

УДК 657
ББК 65.052.231.21
К 72

И.Н. Костюкова

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел. (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: inna_spbs@mail.ru.

Д.В. Луговский

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел. (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: lugovskoy@econ.kubsu.ru.

Р.А. Тхагапсо

Кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой учета и финансирования Адыгейского государственного университета, г. Майкоп. Тел.: (918)489-93-27, e-mail: rusjath@mail.ru.

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ ЗАПАСОВ: ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ (Рецензирована)

Аннотация. Представлены и проанализированы основания для прекращения признания материально-производственных запасов в разрезе их основных классификационных групп. Раскрыта методика и специфика списания с бухгалтерского учета сырья, материалов, полуфабрикатов, товаров и других видов товарно-материальных ценностей. Представлены корреспонденции счетов по списанию запасов в условиях применения различных методов их оценки. Особое внимание уделено раскрытию процедуры проведения, документального оформления и методике учета списания запасов по результатам инвентаризации.

Ключевые слова: запасы, товарно-материальные ценности, выбытие запасов, способы оценки стоимости запасов.

I.N. Kostyukova

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861)219-95-01, ext. 201, e-mail: inna_spbs@mail.ru.

D.V. Lugovsky

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861)219-95-01, ext. 201, e-mail: lugovskoy@econ.kubsu.ru.

R.A. Tkhangapso

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of Accounting and Finance Department, Adyghe State University, Maikop. Ph.: (918)489-93-27, e-mail: rusjath@mail.ru.

ACCOUNTING FOR INVENTORIES DERECOGNITION: RECORDING

Abstract. The paper presents and analyzes the inventories derecognition causes in the context of their basic classification groups. It discloses methods and specificity of the cancellation of raw materials accounting, semifinished articles, goods and other inventory items. The scientific article presents correspondence to write-off inventories as well as the use of different valuation methods. The authors pay particular attention to the disclosure

of the procedure, documenting and accounting methods of inventories based on the results of inventory.

Keywords: inventories, material assets, inventories retirement, inventories valuation methods.

Прекращение признания запасов связано с отсутствием ожидания генерируемых ими реальных и потенциальных экономических выгод. Такой подход соответствует общему принципу признания и прекращения признания любых активов. Однако в силу неоднородности категории «запасы» их различные элементы могут быть списаны с бухгалтерских счетов и с бухгалтерского баланса по различным основаниям.

Сырье и материалы используются на производство продукции (работ, услуг). Инвентарь и хозяйственные принадлежности обеспечивают процесс производства и управления, выполняя функции средств труда. Готовая продукция, будучи конечным результатом производственной деятельности, выбывает и списывается с учета по причине ее продажи покупателям. Аналогичным образом происходит выбытие товаров.

В то же время на практике возможны ситуации, когда отдельные элементы запасов не используются по своему прямому назначению. Например, материалы могут быть проданы, а товары использованы на нужды производства. Это обстоятельство вносит разнообразие в бухгалтерский учет запасов, однако не служит неустранимым препятствием для его осуществления.

Рассмотрим далее наиболее распространенные варианты выбытия материалов, полуфабрикатов собственного производства, готовой продукции и товаров.

Передача материалов со склада в подразделения экономического субъекта осуществляется согласно установленным нормам и объемам производственной программы в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, поштучно).

На сумму стоимости материалов, отпущенных со складов на рабочие места (на участки, в бригады) в бухгалтерском учете делается запись:

*Дебет 20 «Основное производство»
Кредит 10 «Материалы».*

При условии, что на эти цели отпущены товары или готовая продукция, произ-

водится запись по кредиту одноименных счетов (41 «Товары, 43 «Готовая продукция»). Разумеется, подобная практика не может носить систематический характер и служит исключением, а не правилом. В противном случае такие запасы необходимо изначально идентифицировать как материалы или полуфабрикаты собственного производства.

