

## Пересортица товаров

В процессе хозяйственной деятельности торгующие организации сталкиваются с пересортицей, возникающей в момент ревизии склада. В таком случае обнаруживается, что одного наименования товара меньше, а другого, похожего, – больше.

Рассмотрим, как возникающие суммы отражаются на счетах в бухучете и в расчетах при налогообложении.

В соответствии с п. 76 «Инструкции по инвентаризации активов и обязательств», утв. постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180), пересортица возникает в случаях выявления у одного и того же проверяемого лица за один и тот же проверяемый период в отношении активов одного и того же наименования в тождественных количествах излишков или недостач.

О причинах установленных расхождений между фактическими и учетными данными, в частности, о пересортице, материально ответственное лицо дает объяснения рабочей инвентаризационной комиссии (п.п. 12, 76 Инструкции № 180).

При проведении зачета следует учесть, что к нему всегда принимается равное количество активов, и если цены на них не совпадают, зачет производится по более низкой цене.

При несовпадении цен в результате зачета пересортицы возникают разницы: положительные, если цена подлежащих зачету активов, оказавшихся в излишке, выше цены недостающих; и отрицательные – если ниже.

*В зависимости от соотношения количества принимаемых активов и их учетных цен вычисляются окончательные (не покрытые зачетом пересортицы) излишки или недостачи, а также положительные или отрицательные разницы.*

В случае когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих активов выше избыточных, эта разница относится на виновных лиц. Материальная ответственность работника за ущерб, причиненный нанимателю при исполнении трудовых обязанностей, предусмотрена трудовым законодательством (гл. 37 Трудового кодекса (ТК)).

В бухгалтерском учете на дату принятия решения руководителя на основании приказа и сличительной ведомости проведение зачета пересортицы отражается внутренней записью по сч. 41 (п. 32 «Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета», утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50)).

**Оставшиеся после проведения зачета излишки, а также положительные разницы отражаются в составе прочих доходов по текущей деятельности** (п. 13 «Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов», утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102)). Не покрытая зачетом стоимость недостающих активов, а также отрицательные разницы – как недостача (п. 73 Инструкции № 50).

Для обобщения информации о движении сумм по недостачам и потерям от порчи материалов, товаров, иных запасов, основных средств и другого имущества, выявленным в процессе его заготовления, хранения и реализации, кроме потерь имущества в результате стихийных бедствий, предназначен сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». Методика отражения операций на данном счете определена п. 73 Инструкции № 50.

**Для исчисления НДС подлежащие зачету активы, а также окончательный результат инвентаризации объектами налогообложения не признаются.** Возникающая положительная разница объектом налогообложения НДС не является (п. 1 ст. 31; подп. 1.1 п. 1 ст. 115 Налогового кодекса (НК)).

Поскольку отрицательная разница при пересортице рассматривается как сверхнормативная недостача, то относящийся к ней «входной» НДС

по товарам по общему правилу не подлежит вычету. Ранее принятую сумму необходимо восстановить. Если ее размер определить невозможно, налоговые вычеты уменьшаются на величину, равную 20% от суммы отрицательной разницы (уменьшенной на суммы торговой надбавки и НДС в цене товара, если товары учитываются по розничным ценам). В случае утраты продуктов, установленной при проведении инвентаризации, уменьшение налоговых вычетов производится в том отчетном периоде, в котором результаты данного процесса подлежат отражению в учете в соответствии с законодательством (подп. 24.15 п. 24 ст. 133 НК).

Следовательно, по утраченным товарам, недостача которых выявлена при инвентаризации, а после их зачета излишками по пересортице результат отражен в учете как отрицательная разница, суммы «входного» НДС, ранее принятые к вычету, подлежат восстановлению в части, приходящейся на отрицательную суммовую разницу.

