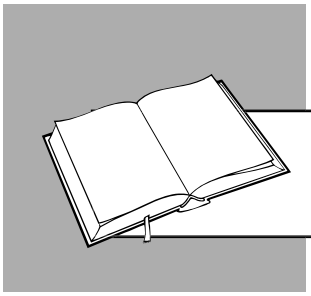

Марина ВЛАСОВА, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

УЧЕТ НЕДОСТАЧ ТОВАРА

В течение своего жизненного цикла на торговом предприятии товар может быть утерян, его количество может уменьшится по естественным причинам (испариться, усохнуть, разбиться и т. п.). Из статьи вы узнаете, как вести учет недостач, возникших при приобретении, хранении и реализации товара.

Недостачи при приобретении товара

Принимая товар, покупатель может выявить, что он поставлен не в том количестве. В таком случае составляется **акт о приемке товаров (материалов)** при участии материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика) или незаинтересованной организации (п. 3.7 Методрекомендаций № 2). Если товары поступили по железной дороге, составляется **коммерческий акт.**

Далее учет зависит от вида недостачи: в пределах норм естественной убыли или сверх таких норм.

Бухгалтерский учет

Недостачи товаров в пределах норм естественной убыли, выявленные при приемке товаров и возникшие при транспортировке, включаются в первоначальную стоимость приобретенных запасов (п. 2.2, 5.7 Методрекомендаций № 2). Товары приходуются на баланс по фактическому количеству и в учете отражаются проводкой Дт **28** «Товары» – Кт **63** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Недостачи сверх норм естественной убыли. При предъявлении претензии поставщику сумма сверхнормативных потерь отражается записью Дт **374** «Расчеты по претензиям» – Кт **63.**

Расчеты по претензии покупатель отражает так:

- допоставка товара – Дт **28** – Кт **374;**
- возврат предоплаты поставщиком (при ее наличии) – Дт **31** «Счета в банках» – Кт **374.**

Если претензия не предъявлялась, то сверхнормативные расходы списываются покупателем на расходы периода по дебету субсчета **947** «Недостачи и потери от порчи ценностей» (п. 2.3 Методрекомендаций № 2).

Налог на прибыль

Списание суммы недостачи товара в пределах и сверх норм естественной убыли не приводит у плательщиков налога на прибыль к корректировкам финрезультата до налогообложения.

НДС

Недостачи в пределах норм естественной убыли

Покупатель отражает налоговый кредит в полной сумме согласно полученной налоговой накладной (далее – НН), зарегистрированной в Едином реестре налоговых накладных (далее – ЕРНН).

Важно! *На сумму такой недостачи налоговые обязательства согласно п. 198.5 НК не начисляются при условии, что стоимость недостающих товаров включается в стоимость реализуемых предприятием товаров, подлежащую налогообложению (ОИР, категория 101.04).*

Недостачи сверх норм естественной убыли

Если первым событием была предоплата, то:

- в случае допоставки товара поставщиком корректировка налогового кредита не проводится (товар будет поставлен в количестве, предусмотренном договором);
- возврата предоплаты на дату ее возврата поставщик должен выписать расчет корректировки (далее – РК), а покупатель обязан его зарегистрировать.

Если первое событие – поставка товара, то во избежание споров с контролирующими органами **рекомендуем** покупателю не отражать налоговый кредит по НН, оформленной поставщиком. Ведь в ней указано количество товара с уче-

том сверхнормативных потерь, а не фактически полученное. Поэтому необходимо получить от поставщика РК к такой НН, а налоговый кредит отражать на основании НН и РК, зарегистрированного в ЕРНН.

Если претензия не предъявлялась, то недостающие товары не были использованы в хозяйственной деятельности плательщика. Значит, надо начислить налоговые обязательства на основании пп. «г» п. 198.5 НК. НН следует составить не позднее последнего дня отчетного (налогового) периода, в котором была обнаружена недопоставка товара, и зарегистрировать ее в ЕРНН (п. 201.10 НК). База налогообложения определяется исходя из цены приобретения недостающих товаров (п. 189.1 НК).

Недостачи при хранении

Основанием для списания недостающих товаров служит **протокол инвентаризационной комиссии** и **бухгалтерская справка.** Если недостача товара вызвана форс-мажором, то комиссия должна взять объяснительную записку у материально ответственного лица, допустившего такую недостачу. Если возможно, необходимо установить виновное лицо, которое обязано возместить предприятию ущерб.