Материалы, отпущенные для управленческих нужд, списываются со счетов учета материальных ценностей на соответствующие счета учета этих расходов:

*Дебет 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»
Кредит 10 «Материалы».*

Сырье и материалы также могут быть использованы для нужд вспомогательных или обслуживающих производств и хозяйств (например, топливо для котельной или стройматериалы для ремонта базы отдыха):

*Дебет 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»
Кредит 10 «Материалы».*

Материалы, запасные части, комплектующие изделия, отпущенные для управления производственного брака, списываются:

*Дебет 28 «Брак в производстве»
Кредит 10 «Материалы».*

Материалы, отпущенные на проведение подготовительных работ в производствах с сезонным характером работ, а также на освоение новых видов производств, технологий и продукции и т. п., относятся на счет 97 «Расходов будущих периодов»:

*Дебет 97 «Расходов будущих периодов»
Кредит 10 «Материалы».*

Стоимость упаковочных материалов списывается на счет 44 «Расходов на продажу». К упаковочным материалам относится тара и упаковка, которая не оплачивается покупателем отдельно; материалы, израсходованные на проведение рекламных мероприятий и т. п.:

*Дебет 44 «Расходы на продажу»
Кредит 10 «Материалы».*

В случае если согласно принятой учетной политике материалы в организации учитываются по плановым (учетным) ценам, то при списании со счета 10 «Материалы» их плановой стоимости одновременно со счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» списывается и величина отклонений, относящаяся к таким материалам.

Списание отклонений производится на те же счета, на которые отнесена плановая (учетная) стоимость материалов. Так, если материалы переданы в основное производство, то и отклонение (относящееся к этим материалам) также списывается на счет основного производства (если переданы во вспомогательные производства, — то на счет вспомогательных производств и т. д.). При положительной величине отклонений (при превышении фактической стоимости над плановой) делается прямая, а при отрицательной — сторнировочная запись:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 97 «Расходы будущих периодов» и др.

Кредит 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

При выборе способа списания отклонений следует принимать во внимание условия, объем и периодичность поступления материалов. Возможно применение следующих способов списания отклонений:

а) путем пропорционального распределения между отпущенными со склада материалами и их остатком;

б) полностью по окончании отчетного периода при несущественных суммах отклонений.

В аналогичном порядке производится списание сумм обесценения (резервов под снижение стоимости материальных ценностей), относящихся к стоимости переданных в производство (проданных, выбывших и т. п. запасов) с той лишь разницей, что обесценение в любом случае списывается на счет прочих доходов и расходов:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Отпуск материалов со склада в подразделение организации оформляется *лимитно-заборной картой* (форма №М-8) или *требованием-накладной* (форма №М-11) [1].

Выбор того или иного документа зависит от использования на предприятии системы нормирования материальных затрат.

При отсутствии таковой применяется *требование-накладная* (форма №М-11), которой оформляется каждый факт отпуска материалов из одного структурного подразделения организации (склада) в другое (от одного лица — другому).

Накладную в двух экземплярах составляет материально ответственное лицо подразделения, сдающего материальные ценности. Один экземпляр служит сдающему лицу (складу) основанием для списания ценностей, а второй — принимающему лицу (складу) для оприходования этих ценностей.

Этими же накладными оформляются операции по сдаче на склад остатков неизрасходованных материалов, если они были получены по требованию, а также сдача отходов и брака [1].

Лимитно-заборная карта (форма №М-8) используется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции, а также для контроля за соблюдением установленных лимитов. Она служит оправдательным документом для списания материальных ценностей со склада. Выписывается в двух экземплярах на одно наименование материалов (номенклатурный номер). Один экземпляр до начала месяца передается структурному подразделению — потребителю материалов, второй — складу.

Отпуск материалов осуществляется складом при предъявлении представителем подразделения-получателя своего экземпляра лимитно-заборной карты. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных ценностей, после чего выводит остаток лимита по номенклатурному номеру материала. Кладовщик и представитель структурного подразделения расписываются в обоих экземплярах лимитно-заборных карт (производят обмен подписями).

В лимитно-заборной карте фиксируют также сдачу материалов, не использован-

ных в производстве (возврат). При этом никаких дополнительных документов не составляется [1].

Сверхлимитный отпуск материалов и замена одних видов материалов другими допускается только с разрешения руководителя. Замена материала, предусмотренного технологией, на другой материал оформляется требованием на замену.

Сдача складом лимитно-заборных карт в бухгалтерию производится после использования лимита [1].

Экономия или перерасход материалов от действующих норм расхода определяются следующими методами:

- а) документирования отклонений;
- б) учета партионного раскроя материалов;
- в) инвентарным методом [2].

