

УЧЕТ НЕДОСТАЧ И ПОТЕРЬ ОТ ПОРЧИ ТОВАРОВ

И. Н. КОСТЮКОВА,

*кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета,
аудита и автоматизированной обработки данных*

Д. В. ЛУГОВСКОЙ,

*кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета,
аудита и автоматизированной обработки данных
Кубанский государственный университет*

Недостачи и потери от порчи ценностей в торговых организациях образуются при транспортировке, хранении и продаже товаров. Они могут быть *нормируемые* (возникающие в ходе обычной деятельности организации, и избежать которых полностью не представляется возможным) и *ненормируемые* (ставшие следствием экстраординарных обстоятельств). В первом случае речь идет о естественной убыли, во втором — о результатах противоправных действий третьих лиц, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных обстоятельствах.

Это позволяет классифицировать недостачи и потери следующим образом:

1) *нормируемые*:

- недостачи и потери вследствие естественной убыли товаров при их хранении и транспортировке (усушка, раскроша, утечка, розлив и др.);
- потери от впитывания, выявляемые при заведе тары;

2) *ненормируемые*:

- недостачи и потери от порчи ценностей при приемке товаров по вине поставщиков и транспортных организаций, возникающие в случае несоответствия фактического наличия, качества и комплектности товаров условиям договора;
- недостачи, возникающие в результате хищений товаров;
- потери от порчи, боя, лома товаров;
- недостачи и потери от порчи из-за стихийных бедствий и иных чрезвычайных обстоятельств.

Несмотря на кажущуюся очевидность классификации, грань между нормируемыми и ненормируемыми потерями на практике весьма условна.

Установление норм — это попытка нахождения разумного компромисса между затратами на обеспечение сохранности ценностей и стоимостью самих ценностей.

Потери неизбежно возникают при хранении продовольственных товаров (бакалейных, кондитерских, мясомолочных продуктов, фруктов, овощей и т. д.), а также при их перевозке автомобильным, железнодорожным, водным и иным транспортом. Поэтому задача сводится не к абсолютному устранению потерь (что порой вовсе невозможно), а к сведению их к минимуму, чтобы их величину можно было признать несущественной.

В настоящее время государство отходит от централизованного нормирования потерь, существовавшего в период планового хозяйства, избавляясь от несвойственных рыночной экономике форм регулирования. Осуществление таких функций сегодня ложится на субъекты бизнеса, поскольку в условиях рынка каждый его субъект вправе самостоятельно определить тот уровень потерь, который он сочтет для себя существенным, а конкурентная среда не позволит допустить расточительства.

Таким образом, в основе нормирования потерь лежит критерий рациональности, требующий сопоставления затрат на определенные действия с выгодой, получаемой от них, который, как известно, широко используется не только в бухгалтерском учете, но и в других сферах экономики.

Нормируемые потери и недостачи определяются нормами естественной убыли и образуются

в силу объективных и неизбежных факторов при транспортировке, хранении товаров на складах, в подсобных помещениях и на прилавках, а также при подготовке к продаже и продаже товаров вследствие усушки, выветривания, раструски, распыления, раскроши, вымораживания, утечки (таяния и просачивания), розлива при перекачке и продаже жидкостей, в результате расхода веществ на дыхание плодов и овощей и т.п. Они могут быть связаны с физико-химическими свойствами товаров или носить объективный характер (бой при транспортировке), поэтому на них установлены предельные нормы.

В настоящее время действуют Нормы естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания, утвержденные Минэкономразвития России [3]. Они устанавливаются в зависимости от климатических факторов, а также от времени года, в течение которого товары поступили на хранение и применяются для определения допустимой величины безвозвратных потерь от недостачи и (или) порчи товаров при исчислении налога на прибыль организаций. Потери от порчи при хранении товаров в пределах норм естественной убыли относятся к материальным расходам, которые уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Под естественной убылью товаров следует понимать потерю (уменьшение массы товара при сохранении его качества в пределах требований (норм), устанавливаемых нормативными правовыми актами), являющуюся следствием естественного изменения биологических и (или) физико-химических свойств товаров [3].

Нормы естественной убыли при хранении товаров определяют исходя из допустимой величины безвозвратных потерь (естественной убыли), которые устанавливают за время хранения товара путем сопоставления его массы на момент инвентаризации с массой товаров на дату фактического принятия на хранение.

