации (п. 72 Инструкции № 180).

Отражение результатов инвентаризации в налоговом учете производится с учетом положений НК.

## **Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете**

### **Оприходование излишков, выявленных при инвентаризации**

Стоимость излишков активов при принятии их к бухгалтерскому учету определяется на дату проведения инвентаризации.

При постановке на учет выявленных излишков материальных ценностей

следует произвести оценку их стоимости на основании прайс-листов, прейскурантов, каталогов на аналогичное имущество либо заключения об их оценке, проведенной организацией, осуществляющей оценочную деятельность (п. 39 Инструкции № 180; п. 10 Инструкции № 26; п. 13 Инструкции по бухгалтерскому учету НМА; п. 46 Инструкции № 133).

Суммы излишков:

- запасов, денежных средств, выявленные при инвентаризации, включаются в состав прочих доходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (субсчет 90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности");

- основных средств и иных инвестиционных активов – в состав доходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91 "Прочие доходы и расходы" (субсчет 91-1 "Прочие доходы") (пп. 13, 14 Инструкции № 102; пп. 70, 71 Инструкции № 50).

При принятии к бухгалтерскому учету излишков производятся записи:

Д-т 10, 41, 43, 50 и др. – К-т 90-7

– отражены суммы излишков запасов, денежных средств;

Д-т 01, 04, 07, 08 и др. – К-т 91

– отражены суммы излишков инвестиционных активов.

**Справочно.** Принятие к бухгалтерскому учету выявленных в излишке основных средств осуществляется на основании акта о приеме-

передаче основных средств, форма которого приведена в приложении 1 к постановлению Минфина от 22.04.2011 № 23.

## Отражение недостачи материальных ценностей

Суммы недостач, выявленные в результате инвентаризации, списываются в следующем порядке:

- производится зачет недостач излишками (отражается пересортица);
- производится списание недостач в пределах норм естественной убыли;

■ производится списание недостач сверх норм естественной убыли.

Недостачи сверх норм естественной убыли списываются:

- за счет виновных лиц (при их установлении);
- за счет средств организации (при отсутствии виновных лиц или если судом отказано во взыскании с них).

Бухгалтерские записи по отражению суммы недостачи основных средств, доходных вложений в материальные активы и нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации, представлены в таблице 1:

Таблица 1

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Норма Инструкции
Списана сумма накопленной амортизации и обесценения недостающих активов	02, 05	01, 03, 04	П. 31 Инструкции № 26, п. 25 Инструкции по бухгалтерскому учету НМА, п. 18 Инструкции по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости
Списана остаточная стоимость недостающих активов	94	01, 03, 04	
Списана сумма числящегося добавочного фонда, который образовался в результате ранее проведенных переоценок основных средств и нематериальных активов	83	84	

Выявленные недостачи иных материальных ценностей отражаются в учете следующими записями:

Д-т 94 "Недостачи и потери от порчи имущества"

К-т 07, 08, 10, 41, 43, 50 и других счетов.

Суммы недостач и потерь от порчи имущества подлежат списанию с кредита счета 94 "Недостачи и потери от порчи имущества" в зависимости от причин их возникновения в дебет счетов расчетов, учета затрат на производство, расходов на реализацию, финансовых результатов.

При наличии в организации утвержденных в установленном порядке норм естественной убыли недостачи и порча имущества в пределах таких норм в соответствии с решением руководителя организации списываются на счета учета затрат на производство, расходов на реализацию:

Д-т 20, 23, 25, 26, 44

К-т 94 "Недостачи и потери от порчи имущества" (п. 73 Инструкции № 50).

**Справочно.** Нормы естественной убыли для строительных материалов утверждены постановлением Государственного комитета

СССР по материально-техническому снабжению от 15.06.1984 № 72 "Об утверждении норм естественной убыли нерудных строительных материалов при хранении и перевозках и отмене норм естественной убыли ряда грузов при речных перевозках" (применяется только при определении естественной убыли при хранении строительных материалов (песка, гравия, щебня, цемента)) (ст. 1 Закона от 28.05.1999 № 261-З "О применении на территории Республики Беларусь законодательства СССР").

При этом важно учесть, что право организации самостоятельно устанавливать нормы естественной убыли законодательством не предусмотрено. При отсутствии норм естественной убыли убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Порядок списания недостачи сверх норм естественной убыли зависит от наличия установленного виновного лица:

- при установлении виновных лиц:

Д-т 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет 73-2 "Расчеты по возмещению ущерба")

К-т 94 "Недостачи и потери от порчи имущества"

– на учетную стоимость имущества;

К-т 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (субсчет 90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности"), 91 "Прочие доходы и расходы" (субсчет 91-1 "Прочие доходы")

– на разницу между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и взыскиваемой стоимостью недостающего имущества (пп. 57, 73 Инструкции № 50);

- при отсутствии виновных лиц, а также при вынесении судебного постановления об отказе в удовлетворении требований о взыскании сумм недостачи с виновных лиц:

Д-т 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (субсчет 90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности"), 91 "Прочие доходы и расходы" (субсчет 91-4 "Прочие расходы")

К-т 94 "Недостачи и потери от порчи имущества", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет 73-2 "Расчеты по возмещению ущерба") (п. 73 Инструкции № 50).

### Зачет излишков и недостач в результате пересортицы

На практике часто возникают ситуации, когда по одной позиции выявлены излишки, а по другой – недостачи материальных ценностей. В этом случае итог подводится отдельно по каждому наименованию товарно-материальных ценностей, недостача одного вида имущества не может погашаться излишками другого вида.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть произведен только по решению руководителя организации (п. 76 Инструкции № 180).

Зачет пересортицы товарно-материальных ценностей излишками допускается произвести, если пересортица допущена у одного материально ответственного лица, за один и тот же период (от момента предыдущей инвентаризации до текущей),

по одному наименованию товара, но разных сортов, по одинаковому количеству товара.

Например, если у одного и того же материально ответственного лица выявлены излишек обойного клея и недостача монтажной пены, зачет пересортицы излишками произвести нельзя, так как пересортица допущена по различным наименованиям товара.

В случае когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих активов выше стоимости активов, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

В случае если пересортице подверглись виды имущества одного наименования, но имеющие разную цену, разница между их стоимостью расценивается как недостача или излишек с принятием соответствующих решений.

## Практическое применение норм

### ПРИМЕР 1.

При проведении годовой инвентаризации в организации на строительном объекте выявлены излишки элементов опалубки в количестве 18 шт. В соответствии с учетной политикой организации опалубка учитывается на счете 10 "Материалы" в составе средств в обороте и ее стоимость переносится на затраты в размере 50 % – при передаче в эксплуатацию и 50 % – при их выбытии в связи с непригодностью.

Стоимость данных элементов опалубки оценена в соответствии с прейскурантом

на аналогичные товары в размере 30 руб. за 1 шт.

В бухгалтерском учете отражение излишков необходимо отразить записями:

Д-т 10 – К-т 90-7

– отражена стоимость принятых к учету элементов опалубки на сумму 540 руб. (30 × 18);

Д-т 20 – К-т 10

– списывается 50 % от стоимости опалубки на сумму 270 руб.

### ПРИМЕР 2.

В строительной организации при проведении годовой инвентаризации в декабре 2016 г. у материально ответственного лица обнаружена недостача клея "Момент" в количестве 7 мешков (25 кг) по цене 15 руб. за один мешок на сумму 105 руб. (7 × 15). Одновременно обнаружены излишки клея "Люкс" в количестве 3 мешков (25 кг) по цене 12 руб. за один мешок на сумму 36 руб. (3 × 12).

Руководителем организации принято решение о зачете недостачи клея "Момент" излишками клея "Люкс" и отнесении оставшейся недостачи на виновное лицо с возмещением стоимости клея по рыночной цене.

Рыночная цена клея "Момент" составила 16 руб. за один мешок. Работник признал свою вину и согласился компенсировать сумму недостачи путем удержания из заработной платы за январь 2017 г.

Определить размер ранее принятой к вычету суммы НДС по утраченным строительным материалам невозможно.

