

Резервы на товарные потери

Для торговых организаций характерны потери, обусловленные спецификой работы, например, естественной убылью товаров или так называемой «забывчивостью» покупателей. Очевидно, что это происходит в результате хоздеятельности организаций, поэтому на практике в части их учета возникает немало вопросов. Рассмотрим моменты, связанные с созданием резервов товарных потерь и их использованием, которые не регламентируются действующим законодательством однозначно.

Виды резервов

Для равномерного отнесения на финансовые результаты неравномерно образующихся в течение отчетного периода расходов между отчетными периодами организация вправе закрепить в своей учетной политике создание резервов товарных потерь: естественной убыли товаров и на «забывчивость» покупателей.

Для их учета предназначен сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (п. 75 «Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета», утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50). **Создание резервов осуществляется на отдельных соответствующих субсчетах данного счета или на отдельных аналитических счетах.** Расчет отчислений субъект оформляет первичным учетным документом, самостоятельно разработанным и утвержденным его учетной политикой.

Затраты на создание резерва естественной убыли включаются в расходы на реализацию (сч. 44); на «забывчивость» – отражаются в составе прочих расходов по текущей деятельности (сч. 90 субсч. 90-10).

Наличие остатков резервов на конец отчетного года определяется организацией самостоятельно и утверждается учетной политикой.

Естественная убыль товаров

Естественная убыль представляет собой потери товара (уменьшение его массы при сохранении качества в пределах требований нормативных документов), являющиеся следствием физико-химических свойств товара, воздействия метеорологических факторов и несовершенства применяемых в данное время средств защиты продукции от потерь при транспортировании, хранении и реализации.

Естественная убыль относится к нормируемым товарным потерям и является следствием усушки, выветривания, распыла, утечки, розлива товаров.

Не относятся к ней потери, вызванные нарушением требований стандартов, технических условий, правил перевозки грузов, а также вследствие повреждения тары и изменения качества продукции.

Потери товаров вследствие естественной убыли относятся к нормируемым товарным; в отношении которых не установлены нормы – к сверхнормативным.

Нормы первых при списании товарных потерь применяются только в случае выявления фактической недостачи.

При определении суммы отчислений в резерв организация вправе руководствоваться методикой расчета товарных потерь, установленной в приказе Минторговли от 02.04.1997 № 42 «О нормах товарных потерь, методике расчета и порядке отражения в учете».

Списание недостачи товаров, выявленной в результате инвентаризации, в бухгалтерском учете отражается в том месяце, в котором принято решение руководителя организации по регулированию инвентаризационных разниц.

Если на предприятии ведется количественно-стоимостной учет, то естественная убыль определяется после зачета недостач излишками по пересортице, и нормы применяются только по тем товарам, по которым установлена недостача после проведения зачета.

При ведении организацией стоимостного учета естественная убыль рассчитывается по всем товарам, реализованным в межинвентаризационный период, по которым установлены и применяются нормы естественной убыли.

Сумма недостачи, покрываемая за счет созданного резерва на списание товарных потерь, в бухгалтерском учете отражается по Д-ту сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» и К-ту сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» (на сумму недостачи за минусом торговой надбавки и НДС, включенных в цену недостающих товаров).

Сумма недостачи, превышающая сумму резерва естественной убыли, списывается по решению руководителя организации за счет материально ответственных лиц, собственных средств и др. источников.

Основанием для отражения в учете таких расходов служат инвентаризационные описи, сличительные ведомости, документы по расчету естественной убыли.

Если суммы фактической недостачи товаров вследствие естественной убыли и начисленного резерва не совпадают, то после проведения инвентаризации корректируется сумма начисленного резерва:

- доначисляется, если сумма образованного резерва за межинвентаризационный период меньше фактической недостачи в пределах норм: Д-т сч. 44 – К-т сч. 96;
- сторнируется, если сумма образованного резерва больше фактической недостачи в пределах норм: Д-т сч. 44 – К-т сч. 96 методом «красное сторно».

№№ п/п	Содержание бухгалтерской записи	Д-т сч.	К-т сч.
1	Формирование резерва естественной убыли на списание товарных потерь в пределах норм	44	96
2	Списание стоимости недостающих товаров, учитываемых по розничным ценам	94	41-2
3	Списание суммы торговой надбавки в розничной цене недостающих товаров (методом «красное сторно»)	94	42-1
4	Списание суммы НДС в розничной цене недостающих товаров (методом «красное сторно»)	94	42-2
5	Списание товарных потерь в пределах норм естественной убыли за счет созданного резерва	96	94
6	Доначисление резерва естественной убыли в пределах норм	44	96
7	Сторнирование излишне начисленного резерва естественной убыли (методом «красное сторно»)	44	96

«Забывчивость» покупателей

Порядок расчета и учета потерь товаров в магазинах самообслуживания и магазинах, торгующих с открытой выкладкой товаров, регламентируется «Методическими рекомендациями по расчету и бухгалтерскому учету потерь товаров в магази-

нах (отделах, секциях) самообслуживания и торгующих с открытой выкладкой товаров», утв. приказом Минторговли от 27.10.1999 № 113 (далее – Методические рекомендации № 113).