Нормы естественной убыли при транспортировке зависят от вида товара и транспорта, расстояния перевозки, времени года и других факторов. Они представляют собой допустимую величину безвозвратных потерь (естественной убыли), исчисляемую путем сопоставления массы товара, указанной отправителем (изготовителем) в сопроводительном документе, с массой товара фактически принятой получателем.

Следует заметить, что нормы естественной убыли применяются только в том случае, если при приемке товаров выявлена их недостача. При обнаружении недостачи товаров в пределах норм

естественной убыли в момент выдачи груза грузополучателю представитель транспортной организации обязан сделать в транспортном документе (товарно-транспортной накладной) соответствующую отметку. Если недостача товаров, выявленная при приемке, превышает установленные нормы, то составляется акт.

Нормируемые потери при транспортировке товаров в пределах величины недостачи, выявленной в ходе приемки, списывают за счет грузополучателя:

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

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»

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

Налог на добавленную стоимость (НДС), относящийся к товарным потерям в пределах норм естественной убыли, не принимается к налоговому вычету, так как не соблюдается условие, предусмотренное п. 1 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), а именно принятие к учету товаров (работ, услуг), имущественных прав [2].

Сумма налога подлежит списанию в прочие расходы:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Сумму товарных потерь при перевозке вследствие естественной убыли определяют путем нахождения нормы убыли от стоимости каждого вида товара (в отдельных случаях — от их массы).

Стоимость недостающих товаров сверх норм естественной убыли взыскивается с виновников (поставщика или перевозчика):

Д-т сч. 76-2 «Расчеты по претензиям»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Недостачи и потери от порчи приобретаемых товаров сверх норм естественной убыли принимаются к учету как дебиторская задолженность поставщика, исходя из фактической стоимости недостающих или испорченных ценностей, которая включает в себя:

- договорную стоимость товарных потерь;
- сумму транспортно-заготовительных расходов в доле, относящейся к товарным потерям;
- сумму НДС, относящуюся к товарным потерям и транспортно-заготовительным расходам.

Исковые требования к поставщикам и транспортным организациям, в удовлетворении которых

торговой организации отказано судом, списываются в прочие расходы:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 76-2 «Расчеты по претензиям».

Если с поставщиком еще не были произведены расчеты за товары, то фактическая себестоимость товарных потерь в составе расчетов по претензиям обычно не отражается, а поставщику оплачивается только стоимость фактически поступивших и пригодных к дальнейшей продаже товаров.

К естественной убыли не относятся технологические потери и потери от брака, а также потери товаров при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации, повреждением тары, несовершенством средств защиты товаров от потерь и состоянием применяемого оборудования.

В нормы естественной убыли не включают потери товаров при ремонте и (или) профилактике применяемого для хранения и транспортировки оборудования, при внутрискладских операциях, а также все виды аварийных потерь.

По товарам, принятым в пункте назначения путем счета или по трафаретной массе, нормы естественной убыли не применяются. Нормы естественной убыли также не распространяются на товары, принимаемые и сдаваемые путем счета или по трафаретной массе, хранящиеся и (или) транспортируемые в герметичной таре (запаянные с применением герметиков, уплотнений и др.), хранящиеся в резервуарах повышенного давления.

При транзитной поставке нормы естественной убыли товаров при хранении не применяются.

Нормы естественной убыли товаров целесообразно устанавливать для 2 периодов года: осенне-зимнего (с 1 октября по 31 марта) и весенне-летнего (с 1 апреля по 30 сентября), а также в зависимости от типа и вместимости оборудования для хранения и транспортировки.

Нормы естественной убыли с учетом условий хранения и транспортировки товаров подлежат пересмотру по мере необходимости, но не реже одного раза в 5 лет. В процессе пересмотра допускается возможность как отмены ранее действовавших норм, так и введения новых [3].

В целях учета климатического фактора, влияющего на естественную убыль товарно-материальных ценностей при их транспортировке и (или) хранении в пределах установленных норм, субъекты Российской Федерации подразделяются на три климатические группы:

1) *холодный макроклиматический район*. К нему относятся: Амурская область; Корякский автономный округ; Красноярский край; Республика Коми; Магаданская, Томская области; Республика Саха (Якутия); Хабаровский край; Ханты-Мансийский автономный округ; Чукотский автономный округ; Ямало-Ненецкий автономный округ.