Указанные операции в бухгалтерском учете следует отразить следующими записями:

Таблица 2

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражен зачет недостачи излишка-ми по учетной цене	10-1 (клей "Люкс")	10-1 (клей "Момент")	36	Сличительная ведомость результатов инвентаризации, решение руководителя
Отражена недостача клея "Момент" по учетной цене (105 – 36)	94	10-1 (клей "Момент")	69	Сличительная ведомость результатов инвентаризации
Методом "красное сторно" скорректирован предъявленный ранее к вычету НДС (69 × 20 %)	68-2	18	13,8	Бухгалтерская справка-расчет
Сумма корректировки налоговых вычетов отнесена на недостачу	94	18	13,8	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена в составе доходов по текущей деятельности сумма превышения рыночной стоимости над учетной ценой недостающего клея ((16 – 15) × 4)	94	90-7	4	Прейскуранты, бюллетени, каталоги и иные документы, определяющие рыночную стоимость клея
Отнесена на виновное лицо сумма недостачи клея (69 + 4 + 13,8)	73-2	94	86,8	Заявление работника о добровольном возмещении недостачи, приказ руководителя, бухгалтерская справка-расчет
Начислено отложенное налоговое обязательство (4 × 18 %)	99	65	0,72	Бухгалтерская справка-расчет
Удержаны денежные средства из заработной платы работника за январь в счет возмещения недостачи	70	73-2	86,8	Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет
Погашено отложенное налоговое обязательство	65	99	0,72	Бухгалтерская справка-расчет

Суммы возмещения стоимости недостающих строительных материалов в данной ситуации отражаются в налоговой декларации (расчете) по налогу на прибыль в составе внереализационных доходов и внереализационных расходов на дату их удержания из заработной платы работника (подп. 3.7 ст. 128, подп. 3.26 ст. 129 НК).



*С практической ситуацией по отражению недостачи строительных материалов, выявленной при проведении инвентаризации в бухгалтерском и налоговом учете организации, можно также ознакомиться в статье Татьяны Деркачевой, опубликованной в журнале "Моя бухгалтерия. Строительство" № 6 за 2016 г. на с. 12–17.*

# СПЕЦИФИКА ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

**Ирина Якубеня, ЭКОНОМИСТ**

Управлением ведомственного контроля Минсельхозпрода при проведении плановых проверок подведомственных организаций регулярно выявляются нарушения требований законодательства при инвентаризации активов и обязательств, халатное отношение к ее проведению, неправильное отражение результатов инвентаризации.

Перед составлением годового бухгалтерского отчета напомним особенности проведения инвентаризации в сельскохозяйственных организациях.

## Нормативное регулирование

Инвентаризация – это способ проверки наличия имущества организации и состояния ее финансовых обязательств на определенную дату путем сопоставления фактических данных с данными бухгалтерского учета. Инвентаризация проводится в целях контроля за сохранностью имущества и обеспечения достоверности данных учета и отчетности.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности проведение инвентаризации является обязательным.

Основными нормативными правовыми актами, регламентирующими порядок и условия проведения инвентаризации, являются:

- Закон от 12.07.2013 № 57-З "О бухгалтерском учете и отчетности" (далее – Закон № 57-З);

- Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утвержденная постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180);

- Методические указания по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, утвержденные приказом Минсельхозпрода от 14.08.2007 № 363 (далее – Методические указания № 363).

**Примечание.** Нормы Методических указаний № 363 применяются в части, не противоречащей законодательству.

## Инвентаризация животных

Инвентаризация животных основного стада, рабочего скота, племенных животных проводится не менее одного раза в год и не ранее 1 ноября (пп. 7, 8 Инструкции № 180).

**Справочно.** По решению руководителя организации количество проводимых в течение года обязательных инвентаризаций, сроки их проведения (годовых, в течение года),



перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, могут быть увеличены.

Инвентаризация животных, находящихся на выращивании и откорме, молодняка животных проводится не менее одного раза в квартал (подп. 5.2.7 Методических указаний № 363).

Инвентаризация птицы в специализированных птицеводческих хозяйствах, в которых птица содержится большими партиями, проводится один раз в год по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Инвентаризация пчелосемей проводится не менее двух раз в год (весной – не позднее 1 июня и осенью – не позднее 1 октября).

При инвентаризации животных члены инвентаризационной комиссии должны осмотреть животных в натуре, произвести их взвешивание. Результаты взвешивания отражаются в ведомости взвешивания животных формы 306-АПК<sup>1</sup> (далее – ведомость взвешивания), в которой указываются вид (группа) взвешиваемых животных, их инвентарные номера, количество голов, масса животных на дату предыдущего взвешивания и на дату взвешивания, прирост живой массы.

На основании ведомости взвешивания оформляются инвентаризационные описи:

- взрослый продуктивный крупный рогатый скот, свиньи (матки и хряки), племенные животные и рабочий скот заносятся в инвентаризационную опись формы 1-инв (приложение 6 к Инструкции № 180);

<sup>1</sup> Форма ведомости взвешивания установлена приказом Минсельхозпрода от 01.07.2011 № 268.

- молодняк скота, животные на выращивании и откорме, птица и звери отражаются в инвентаризационной описи формы 6-инв (приложение 11 к Инструкции № 180).

Информация о животных в инвентаризационных описях приводится по местам их содержания отдельно по каждой учетной группе с указанием индивидуальных сведений о животном: номер животного (бирка, тавро), кличка животного, год рождения, порода, упитанность, живая масса (вес) на день взвешивания и первоначальная стоимость. Стоимость животных основного стада указывается по данным бухгалтерского учета.

**!** При разнице в весе животных основного стада их стоимость не изменяется (п. 14 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина от 30.04.2012 № 26).

По рабочему скоту масса животных не указывается. Порода указывается на основании данных бонитировки скота.

Прочие животные основного стада, учитываемые групповым порядком, включаются в описи по возрастным и половым группам с указанием количества голов и живой массы (веса) по каждой группе.

Молодняк крупного рогатого скота, племенных лошадей и рабочего скота включается в описи индивидуально с указанием инвентарных номеров, кличек, пола, масти, породы и т.д.

Животные на откорме, молодняк свиней, овец и коз, птица и другие виды животных, учитываемые в групповом порядке, включаются в описи согласно номенклатуре, принятой в учетных регистрах, с указанием количества голов и живой массы (веса) по каждой группе.

Описи составляются по видам животных отдельно по фермам, цехам, отделениям, бригадам в разрезе учетных групп и материально ответственных лиц.

Недостачи и потери, выявленные при инвентаризации, отражаются в инвентаризационных описях и сличительных ведомостях.

## Инвентаризация в растениеводстве

Фактическое наличие товарно-материальных ценностей и готовой продукции при инвентаризации проверяется по местам хранения ценностей и материально ответственным лицам и определяется путем обязательного подсчета, обмера, взвешивания. Определяется фактическое наличие:

- зерна, хранящегося на складах насыпью в кучах, – путем взвешивания;
- силоса или сенажа в траншеях – путем взвешивания 1 м<sup>3</sup> силоса или сенажа и определения объема траншеи (объем, как правило, указывается в карточках учета основных средств (силосных траншей));
- сена и соломы в стогах – путем обмера скирды;
- овощей и картофеля в буртах – путем обмера буртов, в картофелехранилищах – путем взвешивания.

**Примечание.** Порядок определения объема скирды в кубических метрах на 1 м длины, объема круглых стогов, примерный вес 1 м<sup>3</sup> сена в килограммах, временные нормативы потерь силоса на "угар" приведены в приложениях 1–4 к Методическим указаниям № 363.

Если на отдельные материальные ценности в силу их физико-химических свойств установлены нормы естественной убыли (усушка, утруска, улетучивание, бой), то они применяются только в случае выявления фактической недостачи по таким ценностям.

Формулы для определения потерь и естественной убыли сельскохозяйственной продукции приведены в п. 7.28 Методических указаний № 363.

Размер потерь в пределах действующих норм естественной убыли за определенный период хранения материалов определяется по формуле:

$$\Pi = ((P + O) \times B \times E) / (C \times 100),$$

где  $\Pi$  – потери при хранении;

$P$  – расход материально-производственных запасов за определенный период времени;

$O$  – остаток запасов на дату начала инвентаризации;

$B$  – время хранения материалов на складе;

$E$  – установленная норма естественной убыли на материалы;

$C$  – срок хранения, на который установлена норма естественной убыли для конкретного наименования материально-производственных запасов.

Время хранения материальных запасов на складе определяется как отношение произведения количества месяцев, включенных в период, подлежащий учету, и среднего остатка конкретного наименования материалов на складе к расходу этих материалов за определенный период времени.

Естественная убыль зерна и семян масличных культур ( $У$ ) рассчитывается по следующей формуле:

$$У = ((0,5 \times O_n + O_n + 0,5 \times O_k) \times (H_{kc} - H_{nc})) / (K_c \times 100),$$

где  $O_n$  – остаток на начало срока хранения;

$O_k$  – остаток на конец срока хранения;

$O_n$  – сумма промежуточных остатков по месяцам;

$K_c$  – фактический календарный срок хранения;

$H_{kc}$ ,  $H_{nc}$  – нормы естественной убыли, соответствующие начальному и конечному срокам хранения.

При хранении зерновой продукции и семян масличных культур до 3 месяцев норма естественной убыли применяется из расчета фактических дней хранения, до одного года – фактических месяцев хранения. Если продукция хранится более одного года, то за каждый последующий

год хранения норма естественной убыли пересчитывается исходя из фактического числа месяцев хранения.