При применении *метода документирования* экономия (перерасход) материалов выявляется на основании сигнальных первичных документов, в которых зафиксирован сверхнормативный отпуск материалов.

Метод учета партионного раскроя применяют для выявления экономии (перерасхода) от действующих норм по каждой партии раскраиваемых материалов (например, стального проката, ткани и т. д.). Учет данных материалов в производстве ведется в весовом (кг) и линейном (м²) измерении.

На каждую партию раскраиваемого материала выписывается *раскройный лист (раскройная карта)*. Он предназначен для:

- а) определения фактического расхода раскраиваемого материала, полученных заготовок и выявления отклонений от утвержденных норм при раскросе по количеству и стоимости материалов, а также количества полученных отходов;
- б) списания материалов в производство и оприходования отходов;
- в) выявления причин и виновников перерасхода материалов или установления экономии [2].

Раскройный лист (раскройная карта) также служит основанием для учета выработки и расчета оплаты труда работников.

Инвентарный метод направлен на выявление отклонений от норм по каждому виду и номенклатурному номеру материалов в разрезе отдельных участков

(подразделений) организации. На начало и конец проверяемого периода (месяца) проводится инвентаризация остатков неизрасходованных в производстве (на рабочих местах) материалов, по итогам которой ежемесячно составляется отчет о расходовании материалов [2].

В условиях, когда производственный процесс связан с наличием переделов (стадий) производства результат деятельности (продукция) одного подразделения служит исходным сырьем (материалами) для деятельности другого. Это полуфабрикаты собственного производства.

В соответствии с принятой учетной политикой они могут быть учтены на одноименном счете:

Дебет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

Кредит 20 «Основное производство» — оприходованы полуфабрикаты собственного производства.

Их использование в следующей стадии (переделе) отражается:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Продажа полуфабрикатов сторонней организации отражается:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90 «Продажи»;

Дебет 90 «Продажи»

Кредит 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Независимо от наличия в рабочем плане счетов счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», в отношении полуфабрикатов организацией должен вестись количественный учет наличия и движения полуфабрикатов. Их стоимость в этом случае учитывается в составе незавершенного производства на счете 20 «Основное производство».

Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов установлен особый порядок учета отдельных видов материальных запасов. К ним относятся, в частности, драгоценные металлы и камни, изделия из них, комплектующие изделия и полуфабрикаты, содержащие драгоценные металлы и драгоценные камни, спирт, дорогостоящие материальные ценности, а также сильно действующие ядовитые ве-

щества. В организации составляется перечень таких материальных запасов, который утверждает руководитель.

Руководителем организации должен быть утвержден список должностных лиц, имеющих право давать разрешения на отпуск данных материальных ценностей и список лиц, которым доверено их получение и использование в производстве.

Такие материальные ценности списываются на счета учета затрат на производство на основании акта. Акт составляется комиссией, назначенной руководителем. Одновременно комиссия проверяет фактическое наличие материальных запасов, устанавливает причины сверхнормативного расхода сверх материалов и дает соответствующее заключение [2].

При централизованной доставке материалов со склада на склад (кладовые, участки, рабочие места) составляется специальный оперативный документ на отпуск — *план-карта*. В нем указываются утвержденные лимиты и календарные сроки доставки материалов. Работник склада на основании план-карты выписывает накладную на отпуск материалов.

При отпуске материалов со склада в производство делается запись в *карточках складского учета* (форма №М-17).

Возвратные отходы материалов из подразделений организации сдаются на склады. Их стоимость определяется по цене возможного использования или продажи:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 10 «Материалы».

На возврат неиспользованных материалов в производстве выписывается накладная или возврат отражается непосредственно в лимитно-заборной карте.

При передаче материалов с одного склада на другой выписывается накладная на внутреннее перемещение.

Каждое подразделение организации (материально ответственное лицо) ежемесячно составляет отчеты о наличии и движении материальных ценностей.

Списание стоимости материалов, отпущенных обособленным подразделениям организации, состоящим на отдельных балансах, относится на расчеты с указанными подразделениями:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Кредит 10 «Материалы».

Стоимость материалов, отпущенных на создание долгосрочных активов (строительство основных средств, научные исследования и разработки и др.) списывается:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 10 «Материалы».