2) *умеренный макроклиматический район*. В него входят: Агинский Бурятский автономный округ; Республика Алтай; Алтайский край; Архангельская область; Республика Башкортостан; Белгородская область; Брянская область; Республика Бурятия; Владимирская область; Волгоградская область; Вологодская область; Воронежская область; Еврейская автономная область; Ивановская область; Иркутская область; Калининградская область; Калужская область; Камчатская область; Республика Карелия; Кемеровская область; Кировская область; Костромская область; Курганская область; Курская область; Ленинградская область; Липецкая область; Республика Марий Эл; Республика Мордовия; Москва; Московская область; Мурманская область; Ненецкий автономный округ; Нижегородская область; Новгородская область; Новосибирская область; Омская область; Оренбургская область; Орловская область; Пензенская область; Пермский край; Приморский край; Псковская область; Рязанская область; Самарская область; Санкт-Петербург; Саратовская область; Сахалинская область; Свердловская область; Смоленская область; Тамбовская область; Республика Татарстан; Тверская область; Тульская область; Республика Тыва; Тюменская область; Удмуртская Республика; Ульяновская область; Усть-Ордынский Бурятский автономный округ; Республика Хакасия; Челябинская область; Читинская область; Чувашская Республика; Ярославская область.

3) *теплый умеренный макроклиматический район*. К нему относятся: Астраханская область; Республика Адыгея, Республика Дагестан, Республика Ингушетия, Кабардино-Балкарская Республика, Республика Калмыкия, Карачаево-Черкесская Республика, Республика Северная Осетия, Чеченская Республика; Краснодарский и Ставропольский края; Ростовская область [3].

Нормы естественной убыли предусмотрены для различных групп продовольственных товаров. Можно выделить следующие:

- мясо и мясопродукты, в том числе парные, охлажденные и замороженные;
- мясо птицы и кролика;
- колбасы и копчености;
- сыры, сливочное масло, творог;

- кондитерские и бакалейные товары;
- овощи, фрукты.

Нормы естественной убыли классифицированы не только в зависимости от вида продукции, но и иных факторов:

- условий хранения;
- способов охлаждения и замораживания;
- видов упаковки;
- прочих факторов.

Потери и недостачи товаров вследствие естественной убыли и боя товаров исчисляются по нормам, установленным по каждому виду (наименованию) товаров в отдельности. Нормы естественной убыли не используют по товарам, которые принимаются и отпускаются без взвешивания (прямым счетом единиц или по массе, указанной на таре) или списываются по актам о порче, бое, ломе, а также по штучным товарам.

Размер естественной убыли рассчитывается по каждому наименованию товара в отдельности путем умножения количества (стоимости) отпущенного товара на норму естественной убыли.

Размер естественной убыли на складах определяется по каждому товару в отдельности в соответствии с фактическим сроком хранения. Начисление естественной убыли производится из расчета суточной нормы путем суммирования начисленного количества убыли за каждые последующие сутки.

При партионном учете товаров естественная убыль начисляется по каждой партии в отдельности, исходя из фактической продолжительности хранения и массы товаров на начало хранения. Срок хранения товаров исчисляют по партионной карте, исходя из даты поступления товара и даты отпуска.

При сортовом способе учета товаров нормы естественной убыли применяются к среднему остатку товара за период хранения.

При стоимостном учете в розничной торговле оборот по продаже отдельных видов товаров выявить, как правило, невозможно, так как аналитический учет товаров по наименованиям не ведется. В связи с этим оборот по продаже того или иного товара за межинвентаризационный период определяют расчетным путем на основе показателей товарного баланса.

Нормы естественной убыли применяются только к товарам, проданным за отчетный период, независимо от сроков хранения в торговой организации.

В отношении фасованных бакалейных и кондитерских товаров, поступающих в розничную торговую сеть во всех видах транспортной тары, включая

тару-оборудование, применяются нормы потерь от повреждения потребительской тары. Данные нормы установлены на муку, крупу, сахар-песок, поваренную соль, крахмал, прочие бакалейные и кондитерские товары, кроме упакованных в коробки. На товары, фасуемые в магазине, указанные нормы не распространяются.