При проведении инвентаризации усушка зерна, хранящегося на складе ( $Ус$ ), рассчитывается по формуле:

$$Ус = (M \times (B_1 - B_2)) / (100 - B_2),$$

где  $M$  – масса зерновой продукции по приходу;

$B_1$  – влажность поступившего зерна, %;

$B_2$  – влажность зерна при инвентаризации, %.

Естественная убыль по картофелю, овощам и плодам ( $У$ ) при хранении исчисляется по их среднему остатку за каждый месяц хранения. Определение среднего остатка производится по данным на 1, 11, 21-е числа месяца и 1-е число следующего месяца исходя из расчета:

$$(1/2 \text{ остатка на 1-е число} + \text{остаток на 11-е число} + \text{остаток на 21-е число} + 1/2 \text{ остатка на 1-е число}) / 3.$$

**Примечание.** Нормы естественной убыли при хранении и транспортировке продукции установлены приказом Минторга от 02.04.1997 № 42 "О нормах товарных потерь, методике расчета и порядке отражения в учете". В частности, в п. 3.43 приведены нормы естественной убыли свежего картофеля при длительном хранении в неохлажденных хранилищах.

# ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ В МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

**Ольга Сударева**, старший преподаватель МГУП

**СИТУАЦИЯ:** Перед составлением годовой отчетности на мясокомбинате проведена инвентаризация мяса и мясoproдуктов на складе-холодильнике, в результате которой выявлены следующие расхождения (см. табл. 1):

Таблица 1

№ п/п	Наименование, вид, категория, группа мяса и мясoproдуктов	Фактическая средняя себестоимость 1 кг, руб.	Фактическое наличие		По данным бухгалтерского учета	
			количество, кг	сумма, руб.	количество, кг	сумма, руб.
1	Свинина 2-й категории в шкуре	3,50	2154,1	7539,35	2316,2	8106,70
2	Свинина 3-й категории в шкуре	2,97	1461,8	4341,55	1608,6	4777,54
3	Свинина 4-й категории без шкуры	2,45	0,0	0,00	73,5	180,08
4	Свинина 4-й категории в шкуре	2,34	929,2	2174,33	1056,5	2472,21

Сведения о фактической средней себестоимости и нормах естественной убыли мяса и мясoproдуктов согласно расчету бухгалтерии приведены в таблице 2.

Таблица 2

№ п/п	Наименование, вид, категория, группа мяса и мясoproдуктов	Норма естественной убыли, кг	Недостача (-) / излишки (+) мяса и мясoproдуктов		Недостача мяса и мясoproдуктов, кг	
			количество, кг	сумма, руб.	в пределах норм	сверх норм
1	Свинина 2-й категории в шкуре	170,0	-162,1	567,35	162,1	-
2	Свинина 3-й категории в шкуре	150,0	-146,8	436,00	146,8	-
3	Свинина 4-й категории без шкуры	80,0	-73,5	180,08	73,5	-
4	Свинина 4-й категории в шкуре	120,0	-127,3	297,88	120,0	7,3

Недостача мяса свинины 4-й категории в шкуре сверх норм естественной убыли отнесена на материально ответственных лиц (установлены виновные лица) по рыночной цене за 1 кг свинины 4-й категории в шкуре – 4,46 руб. Недостача погашена в полном объеме в кассу мясокомбината.

Согласно расчету бухгалтерии ранее начисленная плановая сумма резерва на покрытие убыли мяса и мясoproдуктов при хранении и термической обработке по свинине составила 1500,00 руб.

## ВОПРОСЫ:

**1. Какими нормативными правовыми актами регулируется порядок отражения результатов инвентаризации мяса и расчет естественной убыли мяса и мясопродуктов?**

**2. Как в бухгалтерском учете мясокомбината отразить результаты инвентаризации мяса на складе-холодильнике?**

1. Активы и обязательства организации подлежат инвентаризации, для чего фактическое наличие активов и обязательств сопоставляется с данными бухгалтерского учета. Проведение инвентаризации активов и обязательств организации обязательно перед составлением годовой отчетности (ст. 13 Закона от 12.07.2013 № 57-З "О бухгалтерском учете и отчетности").

Организация, сроки, порядок проведения инвентаризации активов и обязательств, порядок отражения инвентаризационных разниц и оформление результатов инвентаризации регулируются Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180).

Характерной особенностью мясоперерабатывающих организаций является наличие естественной убыли (усушки) мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке на складах-холодильниках по всем их видам.

Естественная убыль мяса и мясопродуктов складывается по технологическим операциям, осуществляемым на складах-холодильниках мясокомбинатов: при термической обработке (остывание, охлаждение, доохлаждение, замораживание,

дозамораживание) и при хранении мяса и мясопродуктов в охлажденном и замороженном состоянии.

Естественная убыль мяса и мясопродуктов определяется в мясоперерабатывающих организациях по виду и категории мяса путем применения утвержденных норм естественной убыли.

**Примечание.** Нормы естественной убыли мяса и мясопродуктов утверждены, в частности, приказом Минторга от 02.04.1997 № 42 "О нормах товарных потерь, методике расчета и порядка отражения в учете".

Нормы естественной убыли при хранении и термической обработке мяса и мясопродуктов зависят от вида и категории мяса, температуры поступивших на термическую обработку мяса и мясопродуктов, температуры хранения и термической обработки, вида и продолжительности термической обработки, среднего срока хранения мяса и мясопродуктов, климатической зоны, времени года, емкости холодильника и др.

Расчет естественной убыли при термической обработке мяса и мясопродуктов на складе-холодильнике производится исходя из количества подвергшихся термической обработке мяса и мясопродуктов, а также норм естественной убыли.

Расчет естественной убыли при хранении мяса и мясопродуктов на складе-холодильнике в охлажденном и замороженном состоянии производится исходя из среднего срока хранения, остатка мяса на начало месяца, количества поступившего мяса за месяц, естественной убыли по норме при термической обработке мяса и мясопродуктов и норм естественной убыли при хранении.

Согласно п. 1.09 Методических рекомендаций по калькулированию себестоимости мяса и мясопродуктов от 30.01.1997, утвержденных министром сельского хозяйства и продовольствия (далее – Методические рекомендации), списание со счета готовой продукции потерь мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке по установленным нормам без проведения фактической инвентаризации не допускается.

Нормы естественной убыли, утвержденные в установленном законодательством порядке, могут применяться только в случаях выявления фактических недостатков (п. 73 Инструкции № 180). Убыль активов в пределах установленных норм определяется после зачета недостатков излишками по пересортице. Если после зачета по пересортице обнаружилась недостача, то нормы естественной убыли должны применяться по тому наименованию актива, по которому установлена недостача. При отсутствии норм естественной убыли убыль рассматривается как недостача сверх норм.

По выявленным в результате инвентаризации мяса и мясопродуктов расхождениям между данными бухгалтерского учета и фактическими данными, отраженными в инвентаризационных описях, составляются сличительные ведомости (глава 8 Инструкции № 180).

Результаты инвентаризации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того месяца, в котором руководитель организации принял решение по регулированию инвентаризационных разниц, а по годовой инвентаризации – в годовой бухгалтерской отчетности (п. 77 Инструкции № 180).

Суммы излишков мяса и мясопродуктов, выявленные в результате инвентаризации, включаются в состав прочих доходов по текущей деятельности и отражаются на счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", субсчет 7 "Прочие доходы по текущей деятельности" (п. 13 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102)).

Для обобщения информации о движении сумм по недостаткам и потерям от порчи материалов, товаров, иных запасов (кроме потерь имущества в результате стихийных бедствий) предназначен счет 94 "Недостачи и потери от порчи имущества" (п. 73 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50)).

Для равномерного отнесения затрат на себестоимость выпускаемой продукции мясоперерабатывающие организации ежемесячно создают резерв на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке с отнесением на счет 20 "Основное производство". После проведения инвентаризации за счет созданного резерва производится списание фактической убыли мяса и мясопродуктов в пределах действующих норм естественной убыли за межинвентаризационный период (п. 1.09 Методических рекомендаций).

Бухгалтерский учет резерва на покрытие убыли мяса и мясопродуктов ведется на счете 96 "Резервы предстоящих платежей", на котором отражаются резервы, установленные законодательством и учетной политикой организации (п. 75 Инструкции № 50).

Начисленный резерв на покрытие убыли мяса и мясопродуктов может оказаться больше или меньше выявленной недостачи в пределах норм естественной убыли. В этом случае производится корректировка резерва способом "красное сторно" (если сумма ранее созданного резерва превышает сумму выявленной недостачи в пределах норм естественной убыли) или способом "дополнительной записи" (при недостатке суммы ранее созданного резерва).