При продаже материалов другим организациям на основании договора выписывается *накладная на отпуск материалов на сторону* (форма №М-15).

Сдача грузов для перевозки автотранспортом оформляется *товарно-транспортной накладной*, а железнодорожным транспортом — *железнодорожной накладной*.

На вывоз (вынос) с территории организации материально-производственных запасов выписывается пропуск.

На стоимость ценностей, отгруженных покупателям, выписывается расчетный документ (*счет, счет-фактура*):

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90 «Продажи» — при продаже готовой продукции и товаров;

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» — при продаже материалов.

По кредиту счета 90 «Продажи» (91 «Прочие доходы и расходы») вместе с выручкой от продажи материально-производственных запасов отражается налог на добавленную стоимость. Организация обязана исчислить НДС с объема продаж:

Дебет 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Одновременно с признанием выручки от продаж материально-производственных запасов списывается их учетная стоимость и расходы на продажу:

Дебет 90 «Продажи»

Кредит 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — при продаже товаров и готовой продукции;

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 10 «Материалы» — при продаже материалов;

Дебет 90 «Продажи»

Кредит 44 «Расходы на продажу».

Стоимость материально-производственных запасов при их безвозмездной

передаче третьим лицам увеличивает величину прочих расходов организации, независимо от вида передаваемых запасов, поскольку данная операция не может быть классифицирована как обычная деятельность:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»
Кредит 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и др.

Списание материально-производственных запасов также производится вследствие хищений, аварий, стихийных бедствий и т. д. Учет результатов инвентаризаций, в ходе которых выявляются указанные обстоятельства, подробно рассмотрен в разделе, посвященном инвентаризации материально-производственных запасов.

Инвентаризация направлена на реализацию контрольной функции бухгалтерского учета и проводится с целью обеспечения соответствия учетных и фактических данных. Выявление расхождений между ними служит основанием для внесения корректировок в учет, установления их причин, определения материальной ответственности [3, с. 6].

Согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от местонахождения, а также ценности, не принадлежащее организации, но находящиеся в ее ведении (на ответственном хранении, полученные для переработки и др.), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам [4].

Инвентаризация драгоценных металлов и драгоценных камней проводится в соответствии с Правилами учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности.

Инвентаризация материально-производственных запасов — это способ проверки соответствия их фактического наличия в натуре данным бухгалтерского учета. Она призвана обеспечить достоверность учетных данных и сохранность ценностей. При инвентаризации выявляются также те изменения, которые не поддаются количественной и стоимостной оценке и не подлежат документальному оформлению в ходе обычной хозяйственной деятельности (например, естественная убыль, выбытие ценностей в результате растрат и

хищений), запасы морально устаревшие, частично потерявшие свои первоначальные качества, малоходовые, залежалые и испорченные запасы и осуществляется проверка соблюдения правил и условий хранения запасов. По данным инвентаризации исследуются материально-производственные запасы по ассортименту, проводятся проверки соблюдения лимита, выявляются сверхнормативные и обесценившиеся запасы [3, с. 7].

Для проведения инвентаризации руководитель организации издает *приказ (распоряжение) о проведении инвентаризации*, в котором определяет время и сроки ее проведения, перечень ценностей, подлежащих проверке и состав инвентаризационной комиссии (форма №ИНВ-22) [5].

Инвентаризацию проводит постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения проверки создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее [4].

Приказ (распоряжение) о проведении инвентаризации подписывается руководителем организации и регистрируется в *журнале контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации* (форма №ИНВ-23). В журнале отражаются: объект инвентаризации; фамилии материально ответственных лиц; состав комиссии; дата и время начала и окончания инвентаризации; предварительный и окончательный результат.

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все приходные и расходные документы на материальные ценности сданы в бухгалтерию или переданы комиссии вместе с материальным отчетом и все запасы, поступившие под их материальную ответственность, оприходованы, а выбывшие — списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение материальных ценностей или доверенности на их получение. Указанные расписки предусмотрены непосредственно в составе унифицированных форм инвентаризационных описей и актов [4].

Инвентаризация материально-производственных запасов производится последовательно по местам их хранения и материально ответственным лицам. Не допускается суммирование одноименных запасов, хранящихся в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица. Если запасы размещены в обособленных помещениях, то председатель комиссии опечатывает, пломбирует двери тех помещений, где комиссия не работает. В конце каждого дня инвентаризации двери всех помещений, где проводится проверка, опечатываются.