На масло растительное, сметану, творог и творожную массу, поступившие в металлической таре, нормы естественной убыли не применяются.

При хранении масла растительного в деревянных бочках свыше месяца нормы естественной убыли увеличиваются на 0,008 % за каждый последующий месяц в пределах до 6 мес. [3].

Определение предельного размера потерь от боя стеклянной тары с товарами и порожней стеклянной тары на складах, в розничной торговой сети производится независимо от сроков хранения этих ценностей за проверяемый период в следующем порядке:

- по товарам в стеклянной таре (отдельно по каждому виду тары):

1) на складах (базах) оптовых и розничных предприятий — от полученного и отпущенного количества товаров в стеклянной таре, деленного на два (отдельно по каждому наименованию товара);

2) на розничных торговых предприятиях — с оборота по продаже товаров в стеклянной таре;

- по порожней стеклянной таре (независимо от вида тары):

1) на складах (базах) оптовых и розничных торговых организаций — от полученного и отпущенного количества стеклянной тары, деленного на два;

2) при погрузке стеклянной тары в железнодорожные вагоны (баржи) — от количества погруженной порожней тары;

3) в розничной торговой сети и на предприятиях общественного питания — от отпущенного (сданного) количества порожней тары [3].

В тех случаях, когда фактические потери превышают установленные нормы, стоимость потерь (в розничных ценах) подлежит возмещению лицами (организациями), несущими материальную ответственность за сохранность перевозимой продукции.

В тех случаях, когда потери от боя стеклянной тары с товарами по установленным нормам составляют менее одной бутылки, банки и т. п., при наличии норм доли до 0,5 единицы продукции отбрасываются, а 0,5 и выше округляются до единицы [3].

Списание с материально ответственных лиц недостачи товаров в стеклянной таре и порожней стеклянной тары в результате боя в пределах норм при транспортировке, на складах (за исключением тарных), базах и в розничных торговых организациях производится по фактическим размерам на основе соответствующего расчета, составленного и утвержденного в установленном порядке, но не выше предельных норм.

Списание боя стеклянной порожней тары на тарных складах в пределах установленных норм производится по представлению надлежаще оформленных актов о наличии боя и накладной о сдаче битого стекла стеклозаводам.

Списание может производиться только после инвентаризации ценностей:

а) *по товарам в стеклянной таре* — по ценам (вместе с тарой), по которым товары были оприходованы;

б) *по порожней стеклянной таре* — по средним залоговым ценам.

Отнесение потерь товаров в результате боя стеклянной тары в пределах норм к расходам на продажу производится по ценам приобретения. Разница между ценой приобретения и ценой продажи относится за счет торговых наценок [3].

К товарным потерям относятся также потери, выявляемые при завесе тары.

В организациях розничной торговли к бухгалтерскому учету товары принимают массой нетто (чистая масса товара без упаковки). В том случае, если при приемке товаров их невозможно освободить от тары (молоко и сметану в бидонах, масло в бочках и т. п.), массу товара определяют путем вычитания из массы брутто (масса товара с упаковкой) веса тары по трафарету или указанного в сопроводительных документах поставщика. После продажи товара высвобожденную из-под него тару взвешивают, при этом фактическая масса тары может оказаться больше массы тары по маркировке вследствие впитывания товара в тару.

Завес тары представляет собой разницу между фактическим весом тары, высвобожденной из-под товара, и ее массой по трафарету или массой, указанной в сопроводительных документах поставщика.

Наличие завеса тары означает, что часть товара впиталась в тару и, следовательно, товара продано меньше, чем принято к бухгалтерскому учету. Поскольку это произошло по объективным причинам, сумму завеса тары списывают с материально ответственного лица как излишне оприходованный товар.

Товары, по которым может быть выявлен завес тары, регистрируются в журнале регистрации то-

варно-материальных ценностей, требующих завеса тары (ф. № ТОРГ-7). Записи данных о завесе тары в журнал производятся на основании приемных товарных документов. Завес тары регистрируется в журнале на основании акта о завесе тары, по данным которого в журнал вносятся данные о фактической массе тары и величине завеса. В журнале регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары, указываются наименование поставщика и товара, дата и номер документа (накладной, счета-фактуры и т. п.), масса товара по документу поставщика (отдельно брутто, нетто и тары) [4].