Выявленные при инвентаризации суммы недостачи мяса и мясопродуктов сверх норм естественной убыли списываются

в зависимости от того, установлено виновное лицо или нет.

При установлении виновных лиц суммы недостач мяса и мясопродуктов сверх норм естественной убыли отражаются на счете 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению ущерба".

При отсутствии виновных лиц, а также при вынесении судебного постановления об отказе в удовлетворении требований о взыскании с виновных лиц денежных сумм суммы недостач мяса и мясопродуктов сверх норм естественной убыли относятся в состав прочих расходов по текущей деятельности и отражаются на счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", субсчет 10 "Прочие расходы по текущей деятельности" (п. 13 Инструкции № 102).

Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающих мяса и мясопродуктов на холодильнике, отраженной на счете 94 "Недостачи и потери от порчи имущества", включается в состав прочих доходов по текущей деятельности и отражается на счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", субсчет 7 "Прочие доходы по текущей деятельности".

**2.** На основании вышеизложенного отражение результатов инвентаризации мяса и мясопродуктов на складе-холодильнике в бухгалтерском учете мясокомбината оформляется следующими записями:



Таблица 3

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
Отражена выявленная при инвентаризации недостача мяса и мясопродуктов на складе-холодильнике по фактической себестоимости:			
свинина 2-й категории в шкуре (162,1 кг × 3 руб. 50 коп.)	94	43	567,35
свинина 3-й категории в шкуре (146,8 кг × 2 руб. 97 коп.)	94	43	436,00
свинина 4-й категории без шкуры (73,5 кг × 2 руб. 45 коп.)	94	43	180,08
свинина 4-й категории в шкуре (127,3 кг × 2 руб. 34 коп.)	94	43	297,88
Списана за счет резерва на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке выявленная при инвентаризации недостача мяса в пределах норм естественной убыли (567,35 + 436,0 + 180,08 + (120 кг × 2,34 руб.))	96	94	1464,22
<i>Примечание.</i> Такая запись на предусмотрена приложениями 61, 63 к Инструкции № 50, однако и не противоречит ей, поскольку в п. 4 установлено, что в случае возникновения в процессе деятельности организации хозяйственных операций, корреспонденция счетов по которым не установлена Инструкцией № 50, организация может составлять соответствующую корреспонденцию счетов исходя из содержания хозяйственной операции			
Произведена корректировка ранее начисленного резерва на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке по свинине (1464 руб. 22 коп. – 1500 руб.) методом "красное сторно"	20	96	-35,78
Недостача мяса свинины 4-й категории в шкуре сверх норм естественной убыли отнесена на материально ответственных лиц ((127,3 кг – 120,0 кг) × 2 руб. 34 коп.)	73-2	94	17,08
Отражена разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц (по рыночным ценам), и стоимостью недостающего мяса свинины 4-й категории в шкуре, отраженной на счете 94 (по фактической себестоимости) ((4 руб. 46 коп. – 2 руб. 34 коп.) × 7,3 кг)	73-2	90-7	15,48
Внесена в кассу мясокомбината задолженность по недостатке виновными лицами ((7,3 кг × 4 руб. 46 коп.) или (17 руб. 8 коп. + 15 руб. 48 коп.))	50	73-2	32,56

# АНАЛИЗ И СПИСАНИЕ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

**Павел Велишкевич, экономист**

*Организации должны контролировать дебиторскую задолженность, следить за сроками ее погашения, вести активную работу с должниками, своевременно списывать безнадежную задолженность в бухгалтерском учете и признавать ее в составе расходов в налоговом учете.*

*Разберемся, какую задолженность можно признать безнадежной и как ее учесть в бухгалтерском учете.*

## **Инвентаризация дебиторской задолженности**

Для того, чтобы владеть информацией о состоянии дебиторской задолженности, необходимо периодически проводить ее инвентаризацию. Обязанность ее проведения предусмотрена ст. 13 Закона от 12.07.2013 № 57-З "О бухгалтерском учете и отчетности".

Так, проведение инвентаризации активов и обязательств организации обязательно, в частности, перед составлением годовой отчетности; при реорганизации или ликвидации организации; в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Порядок проведения инвентаризации и отражения ее результатов в бухгалтерском учете регулируется Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180).

Дебиторская задолженность относится к инвентаризируемым активам. Перед

составлением годовой бухгалтерской отчетности провести ее инвентаризацию следует не ранее 1 декабря (пп. 2, 7 Инструкции № 180). Порядок проведения инвентаризации обязательств приведен в главе 6 Инструкции № 180.

При инвентаризации дебиторской задолженности проверяются суммы задолженности по каждому контрагенту, числящиеся на бухгалтерских счетах раздела VI "Расчеты" типового плана счетов бухгалтерского учета, установленного постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – постановление № 50).

Результат инвентаризации задолженности оформляется актом инвентаризации, приведенным в приложении 19 к Инструкции № 180.

## **Документальное подтверждение задолженности**

Документами, подтверждающими наличие дебиторской задолженности и истечение срока исковой давности по ней, являются:

- договор, счет-фактура, счет на оплату, документы, подтверждающие факт оплаты;

- товарные, товарно-транспортные накладные, акты об оказанных услугах, выполненных работах;

- акты сверки расчетов, подтверждающие задолженность;

- другие документы, подтверждающие факт прерывания срока исковой давности (акты сверки задолженности, письма, соглашения, акцепты и т.д.).

Как признание долга могут расцениваться любые действия, позволяющие установить, что должник признал себя обязанным по отношению к кредитору:

- письменное уведомление о готовности уплатить долг или выполнить работу;

- обращение с просьбой об отсрочке платежа или выполнения работы;

- частичное исполнение обязательства;

- подписание акта сверки задолженности;

- любая переписка, направление ответа на претензию и др.

Документами, подтверждающими безнадежность долга, могут быть:

- определение суда о завершении конкурсного производства и ликвидации должника;

- решение суда либо уведомление ликвидационной комиссии, что требования кредитора не будут удовлетворены из-за недостаточности имущества ликвидируемой организации;

- акт судебного исполнителя о невозможности взыскания долга с организации-должника;

- выписка из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (далее – ЕГР), подтверждающая ликвидацию организации-должника;

- иные документы.

Для списания дебиторской задолженности необходимы:

- бухгалтерская справка или акт списания задолженности;

- приказ руководителя организации о списании дебиторской задолженности.

## **Признание задолженности безнадежным долгом**

Дебиторская задолженность может быть списана в бухгалтерском учете:

- после ее погашения;

- по истечении срока исковой давности;

- после признания ее безнадежной (нереальной для взыскания).

**Справочно.** Исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. Общий срок исковой давности установлен в 3 года. Его течение начинается со дня, когда лицо узнало (или должно было узнать) о нарушении своего права. Течение срока исковой давности прерывается предъявлением иска в установленном порядке, а также совершением обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга. После перерыва течение срока исковой давности начинается заново. Время, истекшее до перерыва, в новый срок не засчитывается (ст. 196, 197, 201, 204 ГК).

Согласно НК невозможной (нереальной) для взыскания дебиторской задолженностью признается задолженность

ликвидированных юридических лиц и прекративших деятельность индивидуальных предпринимателей, а также задолженность умерших физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями (подп. 3.9 п. 3 ст. 128 НК).

По мнению автора, дебиторская задолженность также признается безнадежным долгом, если:

- истек срок давности для предъявления исполнительных документов к исполнению в случае возвращения взыскателю исполнительного документа, по которому взыскание не произведено либо произведено частично в связи с отсутствием у должника денежных средств на счетах в банках и иного имущества. Списание задолженности можно произвести на дату составления документов о невозможности взыскания задолженности (акта и постановления судебного исполнителя);

- сторонами достигнуто соглашение о перемирии.

## **Создание резерва по сомнительным долгам**

При наличии задолженности, признаваемой сомнительным долгом, организация должна создавать резервы по сомнительным долгам. Обязанность создания таких резервов закреплена в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102).

**Справочно.** Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, возникшая в результате реализации продукции, товаров,

выполнения работ, оказания услуг, которая не погашена в срок, установленный договором или законодательством (если срок не установлен – в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности), и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного периода. Периодичность, способы и методика создания резервов по сомнительным долгам закрепляются в учетной политике организации (п. 45 Инструкции № 102).

Пунктом 44 Инструкции № 102 установлены следующие способы определения величины резервов по сомнительным долгам:

- 1) по каждому дебитору. Величина резерва по сомнительным долгам при этом способе определяется по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов, применяется организациям с небольшим количеством дебиторов;

- 2) по группам дебиторской задолженности. По данным инвентаризации дебиторская задолженность на конец отчетного периода распределяется по группам в зависимости от срока ее непогашения (например, 6 месяцев, 9 месяцев, 1 год, более 1,5 лет и т.д.). Для каждой группы устанавливается коэффициент сомнительной задолженности группы. Распределение дебиторской задолженности по группам и установление соответствующих коэффициентов осуществляются исходя из информации, имеющейся за предыдущий период, который не должен превышать 5 лет;

3) по всей сумме дебиторской задолженности на основе выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности.