При проведении инвентаризации в течение двух и более дней на пересчитанные ценности по месту их хранения заполняют *инвентаризационный ярлык* (форма №ИНВ-2). Ярлык заполняется материально ответственным лицом в одном экземпляре на каждое наименование запасов. Он хранится вместе с пересчитанным запасом.

В ярлыках указываются те же данные, что и в инвентаризационной описи (кроме суммы). Председатель инвентаризационной комиссии или по его поручению члены комиссии проверяют правильность составленного ярлыка, ставят на нем порядковый номер, регистрируют в контрольной ведомости и передают счетному работнику для записи проверенных запасов в инвентаризационную опись. Ярлык подписывают председатель комиссии и материально ответственное лицо.

Во время перерывов в работе комиссии (в обеденный перерыв, ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Проверка фактического запасов производится комиссией при участии материально ответственных лиц путем обязательного пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи сведения об остатках запасов по данным, указанным на ярлыках, со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия путем пересчета, перевешивания или перемеривания [4].

Материально-производственные запасы, поступившие во время проведения инвентаризации, принимаются материально

ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются после инвентаризации. Данные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В описи указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе председатель комиссии (или по его поручению член комиссии) своей подписью подтверждает факт поступления отметкой «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности [4].

Отпуск материальных ценностей во время инвентаризации запрещен. Однако в исключительных случаях, при длительном проведении инвентаризации, с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации такой отпуск производится материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации».

Инвентаризация материально-производственных запасов, находящихся в пути, отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета [3, с. 9].

Сведения о фактическом наличии материально-производственных запасов записываются в *инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей*, которые составляются в двух экземплярах (форма №ИНВ-3). Один экземпляр заполняет член комиссии, а другой — материально ответственное лицо. При смене материально ответственных лиц заполняются три экземпляра описи.

В инвентаризационной описи приводится перечень ценностей с указанием порядкового номера; наименования, сорта; количества мест; единицы измерения; количества единиц; цены; суммы. При партионном учете указывается также номер партии.

На каждой странице инвентаризационной описи после окончания записей указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т. д.) эти ценности показаны. На последних страницах описей незаполненные строки прочеркиваются [4].

На материально-производственные запасы, находящиеся на ответственном хранении, в пути, полученные для переработки или принятые на комиссию, и отгруженные товары составляются отдельные описи.

Если организация отгружает материальные ценности по договору, который предусматривает особый порядок перехода права собственности на них к покупателю (например, франко-станция назначения и др.), то отгруженные ценности, как правило, учитывают на счете 45 «Товары отгруженные». Инвентаризация отгруженных запасов состоит в том, чтобы подтвердить обоснованность сумм, отраженных по дебету счета 45 «Товары отгруженные» по каждому покупателю (грузополучателю). Данные суммы должны быть подтверждены надлежаще оформленными документами или их копиями (договорами, товарными накладными, счетами, счетами-фактурами, товарно-транспортными накладными и т. п.).

Инвентаризация отгруженных материальных ценностей оформляется *актом инвентаризации товаров отгруженных* (форма №ИНВ-4).

При проведении инвентаризации материально-производственных запасов в пути, приобретенных, но еще не доставленных в организацию, проверяется соответствие остатков на соответствующих субсчетах и в аналитическом учете по счетам 10 «Материалы», 41 «Товары» или 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (в зависимости от принятой организацией учетной политики) надлежаще оформленным документам (договорам, поступившим в организацию, счетам поставщиков, извещениям о произведенной отгрузке и т. п.).

Инвентаризация материально-производственных запасов в пути оформляется

актом инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути (форма №ИНВ-6).

Материальные ценности, принятые на ответственное хранение, учитываются на внесистемном (забалансовом) счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в ценах, указанных в приемо-сдаточных документах, счетах и др. Инвентаризация ценностей, принятых на ответственное хранение, оформляется инвентаризационной *описью товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение* (форма №ИНВ-5).

Предварительный результат инвентаризации материально-производственных запасов определяют на месте сразу после ее окончания, сопоставив остатки материальных ценностей по товарному отчету с остатками по инвентаризационной описи. В случае выявления расхождений комиссия обязана взять с материально ответственного лица письменное объяснение, опломбировать помещение и сообщить об этом руководителю организации.