Для оформления приемки и списания завеса тары применяется *акт о завесе тары* (ф. № ТОРГ 6). Акт составляется в одном экземпляре членами комиссии с участием представителя заинтересованной организации и передается материально ответственным лицом с товарным отчетом в бухгалтерию. В случае если масса тары превышает массу, указанную в сопроводительных документах поставщика, акт составляется в двух экземплярах.

Второй экземпляр вместе с рекламацией направляется поставщику для возмещения недостачи товаров. Акты о завесе рыбы и рыбопродуктов (кроме икры) не составляются. Акт о завесе тары составляется в срок, предусмотренный договором с поставщиком, но не позднее 10 дней после ее освобождения, а по таре из-под влажных товаров (повидло, варенье и т. д.) — немедленно после ее освобождения. На таре делается отметка несмываемой краской об активировании завеса с указанием даты и номера акта, что позволяет предотвратить повторное активирование одной и той же тары [4].

На основании акта о завесе тары отражается недостача:

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

К-т сч. 41 «Товары».

В случае учета товаров по ценам продажи списывается величина торговой наценки, приходящейся на недостающие товары:

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

К-т сч. 42 «Торговая наценка» — сторно.

Следует уточнить, что недостача от завеса тары признается лишь в том случае, если ее величина превышает нормы естественной убыли. Именно величина превышения недостачи над естественной убылью может рассматриваться в качестве завеса тары. Таким образом, *можно уточнить данное ранее определение завеса тары и определить его как разницу между фактическим весом тары, вы-*

свобожженной из-под товара, и ее массой по тарафету или массой, указанной в сопроводительных документах поставщика, за минусом потерь товара вследствие его естественной убыли.

Завес тары списывают в зависимости от условий договора с поставщиком. При списании завеса тары за счет поставщика ему направляют претензионное письмо вместе с экземпляром акта о завесе тары и производится в учете следующая запись:

Д-т сч. 76-2 «Расчеты по претензиям»

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

При списании завеса тары за счет материально ответственных лиц делают запись:

Д-т сч. 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

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

Разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие товары и их стоимостью по учетным данным увеличивает дебиторскую задолженность материально ответственных лиц:

Д-т сч. 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т сч. 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей».

При погашении задолженности виновным лицом эта разница списывается в прочие доходы организации:

Д-т сч. 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей»

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

В исключительных случаях (если выявить виновных невозможно) потери от завеса тары списываются за счет прочих расходов торговой организации:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

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

По отдельным товарам поставщики могут предоставлять торговым организациям скидку на завес тары:

Д-т сч. 41 «Товары»

К-т сч. 42 «Торговая наценка», субсчет «Скидка на завес тары».

Завес тары за счет скидки списывают только в том случае, если при инвентаризации выявлена недостача товаров сверх норм естественной убыли.

Первоначально списывают сумму полученной скидки на завес тары за вычетом скидки, приходящейся на остаток затаренных товаров:

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

К-т сч. 42 «Торговая наценка» — сторно, а затем в соответствующей сумме — естественная убыль товаров:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»

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

В случае списания завеса тары за счет предоставленной скидки акт о завесе тары не составляют и не выставляют претензии поставщику.

Продовольственные товары различны по своему физическому состоянию и по-разному подготавливаются к продаже. После освобождения от внешней тары одни товары требуется сортировать и укладывать в рабочую тару; другие — зачищать, нарезать, обрабатывать; третьи — подсушивать, фасовать и т. д.

При подготовке некоторых товаров образуются отходы от разделки рыбы, мясных туш, от зачистки сливочного масла, от мясной гастрономии и т. п. Часть отходов, пригодных к потреблению, продается по сниженным ценам (ликвидные отходы), другая часть списывается (неликвидные отходы). Возникающие отходы при подготовке товаров к продаже списываются либо за счет дополнительной скидки поставщика, либо за счет торговой организации:

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

К-т сч. 42 «Торговая наценка» — списаны отходы за счет дополнительной скидки поставщика (сторно);

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — списаны отходы за счет торговой организации.

Если учет товаров в организации ведется по ценам продажи, то списание отходов может производиться за счет собственной торговой наценки.

Нормы отходов, возмещаемых поставщиками товаров, должны быть указаны в заключаемых договорах поставки.