Бухгалтерский учет

Суммы недостач **в пределах норм естественной убыли** по общему правилу списываются на расходы предприятия (на субсчет **947**).

Недостачи товаров **сверх нормы естественной убыли,** а также потери от порчи ценностей списываются с баланса и относятся на счет виновных лиц в размере, определенном в соответствии с нормами законодательства (п. 4 разд. IV Положения № 879). Сумма недостачи списывается в дебет субсчета **375** «Расчеты по возмещению нанесенных убытков». При этом если виновное лицо:

- установлено сразу после проведения инвентаризации, то делаются записи: Дт **375** – Кт **28**;
- сразу не установлено, то сумма недостачи зачисляется на забалансовый субсчет **072** «Невозмещенные недостачи и потери от порчи ценностей» до момента установления виновных лиц или закрытия дела согласно законодательству. Одновременно стоимость недостающих товаров нужно списать на субсчет **947.** При установлении виновного лица после окончания инвентаризации и списания ценностей с баланса делается проводка Дт **375** – Кт **716** «Возмещение ранее списанных активов» – для оборотных активов.

Налог на прибыль

НК не предусмотрены корректировки финрезультата, связанные с нехозяйственным использованием активов, в частности корректировки на разницы при списании сверхнормативных недостач ценностей. Не корректируется и стоимость недостач в пределах норм естественной убыли.

НДС

Если выявлена недостача товаров **сверх норм естественной убыли,** операция по их списанию приводит к начислению налоговых обязательств согласно п. 198.5 НК. При этом базой налогообложения является цена приобретения (п. 189.1 НК).

> ***На заметку!*** *При списании запасов норма п. 198.5 НК применяется для начисления налоговых обязательств, только если лицо, виновное в сверхнормативной недостаче, не установлено.*

Если же виновное лицо установлено, НДС следует начислять на сумму полученного возмещения, так как оно расценивается налоговиками (см. ОИР, категория 101.04) как компенсация стоимости недостающих запасов. То есть в данном случае НДС надо начислять, руководствуясь п. 188.1 НК, как при обычной поставке. При этом не имеет значения, приобретался товар с НДС или без него.

При списании запасов **в пределах норм естественной убыли,** при приобретении которых суммы НДС были отнесены к налоговому кредиту, налоговые обязательства не начисляются, если стоимость таких запасов включается в стоимость готовой продукции, подлежащей налогообложению (ОИР, категория 101.04). В других случаях НДС начисляется по основной ставке.

Недостачи при реализации товара

В данном случае торговец выступает в роли поставщика.

Бухгалтерский учет

При получении претензии от покупателя сумма **сверхнормативных потерь** отражается записью Дт **947** – Кт **28.** Расчеты по претензии торговое предприятие отражает так:

1) допоставку товара:

- Дт **902** – Кт **28** – на стоимость допоставленного товара;

- Дт **902** – Кт **28** методом «сторно» и Дт **947** – Кт **28** (на стоимость недопоставленного товара);

2) возврат предоплаты покупателю (при ее наличии) – Дт **681** – Кт **311.**

Если за транспортировку товара отвечал торговец, то недостачи **в пределах норм естественной убыли** списывают на прочие операционные расходы (Дт **947**).

Налог на прибыль

Списание недостачи товара в пределах и сверх норм естественной убыли не приводит у плательщиков этого налога к корректировкам финрезультата до налогообложения.

НДС

Порядок отражения операций зависит от того, какое событие было первым.

Если первым событием была предоплата, то:

- при допоставке торговцем товара налоговые обязательства не корректируют;
- при возврате предоплаты на дату ее возврата торговец должен выписать РК, а покупатель обязан его зарегистрировать.

Если первое событие – поставка товара, то к оформленной НН выписывается РК, ведь в НН указано количество товара с учетом сверхнормативных потерь, а не фактически полученное.

Что касается недопоставленного товара (к примеру, поставщик отгрузил 100 ед. товара, а покупателю доставили 80 ед., 20 ед. утеряно при транспортировке), то эти недостающие 20 ед. товара считаются использованными в нехозяйственной деятельности. Следовательно, надо начислить налоговые обязательства так же, как и для недостачи при хранении товара.

ВЫВОДЫ

Учет недостач зависит от того, в какой момент они выявлены: при приобретении, хранении или реализации товара. Наиболее негативные последствия ждут плательщиков НДС: на стоимость сверхнормативных потерь придется начислить налоговые обязательства.