Для выявления окончательных результатов инвентаризации в бухгалтерии сопоставляют данные бухгалтерского учета с фактическим наличием материальных ценностей по описи.

По материальным ценностям, при инвентаризации которых выявлены отклонения от учетных данных, составляются сличительные ведомости (форма №ИНВ-19) в двух экземплярах, один из них хранится в бухгалтерии, другой передается материально ответственному лицу.

В сличительных ведомостях указываются остатки материальных ценностей по каждому наименованию по данным учета и фактические, товарные потери по норме и окончательный результат инвентаризации (недостача или излишек).

Позиции, по которым расхождений нет, в сличительной ведомости не отражаются.

Суммы излишков и недостач материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Со сличительной ведомостью бухгалтер обязан ознакомить материально ответственное лицо под расписку в ведомости.

Результаты инвентаризации материальных ценностей отражаются в учете и

отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете [4].

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием материальных ценностей и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

— материальные ценности, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию с одновременным признанием прочих доходов организации в сумме рыночной стоимости таких ценностей с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц;

— недостача материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в установленном законодательством порядке, относится по распоряжению руководителя организации к издержкам производства (в торговле — к расходам на продажу), а недостача сверх норм естественной убыли списывается за счет виновного лица. Если виновные лица не установлены или судом отказано во взыскании с них убытков, убытки списываются на прочие расходы организации [3, с. 11].

Излишки материальных ценностей, выявленные в ходе инвентаризации, относятся на прочие доходы организации (по рыночным ценам):

Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Недостача (порча) материальных ценностей, выявленная в ходе инвентаризации, отражается записью:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Недостачу и порчу ценностей следует отличать от обесценения. Недостача и порча признаются непосредственно по кредиту счетов учета материальных ценностей, а обесценение — по кредиту специально предназначенного для нее контрактивного счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Что касается дебетуемого счета, то обесценение в любом случае относится к прочим расходам (в дебет счета 91 «Прочие доходы и

расходы»), а недостача и порча — всегда предварительно аккумулируются на счете недостач (94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»), с которого впоследствии в зависимости от причин и обстоятельств относится на соответствующие счета (виновных лиц, расходов и др.).

Если товары учитываются по ценам продажи, то делаются дополнительные записи на величину торговой наценки, относящейся:

— к излишним товарам:

Дебет 41 «Товары»

Кредит 42 «Торговая наценка»;

— к недостающим товарам:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит 42 «Торговая наценка» — сторно.

Недостачи могут быть нормируемые (возникающие в ходе обычной деятельности, избежать которых не представляется возможным) и ненормируемые (ставшие следствием экстраординарных обстоятельств). В первом случае идет речь о естественной убыли, во втором — о результатах противоправных действий третьих лиц, стихийных бедствиях и т. п. Установление норм естественной убыли — это попытка нахождения разумного компромисса между затратами на обеспечение сохранности ценностей и стоимостью самих ценностей [6, с. 13].

Однако идентифицировать (т. е. выделить естественную убыль от прочей) возможно лишь после подведения итогов инвентаризации, сопоставляя фактические потери с нормативными [7, с. 35].

По решению руководителя организации сумма недостачи материалов в пределах норм естественной убыли относится на затраты:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Недостача материальных ценностей сверх норм естественной убыли подлежит взысканию с виновных лиц в установленном порядке:

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если с виновного лица взыскивается рыночная стоимость материальных ценностей, то разница между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей отражается записью:

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей».

По мере возмещения суммы ущерба (внесения в кассу организации, удержания и заработной платы и др.) в бухгалтерском учете признается доход на разницу между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица, и балансовой стоимостью по недостаткам материальных ценностей:

Дебет 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Недостача материальных ценностей сверх норм естественной убыли в размере, не превышающем среднего месячного заработка (ст. 241 Трудового кодекса РФ), по распоряжению руководителя взыскивается путем удержания ее из заработной платы. Сумма ущерба, превышающая средний месячный заработок работника, взыскивается в судебном порядке, если работник отказался погасить его добровольно.