При определении нормы потерь товаров, реализуемых по методу самообслуживания и с открытой выкладкой, списываемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении торговой организации, применяются рекомендуемые нормы, приведенные в Методических рекомендациях № 113 или утвержденные самостоятельно собственником торговой организации.

Списание товарных потерь в связи с «забывчивостью» покупателей не производится:

- при продаже в магазине (отделе, секции) самообслуживания отдельных товаров через прилавок с предварительной оплатой, а также когда покупатель не имеет к ним свободного доступа;
- по крупногабаритным товарам. Сумма продажи таких товаров не включается в сумму товарооборота, принимаемого в расчет рассматриваемых потерь.

Рекомендуемые нормы списания потерь товаров в связи с «забывчивостью» покупателей в магазинах (отделах, секциях) самообслуживания и магазинах, торгующих с открытой выкладкой товаров, применяются при условии составления материально ответственным лицом (лицами) отдельного товарного отчета по данному структурному подразделению.

Сумма потерь, подлежащих списанию в данном случае, определяется путем умножения объема фактического товарооборота магазина (отдела, секции) самообслуживания и торгующего с открытой выкладкой товаров за межинвентаризационный период (без стоимости крупногабарит-

ных товаров) независимо от форм расчета с покупателями (реализация за наличный расчет или с рассрочкой платежа) на рекомендуемую норму или утвержденную собственником организации.

Конкретный перечень крупногабаритных товаров, по которым не начисляются потери в связи

с «забывчивостью» покупателей, утверждается руководителем субъекта хозяйствования и находит отражение в его учетной политике.

Понятие товарооборота для целей данного расчета не установлено. В этой связи в качестве товарооборота организация вправе использовать его показатель, применяемый при заполнении статистической отчетности.

Величина фактических потерь товаров в результате «забывчивости» покупателей определяется в ходе проведения инвентаризации.

Рассчитанная сумма потерь товаров в связи с «забывчивостью» покупателей списывается в случае превышения суммы, выявленной в результате инвентаризации недостачи товаров, над суммой естественной убыли товаров.

Потери товаров в пределах норм на «забывчивость» относятся к потерям сверх установленных норм естественной убыли (потерь, боя).

Сумма недостачи и порчи товаров отражается в бухгалтерском учете по Д-ту сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» в корреспонденции с кредитом счетов, на которых учитывались недостающие и испорченные товары.

Суммы торговых надбавок и налогов, вклю-

чаемых в цену товаров, приходящихся на недостающие товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью по Д-ту сч. 94 и К-ту сч. 42 «Торговая наценка».

При необходимости в соответствии с налоговым законодательством сумма «входного» НДС, приходящаяся на сумму недостачи товаров в пределах норм потерь товаров в связи с «забывчивостью» покупателей, принятая ранее к вычету, подлежит восстановлению. Налоговые вычеты уменьшаются в том отчетном периоде, в котором отражаются результаты инвентаризации в соответствии с законодательством. При невозможности определения размера ранее принятой к вычету суммы НДС налоговые вычеты подлежат уменьшению на сумму, равную 20% стоимости утраченных товаров.

№№ п/п	Содержание бухгалтерской записи	Д-т сч.	К-т сч.
1	Формирование резерва на «забывчивость» покупателей	90-10	96
2	Списание стоимости недостающих товаров по розничным ценам	94	41-2
3	Списание суммы торговой надбавки в розничной цене недостающих товаров (методом «красное сторно»)	94	42-1
4	Списание суммы НДС в розничной цене недостающих товаров (методом «красное сторно»)	94	42-2
5	Списание недостачи товаров в пределах норм естественной убыли по ценам приобретения	44	94
6	Списание за счет резерва на «забывчивость» покупателей суммы недостачи товаров сверх норм естественной убыли по ценам приобретения	96	94
7	Восстановление вычетов по НДС на недостающие товары сверх норм (методом «красное сторно»)	68-2	18-4
8	Списание вычетов по НДС на недостающие товары	94	18-4

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,

партнер ЗАО «АудитКонсульт», профессор,
аудитор, доктор экономических наук

ТАТЬЯНА ГРАНЦЕВИЧ,

аудитор ЗАО «АудитКонсульт»

Подписаться на журнал «Финансы, учет, аудит» можно с любого месяца через любое почтовое отделение, редакцию издания или Интернет-портал Белпочты.

Подписной индекс: 750282

Напоминаем, что предложения читателей журнала используются Минфином при подготовке нормативно-правовых актов. На страницах издания регулярно публикуются ответы специалистов Министерства и иных госорганов на вопросы подписчиков.