Коэффициент сомнительной задолженности определяется как отношение общей суммы признанной безнадежной к получению дебиторской задолженности, списанной со счетов учета расчетов, за предыдущий период, который не должен превышать 5 лет, к общей сумме выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за соответствующий период.

Суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам отражаются по дебету счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" субсчет 90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности"

и кредиту счета 63 "Резервы по сомнительным долгам".

## Бухгалтерский учет списания дебиторской задолженности

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, признается в бухгалтерском учете расходом на дату, следующую за днем истечения срока исковой давности (в случае отсутствия или недостаточности резерва по сомнительным долгам), в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации (п. 39 Инструкции № 102).

**Примечание.** Аналогичная норма содержится в п. 74 Инструкции № 180.

Отражение списания дебиторской задолженности в бухгалтерском учете представим в таблице:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Списана безнадежная дебиторская задолженность за счет созданного резерва по сомнительным долгам	63	62
Списана сумма превышения безнадежной дебиторской задолженности над суммой созданного резерва	90-10	62
Списана безнадежная задолженность, по которой резерв по сомнительным долгам не создавался	90-10	62, 60, 76 и др.
Отнесена списанная дебиторская задолженность на забалансовый счет	007	
Погашена сумма долга, ранее списанного как безнадежный	50, 51, 52, 55	90-7
Списана безнадежная задолженность при условии ее погашения в течение 5 лет с даты списания либо по истечении 5 лет с даты списания		007

**!** Факт списания безнадежных к получению долгов не является аннулированием задолженности. Списанная дебиторская задолженность подлежит учету на забалансовом счете 007 "Списанная безнадежная к получению дебиторская

задолженность" в течение 5 лет с момента списания в разрезе каждого должника (п. 85 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением № 50).

# ГОТОВИМСЯ К СОСТАВЛЕНИЮ ГОДОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ИНВЕНТАРИЗИРУЕМ РАСЧЕТЫ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ И ТОПЛИВО

*Жанна Тускенис, аудитор*

Организации, в т.ч. транспортные, в течение 90 дней по окончании финансового года представляют годовую индивидуальную отчетность всем заинтересованным пользователям (ст. 16 Закона от 12.07.2013 № 57-З "О бухгалтерском учете и отчетности").

Для обеспечения достоверности данных годовой бухгалтерской отчетности организации обязаны перед ее составлением проводить инвентаризацию активов и обязательств. Инвентаризация проводится на основании приказа руководителя организации в соответствии с нормами Инструкции по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180), и является первым этапом подготовки к составлению указанной отчетности.

Рассмотрим порядок проведения инвентаризации расчетов с подотчетными лицами в транспортных организациях.

## **Нормативные правовые акты**

При проведении расчетов с подотчетными лицами и отражении операций в бухгалтерском учете организации руководствуются следующими нормативными правовыми актами:

- Инструкцией о порядке и размерах возмещения расходов при служебных

командировках в пределах Республики Беларусь, утвержденной постановлением Минфина от 12.04.2000 № 35;

- Инструкцией о порядке и условиях предоставления гарантий и компенсаций при служебных командировках за границу, утвержденной постановлением Минтруда и соцзащиты от 30.07.2010 № 115 (далее – Инструкция № 115);

- Инструкцией о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь, утвержденной постановлением Правления Нацбанка от 29.03.2011 № 107 (далее – Инструкция № 107);

- Инструкцией о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь, утвержденной постановлением Правления Нацбанка от 29.03.2013 № 185 (далее – Инструкция № 185);

- другими нормативными правовыми актами.

## **Срок проведения инвентаризации**

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности инвентаризация расчетов с подотчетными лицами проводится не ранее 1 декабря отчетного года.

## Порядок проведения инвентаризации

Для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет, используется счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами" (п. 56 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50).

Инвентаризация обязательств в части расчетов с подотчетными лицами заключается в установлении обоснованности сумм конечного сальдо по вышеуказанному счету, который является активно-пассивным, поэтому сальдо по нему может быть кредиторским (кредиторская задолженность) и дебетовым (дебиторская задолженность) (п. 62 Инструкции № 180).

Инвентаризация задолженности по подотчетным суммам проводится по каждому подотчетному лицу. Необходимость составления двухстороннего акта сверки, предусмотренная п. 63 Инструкции № 180 при проведении инвентаризации расчетов с поставщиками, покупателями, подрядчиками, заказчиками, прочими дебиторами и кредиторами, при инвентаризации расчетов с подотчетными лицами отсутствует.

В ходе проведения инвентаризации расчетов с подотчетными лицами проверяются:

- правильность расчетов и наличие документов, подтверждающих основание для начисления и списания сумм (авансовые отчеты работников и расходные кассовые ордера). По этим документам проверяется соответствие выданных и возвращенных

средств данным бухгалтерского учета, устанавливается целевое использование израсходованных сумм, проверяется наличие подтверждающих документов, а также выявляются суммы, срок представления отчетов по которым истек (п. 65 Инструкции № 180);

- правильность и обоснованность сумм дебиторской и кредиторской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности, и устанавливается дата образования задолженности.

## Оформление результатов инвентаризации

По результатам инвентаризации обязательств составляется акт инвентаризации расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, прочими дебиторами и кредиторами формы 14-инв (приложение 19 к Инструкции № 180). Приложением к акту формы 14-инв служит справка, в которой отражаются все обязательства с указанием сроков их возникновения (п. 62 Инструкции № 180).

## Отражение в учете результатов инвентаризации

Результаты инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам с подотчетными лицами отражаются в учете путем ее доначисления или уменьшения (п. 74 Инструкции № 180). При выявлении сумм, срок представления



отчетов и возврата неизрасходованных денежных средств по которым истек, необходимо учесть сроки представления

работником в бухгалтерскую службу отчетов об израсходованных суммах.

Приведем их в следующей таблице:

Наименование (вид) отчета	Срок представления отчета работником в бухгалтерскую службу	Норма
Отчет об израсходованных денежных средствах в белорусских рублях, полученных работником на предстоящие (хозяйственные) расходы	1. Не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который выданы наличные денежные средства, с возвратом в кассу неиспользованных наличных денег. 2. Не позднее 15 рабочих дней с даты проведения оплаты в безналичной форме, исключая день оплаты, либо при проведении оплаты частично в безналичной форме, частично в наличной форме, исключая день оплаты, при расчетах с использованием корпоративной карточки	П. 35 Инструкции № 107
Отчет об израсходованных суммах для возмещения личных средств, использованных работником в интересах организации	1. Не позднее 3 рабочих дней со дня приобретения товаров (работ, услуг), исключая день приобретения. 2. Не позднее 15 рабочих дней со дня приобретения товаров (работ, услуг), исключая день приобретения, при использовании работником личных денежных средств посредством личной дебетовой карточки либо частично наличными деньгами и частично посредством личной дебетовой карточки	Пп. 35, 38 Инструкции № 107
Отчет об израсходованных денежных средствах в белорусских рублях, выданных под отчет на расходы, связанные со служебными командировками	1. Не позднее 3 рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, с возвратом неизрасходованных сумм денежных средств. 2. Не позднее 5 рабочих дней – для работников подразделений юридического лица, расположенных в населенных пунктах вне места нахождения юридического лица, представляющих отчет в бухгалтерскую службу юридического лица. 3. Не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения работника из командировки при получении работником денежных средств посредством их перечисления на счет клиента, к которому выдана корпоративная (личная) дебетовая карточка, либо частично наличными деньгами и частично посредством перечисления на счет клиента, к которому выдана корпоративная (личная) дебетовая карточка	П. 40 Инструкции № 107
Отчет об израсходованных денежных средствах в иностранной валюте, выданных под отчет на расходы, связанные со служебными командировками за границу	Не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения работника из командировки, исключая день прибытия, с возвратом неизрасходованной иностранной валюты либо белорусских рублей	П. 28 Инструкции № 185

Так как с момента возникновения задолженности до ее погашения может пройти некоторое время, при инвентаризации расчетов с подотчетными лицами необходимо определить, является ли эта задол-

женность текущей, просроченной или с истекшим сроком исковой давности.

В бухгалтерском учете дебиторская и кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, отражается

согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102).

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, признается в бухгалтерском учете расходом на дату, следующую за днем истечения срока исковой давности (в случае отсутствия или недостаточности резерва по сомнительным долгам), в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации (п. 39 Инструкции № 102).

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности или приобретательной давности истек, признается в бухгалтерском учете доходом на дату, следующую за днем истечения срока исковой давности или приобретательной давности, в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации (п. 27 Инструкции № 102).