Сумма недостачи, во взыскании которой отказано судом, списывается:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

При отсутствии виновных лиц недостача сверх норм естественной убыли списывается за счет прочих расходов организации:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В документах, которые представляются в бухгалтерию для списания недостач материальных ценностей сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц или отказ от взыскания ущерба с виновных лиц; заключение о факте порчи цен-

ностей, полученное от отдела товарных экспертиз или соответствующих специализированных организаций.

При проведении инвентаризации могут быть одновременно выявлены недостача и излишки материальных ценностей одного наименования — пересортица, о чем материально ответственные лица должны представить подробные объяснения инвентаризационной комиссии. Зачет излишков и недостач в результате пересортицы ценностей может быть допущен в виде исключения руководителем фирмы при условии, что проверяемые периоды по этим ценностям совпадают, они находятся у одного и того же проверяемого лица, имеют одно и то же наименование, а недостача и излишек ценностей в количественном выражении тождественны. Зачет по пересортице ценностей (оприходованы запасы, оказавшиеся в излишке), которыми допускается перекрыть недостачу отражается на счетах бухгалтерского учета записью:

Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Образовавшаяся в результате стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций недостача материальных ценностей списывается на прочие расходы организации:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

После окончания инвентаризации руководство экономического субъекта вправе назначить контрольную проверку правильности проведения инвентаризации. Такая проверка проводится с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц до открытия помещений, в которых проводилась инвентаризация.

Таким образом, применяемая в России учетная процедура признания и списания недостач построена в полном соответствии с требованиями гражданского законодательства и обеспечивает признание задолженности виновных лиц только на основании их согласия или решения суда. Этому способствует наличие в отечественном учете счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», дебетовое сальдо которого, с

юридической точки зрения, представляет собой обезличенную дебиторскую задолженность, которая при наличии правовых оснований либо становится дебиторской задолженностью конкретных лиц, либо списывается на расходы организации.

Примечания:

1. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве: постановление Госкомстата РФ от 30.10.97 г. №71а: [ред. от 21.01.03 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.
2. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Приказ Минфина РФ от 28.12.01 г. №119н: [ред. от 24.12.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.
3. Костюкова И.Н., Луговской Д.В. Инвентаризация — основной прием выявления товарных потерь // Бухгалтер и закон. 2011. №10. С. 6-14.
4. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49: [ред. от 08.11.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.
5. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации: постановление Госкомстата РФ от 18.08.98 г. №88: [ред. от 03.05.00 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.
6. Костюкова И.Н., Луговской Д.В. Учет недостач и потерь от порчи товаров // Бухгалтер и закон. 2011. № 11. С. 13-21.
7. Костюкова И.Н., Луговской Д.В. Недостачи, потери от порчи и обесценение активов и их финансово-экономические последствия // Экономический анализ: теория и практика. 2011. № 47. С. 32-38.

References:

1. Unified forms of primary documentation of accounting for wages, property, intangible assets, inventories and development: Decree of Government Committee of Statistic of Russian Federation №71a dated 30.10.1997 [rev. 21.01.2003] // HLS ConsultamtPlus. M., 2015. Title from the screen.
2. Methodical guide for accounting of inventories: Order of Ministry of Finance of Russian Federation №119n dated 28.12.2001 [rev. 24.12.2010] // HLS ConsultamtPlus. M., 2015. Title from the screen.
3. Kostyukova I.N., Lugovskoy D.V. Inventory — is a basic method of commodity losses detection // Accountant and law. 2011. №10. Pp. 6-14.
4. Methodical guide for assets and financial liabilities inventory: Order of Ministry of Finance of Russian Federation №49 dated 13.06.1995 [rev. 08.11.2010] // HLS ConsultamtPlus. M., 2015. Title from the screen.
5. Unified forms of primary documentation of inventory results accounting: Decree of Government Committee of Statistic of Russian Federation №88 dated 18.08.1998 [rev. 03.05.2000] // HLS ConsultamtPlus. M., 2015. Title from the screen.
6. Kostyukova I.N., Lugovskoy D.V. Accounting of commodities shortage and spoiling losses // Accountant and law. 2011. №11. Pp. 13-21.
7. Kostyukova I.N., Lugovskoy D.V. Shortage, spoiling losses, impairment of assets and their economic effect // Economic analysis: theory and practice. 2011. №47. Pp. 32-38.