Нормативный порядок списания потерь при подготовке товаров к розничной продаже действующим законодательством не предусмотрен. В связи с этим организациям рекомендуется самостоятельно разработать и утвердить для целей бухгалтерского учета соответствующие нормы.

Списание отходов, образовавшихся вследствие подготовки товаров к продаже, производится после продажи товаров путем зачисления и активирования фактического количества отходов.

Торговая организация может самостоятельно установить во внутренних распорядительных документах порядок и периодичность списания отходов.

Отдельные отходы продают по сниженным ценам. При этом проводят уценку отходов:

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

К-т сч. 41 «Товары».

При учете товаров по ценам продажи сумма уценки отходов списывается за счет торговой наценки:

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

К-т сч. 42 «Торговая наценка» — сторно, а при учете товаров по покупным ценам — за счет прочих расходов организации:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

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

Ненормируемые потери (сверхнормативные) обусловлены субъективными причинами. Как правило, они появляются в результате бесхозяйственности (порчи, недостачи, растраты, хищения товаров и т. п.).

Недостачи и потери от порчи ценностей, обуславливающиеся по вине поставщиков и транспортных организаций, как правило, выявляются при их приемке.

Приемка товаров по количеству осуществляется в торговых организациях в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации [1]. Кроме того, организации вправе руководствоваться в данном вопросе Инструкцией о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по количеству [5]. При этом следует заметить, что порядок, установленный данной Инструкцией, может применяться покупателем (получателем) только в случаях, когда это предусмотрено договором поставки.

Приемка товаров по качеству и комплектности определяется требованиями к качеству товаров, предусмотренными договором. Все остальные недостачи и потери от порчи ценностей обычно выявляются в ходе проведения инвентаризации.

Порчу, бой, лом товаров оформляют актом о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей (ф. № ТОРГ-15). В акте указывают наименование, артикул, сорт, цену, количество и стоимость товаров, причину и виновников потерь, возможность дальнейшего использования товаров (продажа по сниженным ценам, сдача в утиль или переработку, откормочным организациям) или уничтожения [4].

Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей составляется в трех экземплярах и подписывается членами комиссии с участием представителя администрации организации, материально ответственного лица и, при необходимости, представителя санитарного надзора. Первый экземпляр направляется в бухгалтерию и служит основанием для списания с материально ответственного лица потерь товаров, второй экземпляр остается в подразделении, третий — у материально ответственного лица [4].

В бухгалтерии проверяют правильность составления акта, руководитель организации утверждает его и принимает решение, за чей счет списать потери товаров.

Поскольку порча, бой, лом товаров, как правило, — следствие бесхозяйственности, то потери взыскивают с виновных лиц. Лишь в исключительных случаях, когда конкретных виновников установить невозможно или когда во взыскании с них отказано судом, потери списывают за счет организации.

При оформлении возникающей по тем или иным причинам порчи, потери качества товаров, не подлежащих дальнейшей реализации, оформляется *акт о списании товаров* (ф. № ТОРГ-16). В случае необходимости акт составляется с участием представителя санитарного или иного надзора.

Акт о списании товаров оформляется в трех экземплярах и подписывается членами комиссии, уполномоченной на это руководителем организации. Первый экземпляр направляется в бухгалтерию и служит основанием для списания с материально ответственного лица потерь товаров, второй экземпляр остается в подразделении, третий — у материально ответственного лица [4].

В случае обнаружения понижения качества и порчи товаров применяется также *акт о подработке, подсортировке, перетаривании товаров* (ф. № ТОРГ-20).

Акт о подработке, подсортировке, перетаривании товаров составляется в двух экземплярах членами комиссии на основании приказа (распоряжения) руководителя организации о перетаривании, сортировке, подработке. Первый экземпляр вместе с приказом (распоряжением) передается в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица [4].

На плодоовощных базах (складах) для оформления переборки, сортировки картофеля, овощей, фруктов, а также отходов, выявленных при переборке, применяется *акт о переборке, сортировке плодоовощной продукции* (ф. № ТОРГ-21).

Акт о переборке, сортировке плодоовощной продукции составляется в двух экземплярах сотрудником базы (склада) на основании приказа (распоряжения) руководителя на каждую культуру отдельно. Один экземпляр сдается в бухгалтерию, другой остается у материально ответственного лица [4].