НК не предусмотрено создание ЭСЧФ в случаях восстановления вычетов по недостачам и порче товаров. Для сумм уменьшения налоговых вычетов в разд. IV ч. I декларации по НДС предусмотрены отдельные строки. Так, в стр. 6.3 среди прочего отражаются суммы уменьшения налоговых вычетов при порче, утрате товаров. Делать это нужно в ситуации, когда в полученных от поставщика товарах ЭСЧФ, подписанных ЭЦП плательщика, в отношении «восстанавливаемых» сумм НДС не указан признак «не подлежит вычету». При этом данная строка входит в показатель стр. 6 (подпункты 18.7, 18.10 «Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок», утв. постановлением МНС от 03.01.2019 № 2 (далее – Инструкция № 2)).

Если покупатель проставил в ЭСЧФ к сумме НДС указанный выше признак, «восстанавливаемые» суммы налога в стр. 6.3 не отражаются. Так, суммы НДС не показываются и в строках 1, 1а, 1.1–1.3.1 разд. IV ч. I декларации по НДС (подп. 18.10 Инструкции № 2).

При налогообложении налогом на прибыль учитывается только окончательный результат инвентаризации, сформированный после проведения

зачета пересортицы. Излишки и положительные разницы включаются во внереализационные доходы (подп. 3.13 п. 3 ст. 174 НК). Стоимость недостающих активов и суммы отрицательных разниц отражаются в составе внереализационных расходов только при наличии соответствующих оснований (подп. 3.14 п. 3 ст. 175 НК).

При исчислении налога на прибыль положительные разницы относятся на внереализационные доходы на дату принятия к бухгалтерскому учету излишков товаров, по которым проводится зачет пересортицы. То есть даты отражения доходов в бухгалтерском и налоговом учете совпадают. В случае отражения товаров по розничным ценам на внереализационные доходы относится положительная разница за вычетом входящих в нее торговой надбавки и НДС в розничной цене. Таким образом, суммы доходов для целей бухучета и налогообложения прибыли также совпадают (п. 2, подп. 3.13 п. 3 ст. 174 НК).

**Пример 1.** В ходе проведения инвентаризации обнаружена недостача 20 упаковок йогурта марки «К» по цене 1,50 руб. за единицу и излишки 20 упаковок марки «Т» по 1,65 руб. за одну.

Содержание операций	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Взаимный зачет недостачи излишками (20 уп. x 1,50)	41-Т	41-К	30
Суммовая разница по пересортице ((20 уп. x 1,65) – (20 уп. x 1,50))	41-Т	90-7	3

**Пример 2.** В организации, занимающейся оптовой торговлей, проведена инвентаризация, в результате которой обнаружена недостача 10 упаковок детского крема марки «Д» по цене 3,25 руб. за одну и излишки 10 упаковок марки «С» по цене 3,10 руб. за единицу. Нормы товарных потерь не установлены. После зачета пересортицы недостача товаров и восстановление вычета по НДС отнесены на виновное лицо с удержанием из заработной платы.

Розничные организации в соответствии с учетной политикой вправе отражать товары на сч. 41 по розничным ценам. Учетная оценка этих продуктов включает торговую надбавку и НДС в розничной цене (п. 8 «Инструкции по бухгалтерскому учету запасов», утв. постановлением Минфи-

Содержание операций	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Взаимный зачет недостачи излишками (10 уп. х 3,10)	41-С	41-Д	31
Недостача товара «Д» в сумме отрицательной разницы от зачета ((10 уп. х 3,25) – (10 уп. х 3,10))	94	41-Д	1,50
Восстановлен вычет по НДС (1,50 х 20 / 100)	68	18	-0,30
Отнесена на недостачу сумма восстановленного вычета по НДС	94	18	0,30
Отнесена недостача товаров на виновное лицо (1,50 + 0,30)	73-2	94	1,80
Удержана сумма недостачи товаров и восстановленного вычета по НДС из заработной платы виновного лица	70	73-2	1,80