Если при инвентаризации расчетов с подотчетными лицами установлено наличие кредиторской задолженности, то необходимо учесть, что предельно допустимый размер личных денежных средств физических лиц, использованных в интересах юридических лиц, с которыми они состоят в трудовых отношениях, составляет в сумме не более 100 базовых величин на протяжении одного дня (п. 69 Инструкции № 107). Вышеуказанные суммы в наличной форме либо с использованием личной дебетовой карточки работника включаются в фактический размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями (п. 74 Инструкции № 107).

При этом физические лица обязаны представить отчет об израсходованных суммах для возмещения личных средств, использованных ими в интересах организации, в сроки, которые приведены выше в таблице. Отчет об израсходованных суммах предоставляется с приложением карт-чеков (их копий, заверенных в установленном порядке) или выписки по счету клиента – физического лица и иных документов для возмещения средств, использованных ими в интересах организации (п. 38 Инструкции № 107).

Сроки возмещения (компенсации) работнику организацией понесенных им расходов после представления отчета об израсходованных суммах законодательством не установлены.

### **Совет автора**

Рекомендуем определить самостоятельно и утвердить в локальном нормативном правовом акте порядок и сроки возмещения денежных средств, использованных работником для приобретения товаров (работ, услуг) в интересах нанимателя.

Если при инвентаризации расчетов с подотчетными лицами установлено наличие дебиторской задолженности, то необходимо учесть, что окончательный расчет с командированным работником должен быть произведен в сроки, установленные законодательством, т.е. не позднее 30 дней с момента представления авансового отчета (п. 51 Инструкции № 115).

Погашение неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного на служебную командировку, хозяйственные нужды, если работник

не оспаривает основания и размер удержания, производится по распоряжению нанимателя не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, погашения задолженности (ст. 107 ТК).

Таким образом, наниматель должен сделать распоряжение об удержании аванса в течение вышеуказанного срока. Если этот срок пропущен или работник оспаривает основания или размер удержания, то взыскание сумм производится в судебном порядке.

**Примечание.** В случаях, если:

- подотчетным лицом не представлены отчеты о расходовании сумм, полученных под отчет;
- подотчетным лицом не сданы неизрасходованные остатки сумм, полученных под отчет;
- нанимателем в пределах 30-дневного периода со дня истечения срока, установленного для возвращения аванса (погашения задолженности), не принято распоряжение об удержании задолженности, такие суммы включаются в доходы месяца, следующего за месяцем истечения указанных сроков. Таким образом, возникает доход, подлежащий обложению подоходным налогом (подп. 3.2 п. 3 ст. 175 НК).

#### ПРИМЕР.

Согласно приказу руководителя транспортной организации работник отправлен

в служебную командировку в г. Гродно на 3 дня с 05.06.2015 по 07.06.2015.

Работнику 04.06.2015 были выданы аванс на оплату стоимости проезда к месту служебной командировки и обратно, расходов по найму жилого помещения и другие в общей сумме 800 000 руб.

Авансовый отчет работник сдал в бухгалтерию организации 08.06.2015, при этом остаток неизрасходованной подотчетной суммы в размере 100 000 руб. в кассу организации не возвращен.

Согласно п. 40 Инструкции № 107 в случае, если работнику под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, выдавались наличные деньги, он обязан не позднее 3 рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, представить в бухгалтерскую службу отчет об израсходованных суммах и вернуть в кассу неиспользованные наличные деньги. Таким образом, в рассматриваемом случае возврат неиспользованных сумм работник должен был произвести не позднее 10.06.2015. Задолженность, не возвращенная 10.06.2015 и по которой руководителем не сделано распоряжение об удержании в течение 30 дней с момента представления отчета (до 10.07.2015), является доходом работника за август 2015 г. Сумма в 100 000 руб. подлежит налогообложению подоходным налогом согласно подп. 3.2 п. 3 ст. 175 НК и в бухгалтерском учете отражается записями:

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
дебет	кредит		
94 "Недостачи и потери от порчи имущества"	71 "Расчеты с подотчетными лицами"	Списана сумма задолженности, не возвращенная в установленный срок	100 000
70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"	68-4 "Расчеты по подоходному налогу"	Исчислен в августе 2015 г. подоходный налог (ставка 13 %) от суммы полученного работником дохода	13 000 (100 000 × 13 %)

## Инвентаризация топлива

### Сроки проведения инвентаризации

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности инвентаризация запасов, в т.ч. автомобильного топлива, проводится не ранее 1 ноября (п. 7 Инструкции № 180).

### Порядок проведения инвентаризации

Данные о наличии остатка топлива в баках транспортных средств, машин и механизмов, учтенные на счете 10 "Материалы", субсчете "Топливо в баках транспортных средств", ежемесячно (на конец отчетного месяца) подтверждаются актом снятия остатков (пп. 80, 82 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Минфина от 12.11.2010 № 133).

Таким образом, инвентаризация автомобильного топлива в баках автомобилей проводится ежемесячно на конец каждого отчетного месяца.

Инвентаризации подлежат активы и обязательства организации независимо от их местонахождения, поэтому инвентаризация топлива в баках транспортных средств, убывающих в многодневный рейс при международных перевозках, срок которого закончится после 1-го числа месяца, на который назначена инвентаризация, может проводиться перед выездом или после возвращения из данного рейса (п. 5 Инструкции № 180).

### Совет автора

Рекомендуется сроки проведения инвентаризации топлива в баках транспортных средств, убывающих

в рейс до окончания месяца и прибывающих в следующем месяце, определить в положении об учетной политике организации.

Особенности порядка проведения инвентаризации отдельных видов активов (предметов проката, животных на выращивании и откорме, продовольственных товаров, остатков незавершенного производства, драгоценных металлов, библиотечных фондов, объектов интеллектуальной собственности, др.) установлены нормативными правовыми актами республиканских органов, организаций, осуществляющих методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью организаций соответствующих отраслей экономики (п. 11 Инструкции № 180). В вышеуказанный перечень активов не включено топливо. Следовательно, при инвентаризации топлива необходимо руководствоваться общим порядком проведения инвентаризации, т.е. определять фактическое наличие активов путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера (п. 22 Инструкции № 180).

Руководитель организации создает условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (п. 19 Инструкции № 180).

Методика проведения инвентаризации остатков топлива в баке автомобиля законодательством не установлена.

Показания приборов транспортных средств не позволяют определить фактическое наличие топлива в баках транспортных средств с точностью, которая

необходима для сверки учетных данных. В автомобилях новых модификаций имеются специальные приборы (или организациями самостоятельно устанавливаются измерители уровня топлива в баке транспортного средства), которые позволяют ежедневно определять перерасход или экономию автомобильного топлива.

На практике используются следующие методы проведения инвентаризации топлива в баке транспортного средства:

- долив до полного бака, при котором сначала проверяется фактическое наличие топлива в баках по показанию приборов транспортных средств и данным последнего путевого листа, а затем производится заправка топлива в бак до полного объема. Разница, которая возникает между заправленным в бак транспортного средства топливом и емкостью бака, и будет фактическим остатком топлива в баке. При этом следует учитывать, что бак может иметь дефекты, в т.ч. вогнутости и т.п. Однако если данная погрешность признана руководителем несущественной, то остаток заносится в инвентаризационную опись;

- замер топлива в баках транспортных средств с помощью метроштоков (щупов) и градуировочных таблиц, которые прокалиброваны и прошли поверку в органах Госстандарта;

- слив топлива из бака в мерную емкость. На практике данный способ применяется редко, так как проведение такой процедуры занимает 1,5–2 ч времени и требуется проводить замеры уровня топлива в баке транспортного средства при выезде в рейс и возвращении из него.

## Совет автора

Рекомендуется определить методику замера (снятия) остатков топлива в баках транспортных средств в положении об учетной политике организации.

## Оформление результатов инвентаризации топлива

Недостача или излишек топлива устанавливается при инвентаризации автомобильного топлива в местах его хранения (на складах или в баках транспортных средств).

Сведения о фактическом наличии топлива в баках транспортных средств согласно приложению 11 к Инструкции № 180 записываются в инвентаризационные описи, которые составляются не менее чем в двух экземплярах. Акты замера топлива в баках транспортных средств прилагаются к описи (пп. 22, 23 Инструкции № 180).

На основании инвентаризационной описи составляется сличительная ведомость, в которой отражаются расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическими данными (п. 70 Инструкции № 180).

Полученная экономия или допущенный перерасход топлива рассчитывается ежемесячно на основании накопительных ведомостей данных путевых листов о фактическом расходе горюче-смазочных материалов или карточек учета расхода топлива исходя из фактического и нормативного расхода топлива и определяется с помощью ведения учета заправки топлива и проведения ежемесячных замеров остатков топлива в баках.