Товары с истекшим сроком реализации и товары, на которые должны быть установлены сроки годности, но они не установлены, списываются на основании приказа руководителя организации с указанием причины списания.

Потери, связанные со списанием товаров в связи с истекшим сроком их реализации и товаров, на которые должны быть установлены сроки годности, но они не установлены, списываются на прочие расходы организации:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 41 «Товары».

Потери, вызванные чрезвычайными обстоятельствами (пожаром, наводнением, аварией, стихийным бедствием и другими экстремальными событиями), относятся к некомпенсируемым потерям. Их включают в состав прочих расходов при наличии заключения компетентных органов о признании произошедшего события чрезвычайным:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

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

Обобщая положения действующих нормативных документов, регламентирующих отражение потерь и недостач товаров, следует отметить, что методика бухгалтерского учета зависит от классификации их: на нормируемые и ненормируемые. Недостачи и потери товаров в пределах норм естественной убыли относятся к расходам на продажу, сверх норм — возмещаются за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, то последние списываются на прочие расходы организации.

В бухгалтерском учете первоначально все потери и недостачи товаров отражаются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», независимо от того, подлежат эти суммы отнесению на счет расходов на продажу или покрываются виновными лицами:

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

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», **41** «Товары».

Исключение составляют недостачи и потери товаров, выявленные при приемке товаров, образовавшиеся по вине поставщиков или транспор-

тных организаций. Данные суммы списываются непосредственно в дебет счета 76-2 «Расчеты по претензиям».

По кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражается списание:

1) недостач и потерь товаров в пределах норм естественной убыли — на счет 44 «Расходы на продажу»;

2) недостач товаров сверх величин норм естественной убыли и потерь от порчи — в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

3) недостач товаров сверх норм естественной убыли и потерь от порчи товаров при отсутствии конкретных виновников, а также недостач товаров, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, — на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В организациях розничной торговли, использующих в качестве учетных цен цены продажи, возникает необходимость списывать торговую наценку, приходящуюся на недостающие и испорченные товары:

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

К-т сч. 42 «Торговая наценка» — сторно.

Потери и недостачи товаров при хранении и продаже вследствие естественной убыли списывают в том месяце, в котором проводилась инвентаризация. В торговых организациях инвентаризация, как правило, проводится один — два раза в год. В связи с этим списание всей суммы потерь и недостач, возникших в межинвентаризационный период, в расходы на продажу того месяца, в котором была проведена инвентаризация, завышает величину расходов и занижает размер финансового результата данного месяца против остальных на протяжении всего межинвентаризационного периода.

Для равномерного распределения недостач и потерь от порчи товаров вследствие естественной убыли за межинвентаризационный период (за несколько месяцев) целесообразно ежемесячно списывать в расходы на продажу плановую сумму потерь и недостач путем начисления резерва на естественную убыль товаров:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резерв на естественную убыль».

Резерв начисляется в пределах действующих норм. Решение о создании резерва необходимо закрепить в приказе об учетной политике организации.

Недостачи и потери от порчи в пределах норм естественной убыли после проведения инвентаризации списывают за счет ранее начисленного резерва:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резерв на естественную убыль»

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

Для расчета суммы резерва на естественную убыль определяют средний процент товарных потерь по отношению к товарообороту прошлого периода и применяют данный процент к товарообороту отчетного периода.

Фактическая сумма недостач и потерь от порчи товаров вследствие естественной убыли, выявленных за межинвентаризационный период, и сумма начисленного резерва, как правило, близки, но не идентичны. В связи с этим после проведения инвентаризации на разность между этими показателями делают дополнительную или сторнировочную записи по корректировке резерва в зависимости от того, меньше или больше сумма резерва суммы фактически выявленных недостач и потерь от порчи товаров:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резерв на естественную убыль».

Порядок списания товарных потерь, так же, как и решение о создании резерва, необходимо закрепить в учетной политике организации.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (в ред. от 06.04.2011).

2. Инструкция о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по количеству: постановление Госарбитража при Совете Министров СССР от 15.06.1965 № П-6 (в ред. от 14.11.1974).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 30.07.2010) .

4. Нормы естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания: приказ Минэкономразвития России от 07.09.2007 № 304.

5. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций (общие) : постановление Госкомстата России от 25.12.1998 № 132.