	1	2	3	4
Торговая надбавка в розничной цене, приходящаяся на положительную суммовую разницу		41-Д	42-1	2,17
НДС в розничной цене, приходящийся на положительную суммовую разницу		41-Д	42-3	2,60

<sup>1</sup> Расчет положительной суммовой разницы:  
 $10 \text{ уп.} \times (10,92 - 9,36) = 15,60 \text{ руб.}$  – положительная суммовая разница с торговой надбавкой и НДС;  
 $15,60 \times 20 / 120 = 2,60 \text{ руб.}$  – НДС в розничной цене, приходящийся на положительную суммовую разницу;  
 $(15,60 - 2,60) \times 20 / 120 = 2,17 \text{ руб.}$  – торговая надбавка в розничной цене, приходящаяся на положительную суммовую разницу;  
 $15,60 - 2,60 - 2,17 = 10,83 \text{ руб.}$  – положительная суммовая разница по пересортице без торговой надбавки и НДС.

**Пример 4.** На складе организации розничной торговли, ведущей учет товаров по розничным ценам, выявлена недостача 5 упаковок крупы рисовой марки «Р» по цене 4,84 руб. за одну (НДС по ставке 10% – 0,44 руб., торговая надбавка в размере 15% – 0,57 руб.) и излишки 5 упаковок марки «М» по цене 4,62 руб. за единицу (НДС по ставке 10% – 0,42 руб., торговая надбавка в размере 15% – 0,55 руб.). Нормы товарных потерь не установлены. По решению руководителя сумма недостачи отнесена за счет собственных источников организации.

на от 12.11.2010 № 133; п. 33 Инструкции № 50). В такой ситуации положительная разница при пересортице будет фактически включать в себя разницы в ценах приобретения, торговых надбавках и НДС в розничных ценах по товарам, по которым производится зачет пересортицы. При этом доходом организации два последних элемента не являются.

**Сумма недостач, если учет товаров ведется по розничным ценам, определяется после сторнирования сумм торговых наценок (накидок), учитываемых на сч. 42 «Торговая наценка».**

**Пример 3.** На складе организации розничной торговли, ведущей учет товаров по розничным ценам, выявлена недостача 10 упаковок кофе растворимого «А» по цене 9,36 руб. за упаковку (НДС по ставке 20% – 1,56 руб., торговая надбавка в размере 30% – 1,80 руб.) и излишки 10 упаковок марки «Д» по цене 10,92 руб. за единицу (НДС по ставке 20% – 1,82 руб., торговая надбавка в размере 30% – 2,10 руб.).

Содержание операций	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
1	2	3	4
Взаимный зачет недостачи излишками (10 уп. х 9,36)	41-Д	41-А	93,6
Положительная суммовая разница по пересортице без торговой надбавки и НДС <sup>1</sup>	41-Д	90-7	10,83

Содержание операций	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Взаимный зачет недостачи излишками (5 уп. х 4,62)	41-М	41-Р	23,10
Недостача крупы рисовой марки «Р» в сумме отрицательной разницы от зачета ((5 уп. х 4,84) – (5 уп. х 4,62))	94	41-Р	1,10
Сторнируется НДС, включенный в цену товаров ((5 уп. х 0,44) – (5 уп. х 0,42))	94	42-3	0,10
Сторнируется торговая надбавка, включенная в цену товаров ((5 уп. х 0,57) – (5 уп. х 0,55))	94	42-1	0,10
Восстановлен вычет по НДС ((1,10 – 0,1 – 0,1) х 10 / 100)	68	18	-0,09
Включена в недостачу сумма восстановленного вычета по НДС	94	18	0,09
Списывается недостача товаров на прочие расходы (1,10 – 0,10 – 0,10 + 0,09)	90-10	94	0,99

**СЕРГЕЙ КОЗЫРЕВ,**  
 аудитор, налоговый консультант,  
 кандидат экономических наук