**Справочно.** Перерасходом топлива считается превышение установленной организацией нормы расхода автомобильного топлива. Термин "перерасход топлива" в законодательстве не определен. Экономией топлива считается выгода, которая получается при расходовании автомобильного топлива и в бухгалтерском и налоговом учете не отражается.

Если топливо в баках измеряется в конце отчетного месяца или в одном отчетном месяце в отдельные дни допущена экономия, а в другие – перерасход, то экономия или перерасход топлива определяется соответственно за отчетный месяц.

Основными причинами образования излишка автомобильного топлива при его хранении могут являться ошибки в учете (при переводе литров в килограммы и обратно) и изменение его плотности в связи со сменой температур.

Принятие на учет излишка автомобильного топлива, выявленного при инвентаризации, производится на основании

сличительной ведомости формы 16-инв (приложение 21 к Инструкции № 180).

По каждому случаю выявленных отклонений (экономия, перерасход) комиссия берет объяснения от материально ответственных лиц (п. 70 Инструкции № 180).

### Отражение в учете результатов инвентаризации топлива в баках транспортных средств

Топливо, находящееся в баках транспортных средств, списывается только по фактическому расходу. При этом стоимость израсходованного в пределах установленных норм топлива включается в состав затрат, учитываемых при налогообложении прибыли, а сверх норм – списывается за счет виновных лиц либо за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации. В бухгалтерском учете списание и перерасход топлива в баках транспортных средств отражаются записями:

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
20 "Основное производство", 26 "Общепроизводственные затраты" и др.	10 "Материалы", субсчет "Топливо в баках транспортных средств"	Списана стоимость фактически израсходованного топлива в пределах установленных норм его расхода
90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности"	10 "Материалы", субсчет "Топливо в баках транспортных средств"	Списана стоимость фактически израсходованного топлива сверх установленных норм его расхода при списании перерасхода за счет средств организации
94 "Недостачи и потери от порчи имущества"	10 "Материалы", субсчет "Топливо в баках транспортных средств"	Отражена недостача топлива в баке транспортного средства, выявленная при инвентаризации
73-2 "Расчеты по возмещению ущерба"	94 "Недостачи и потери от порчи имущества"	Отнесена на виновное лицо сумма перерасхода (недостачи) топлива



Экономия автомобильного топлива в бухгалтерском учете не отражается и при налогообложении прибыли не учитывается. Если в организации применяется система стимулирования водителей за экономию топлива, то следует организовать аналитический учет ее сумм.

### Отражение в учете результатов инвентаризации топлива в местах хранения

В бухгалтерском учете излишек или недостача топлива отражается следующими записями:

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
10 "Материалы"	90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности"	Отражены излишки топлива, выявленные при инвентаризации
94 "Недостачи и потери от порчи имущества"	10 "Материалы"	Отражена недостача топлива, выявленная при инвентаризации

**Примечание.** В налоговом учете стоимость принятого к учету автомобильного топлива, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации, на дату оприходования топлива в бухгалтерском учете организации включается в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении (подп. 3.11 п. 3 ст. 128 НК).

### Особенности инвентаризации топлива, числящегося за балансом

Инвентаризации подлежат также активы, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете за балансом (полученные в пользование, арендованные, принятые на ответственное хранение, в переработку, на комиссию и др.), на которые составляются отдельные описи (п. 5, 24 Инструкции № 180).

Порядок проведения инвентаризации активов, находящихся за балансом, аналогичен порядку инвентаризации собственных активов.

Если транспортная организация приобретает топливо на автозаправочных станциях по талонам, то в случае перехода права собственности на топливо в момент передачи талонов топливо организации находится на ответственном хранении у поставщика.

По активам, числящимся на забалансовых счетах, поставщиком составляются отдельные описи (приложение 15 к Инструкции № 180) и сличительные ведомости (п. 24, 71 Инструкции № 180). Один экземпляр инвентаризационной описи высылается (передается) собственнику активов.

Оборотные активы, хранящиеся на складах других организаций, принятые (сданные) на ответственное хранение на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение, заносятся в акты инвентаризации активов на основании отдельных описей, переданных поставщиком (п. 52 Инструкции № 180).



# УДЕРЖАНИЕ С РАБОТНИКОВ СУММЫ УЩЕРБА: ПОШАГОВЫЙ АЛГОРИТМ

*Наталья Радионова, аудитор*

Материальная ответственность работника за ущерб, причиненный нанимателю при исполнении своих обязанностей, предусмотрена трудовым законодательством. Условия привлечения работника к материальной ответственности, ее размеры, порядок возмещения ущерба определены в главе 37 ТК.

При удержании с работников сумм возмещения недостач, выявленных при проведении годовой инвентаризации, следует учитывать также отдельные ограничения, предусмотренные законодательством. Остановимся на них подробнее, и рассмотрим алгоритм привлечения работника к материальной ответственности.

## **Шаг 1. Выявление причиненного ущерба**

При проведении инвентаризации могут быть обнаружены недостачи материальных ценностей.

Выявленные недостачи в обязательном порядке должны быть тщательно проверены. Далее при необходимости следует провести зачет недостач излишками по пересортице, в случае наличия установленных норм естественной убыли – списать недостачи в пределах таких норм.

Оставшаяся сумма недостачи материальных ценностей относится, как правило, на виновное лицо.

## **Шаг 2. Установление виновных лиц**

При обнаружении недостачи должны быть выявлены причины ее возникновения и виновные лица, допустившие причинение ущерба.

Согласно ст. 400 ТК обязанность доказать факт причинения вреда, а также наличие других условий материальной ответственности лежит на нанимателе. Наниматель должен установить конкретных лиц, виновных и причинении ущерба, и доказать их вину.

От виновного работника должно быть затребовано письменное объяснение по факту причинения ущерба (ст. 408 ТК).

Инвентаризационная комиссия после рассмотрения результатов инвентаризации составляет протокол, в котором указывает причины возникновения недостачи и какая стоимость недостачи относится на виновных лиц и представляет его на рассмотрение руководителю организации, который принимает соответствующее решение.

Случаи, когда работники несут ответственность в полном размере ущерба, причиненного нанимателю, определены в ст. 404 ТК.

В частности, к таким случаям относятся:

- заключение между работником и нанимателем письменного договора о полной материальной ответственности;

■ получение работником под отчет по разовой доверенности или по другим разовым документам имущества и других ценностей;

■ причинение ущерба недостатчей, умышленным уничтожением или умышленной порчей материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в т.ч. при их изготовлении, а также инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса.

### Шаг 3. Проверка наличия договора о материальной ответственности

Работники несут материальную ответственность, если между работником и нанимателем заключен письменный договор о принятии на себя работником полной материальной ответственности за обеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения или для других целей (п. 1 ст. 404 ТК).

Договор о материальной ответственности может быть заключен только с работником, с которым заключен трудовой договор (контракт), так как на такого работника распространяют свое действие нормы ТК.

**Примечание.** Распространенной ошибкой является заключение нанимателем договоров о материальной ответственности с работниками, с которыми заключен только договор подряда.

Договора могут заключаться о полной или коллективной материальной ответственности.

Договор о полной материальной ответственности может быть заключен с лицами:

■ достигшими 18 лет;

■ занимающими должности, выполняющие работы, непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей (ст. 405 ТК).

**Справочно.** Постановлением Совмина от 26.05.2000 № 764 утверждены: примерный договор о полной материальной ответственности и примерный перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми нанимателем могут заключаться письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности.

Договор о коллективной материальной ответственности может быть заключен с работниками, совместно выполняющими отдельные виды работ, связанных с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей, когда невозможно разграничить материальную ответственность каждого работника и заключить с ним договор о полной материальной ответственности.

**Справочно.** Постановлением Минтруда от 14.04.2000 № 54 утверждены: примерный договор о коллективной (бригадной) материальной ответственности и примерный перечень работ, при выполнении которых может вводиться коллективная (бригадная) материальная ответственность.

Наниматель вправе утвердить перечень должностей и работ, замещаемых

или выполняемых работниками, с которыми могут заключаться договора о полной индивидуальной или коллективной материальной ответственности.

#### **Шаг 4. Определение размера возмещения ущерба**

При определении размера ущерба учитывается только реальный ущерб, упущенная выгода не учитывается, за исключением случая причинения ущерба не при исполнении трудовых обязанностей (ст. 400 ТК).

Определение размера причиненного ущерба согласно ст. 407 ТК может производиться в порядке, установленном Инструкцией о порядке определения размера причиненного государственному имуществу вреда в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей при проведении проверок финансово-хозяйственной деятельности государственных юридических лиц, утвержденной постановлением Минфина и Минэкономики от 24.03.2003 № 39/69.

#### **Шаг 5. Установление порядка возмещения ущерба**

Работник, причинивший ущерб, может добровольно возместить его полностью или частично. С согласия нанимателя работник может передать для возмещения причиненного ущерба равноценное имущество или исправить поврежденное (ст. 401 ТК).

При отказе работника от добровольного возмещения ущерба наниматель

вправе взыскать ущерб в принудительном порядке.

До 1 января 2015 г. возмещение ущерба по распоряжению нанимателя можно было удерживать из заработной платы работника в размере, не превышающем среднего месячного заработка (ст. 408 ТК).

После вступления в силу Декрета от 15.12.2014 № 5 "Об усилении требований к руководящим кадрам и работникам организаций" (далее – Декрет № 5) нанимателю дано право удерживать с работника сумму ущерба в размере до трех среднемесячных заработных плат.

**Справочно.** Нормы Декрета № 5 в соответствии с частью третьей ст. 10 Закона от 10.01.2000 № 361-З "О нормативных правовых актах Республики Беларусь" выше по своей юридической силе, чем нормы ТК, поэтому следует руководствоваться нормами данного Декрета.

При этом при каждой выплате заработной платы размер такого удержания не может превышать 50 процентов заработной платы, причитающейся к выплате работнику, если возможность большего размера удержания (общего размера всех удержаний) не установлена законодательными актами (подп. 3.6 п. 3 Декрета № 5).

#### **Шаг 6. Издание распоряжения (приказа) о возмещении ущерба**

Удержание суммы ущерба из заработной платы работника производится по письменному распоряжению нанимателя.

Такое распоряжение должно быть издано не позднее двух недель со дня обнаружения причиненного работником ущерба (со дня, когда ущерб был причинен или о нем стало известно нанимателю) и обращено к исполнению не ранее 10 дней со дня сообщения об этом работнику.

Дата принятия решения руководителем организации является моментом

определения окончательных результатов инвентаризации.

Возмещение ущерба производится независимо от привлечения работника к дисциплинарной, административной или уголовной ответственности за действие (бездействие), которым причинен ущерб нанимателю.

ПИСЬМО МИНИСТЕРСТВА ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
5 октября 2015 г. № 2-2-10/1843

## О применении норм налогового законодательства<sup>1</sup>

В связи с поступающими от плательщиков и инспекций Министерства по налогам и сборам обращениями по применению отдельных положений статей 128 и 129 Налогового кодекса Республики Беларусь Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь разъясняет следующее.

1. В соответствии с пунктом 1 статьи 128 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – Кодекс) внереализационными доходами признаются доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей

деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Признание внереализационных доходов осуществляется на основании документов бухгалтерского и налогового учета (пункт 2 статьи 128 Кодекса), а внереализационных расходов – на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета) (пункт 2 статьи 129 Кодекса).

<sup>1</sup> Размещено на официальном сайте Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь [www.nalog.gov.by](http://www.nalog.gov.by).

В соответствии с пунктом 73 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция), для обобщения информации о движении сумм по недостачам и потерям от порчи материалов, товаров, иных запасов, основных средств и другого имущества, выявленным в процессе его заготовления, хранения и реализации, кроме потерь имущества в результате стихийных бедствий, предназначен счет 94 "Недостачи и потери от порчи имущества".

Суммы недостач и потерь от порчи поступившего от поставщиков имущества в пределах норм естественной убыли, выявленные при его приемке, отражаются покупателями по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи имущества" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Суммы недостач и потерь от порчи поступившего от поставщиков имущества сверх норм естественной убыли, предъявленные поставщикам или транспортным организациям, отражаются по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет 76-3 "Расчеты по претензиям") и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Суммы, ранее отнесенные в дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет 76-3 "Расчеты по претензиям"), при вынесении судебного постановления об отказе в удовлетворении требований о взыскании с поставщиков

или транспортных организаций денежных сумм отражаются по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи имущества" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет 76-3 "Расчеты по претензиям").

При установлении виновных лиц суммы недостач и потерь от порчи имущества сверх норм естественной убыли отражаются по дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет 73-2 "Расчеты по возмещению ущерба") и кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи имущества".

При отсутствии виновных лиц, а также при вынесении судебного постановления об отказе в удовлетворении требований о взыскании с виновных лиц денежных сумм суммы недостач и потерь от порчи имущества сверх норм естественной убыли отражаются по дебету счетов 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счетов 94 "Недостачи и потери от порчи имущества", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет 73-2 "Расчеты по возмещению ущерба").

Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающего имущества, отраженной на счете 94 "Недостачи и потери от порчи имущества", отражается по дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет 73-2 "Расчеты по возмещению ущерба") и кредиту счетов 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", 91 "Прочие доходы и расходы".

Аналогичный порядок учета потерь по страховым случаям и получения страховых возмещений определен пунктом 59 Инструкции, согласно которому потери по страховым случаям отражаются по дебету субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" и кредиту счетов 01 "Основные средства", 10 "Материалы" и других счетов. Страховые возмещения, причитающиеся по договорам страхования работников, отражаются по дебету субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" и кредиту счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям". Страховые возмещения, полученные от страховых организаций в соответствии с договорами страхования, отражаются по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и кредиту субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию". Некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев отражаются по дебету счетов 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию".

Таким образом, согласно изложенным правилам отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций при наличии виновных лиц и получении возмещения за ущерб в составе доходов (расходов) подлежат отражению положительные (отрицательные) разницы между суммой возмещения и суммой ущерба. При этом такие доходы (расходы) подлежат отражению

соответственно на наиболее позднюю из дат поступления возмещения либо определения суммы ущерба.

В свою очередь, согласно действующей с 1 января 2015 года редакции подпункта 3.7 пункта 3 статьи 128 Кодекса в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении прибыли, включаются поступления в счет возмещения вреда в натуре, убытков (в том числе упущенной выгоды), за исключением доходов, указанных в подпункте 3.6 статьи 128 Кодекса. Такие доходы отражаются на дату их поступления независимо от способа возмещения вреда в натуре, убытков (включая оплату задолженности перед третьими лицами, зачет встречных требований и иные способы).

Таким образом, с 01.01.2015 суммы, поступившие от виновных лиц в порядке возмещения вреда в натуре, убытков, учитываются в составе внереализационных доходов в полном объеме.

В целях определения возможности отнесения в состав внереализационных расходов сумм недостач, потерь и (или) порчи имущества необходимо исходить из того, что согласно подпункту 3.14 пункта 3 статьи 129 Кодекса суммы недостач, потерь и (или) порчи имущества, произошедших сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством, включаются в состав внереализационных расходов при условии, что виновные лица не были установлены или суд отказал во взыскании данных сумм с виновных лиц, за исключением случаев,

когда судом отказано во взыскании по зависящим от организации причинам.

Учитывая, что в ситуации, когда виновные лица установлены и от последних поступает (будет поступать) возмещение, положения подпункта 3.14 пункта 3 статьи 129 Кодекса не применяются, а отнесение в состав внереализационных расходов сумм недостач, потерь и (или) порчи имущества осуществляется в соответствии с положениями подпункта 3.27 пункта 3 статьи 129 Кодекса в пределах суммы поступившего возмещения на дату их фактического осуществления, но не ранее даты поступления возмещения ущерба.

При этом суммы возмещаемого ущерба подлежат отражению в составе внереализационных расходов на основании подпункта 3.27 пункта 3 статьи 129 Кодекса в следующем порядке.

Если поступление возмещения имеет место ранее определения размера ущерба (например, ремонт поврежденного в ДТП транспортного средства не произведен), сумма возмещения отражается в составе внереализационных доходов в соответствии с подпунктом 3.7 пункта 3 статьи 128 Кодекса на дату поступления.

Впоследствии сумма ущерба включается в состав внереализационных расходов

на основании подпункта 3.27 пункта 3 статьи 129 Кодекса на дату ее возникновения (определения) в бухгалтерском учете.

Если сумма ущерба отражается (возникает) в бухгалтерском учете ранее поступления суммы возмещения, сумма ущерба подлежит включению в состав внереализационных расходов на основании подпункта 3.27 пункта 3 статьи 129 Кодекса на дату поступления возмещения и не более суммы возмещения.

Не возмещенные суммы ущерба могут быть учтены при налогообложении прибыли исключительно с соблюдением требований подпунктов 3.10, 3.14 и 3.17 пункта 3 статьи 129 Кодекса.

<...>



*С 2016 г. законодательством установлено ограничение на вычет сумм НДС*

*по товарам в случаях их порчи или утраты (подп. 19.15 ст. 107 НК).*

*Более подробно о налогообложении НДС недостач, выявленных в результате инвентаризации, читайте в первом номере журнала "Моя бухгалтерия. Все для годового отчета", который выйдет в январе 2017 г.*