

ВЫВОДЫ



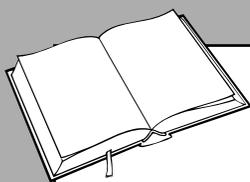
Инвентаризационные излишки активов, возникшие в результате учетных ошибок или несвоевременного оприходования таких активов, отражаются в бухучете предприятия как исправление ошибки. При этом если такая ошибка затронула доходы и расходы прошлого отчетного года, то она исправляется с помощью счета 44. Плательщики налога на прибыль должны подать в налоговый орган уточняющую декларацию вместе с исправленной финотчетностью за тот отчетный период, на который повлияла ошибка.

Излишки активов, на которые не найдены документы, отражаются в учете одновременно с признанием дохода:

- необоротные активы – с признанием доходов будущих периодов;
- оборотные активы – с признанием дохода текущего периода.

По мнению ГФС, бездокументарные излишки активов, выявленные в ходе инвентаризации у юрлица-единщика, включаются в его доход, облагаемый ЕН.

Виктория ЯКИМАЩЕНКО, редактор



УЧЕТ ИНВЕНТАРИЗАЦИОННОЙ ПЕРЕСОРТИЦЫ

В ходе инвентаризации могут быть одновременно обнаружены и недостача, и излишек запасов одинакового наименования, но с разными характеристиками (сорт, артикул, размер, цвет и т. п.). Это называется пересортицей. В консультации расскажем, как отразить в учете предприятия возникшую пересортицу.

Что делать при обнаружении пересортицы

Причиной возникновения пересортицы может быть, к примеру, фактическая отгрузка (передача в производство) запасов определенного наименования, но с характеристиками (сорт, артикул, размер, цвет и т. п.), которые отличаются от характеристик запасов, списанных по документам.

Например, согласно документам с баланса списана упаковка керамической плитки белого цвета без рисунка, а по факту она по-прежнему находится на складе (т. е. в излишке), поскольку покупателю случайно отгрузили такую же плит-

ку, но с рисунком (продолжает числиться на балансе и по ней возникнет недостача).



Обращаем внимание! При выявлении пересортицы предприятие имеет право провести **взаимозачет** недостач излишками.

При этом нужно соблюдать следующие **правила**:

- до проведения взаимозачета необходимо исключить такие ошибки в бухучете, как неоприходование товаров (привело к необоснованным излишкам) либо их необоснованное списание (чревато искусственными недостачами);
- взаимозачет недостач и излишков ценностей в результате пересортицы проводится до списания недостач запасов в пределах установленных норм естественной убыли (п. 4 разд. IV Положения 879);
- взаимозачет допускается только по запасам одинакового наименования и в тождественном количестве при условии, что излишки

и недостачи образовались у одного и того же материально ответственного лица (далее – МОЛ) за один и тот же проверяемый период (п. 5 разд. IV Положения 879);

- провести зачет по одной и той же группе запасов (если ценности, входящие в ее состав, имеют внешнее сходство или упакованы в одинаковую тару, – при отпуске их без распаковки тары) допустимо, только если министерства (или другие органы исполнительной власти, к сфере управления которых относятся предприятия) установили соответствующий порядок (п. 5 разд. IV Положения 879).

Отражение взаимозачета в бухгалтерском учете

Зачет пересортицы отражают в учете в периоде окончания инвентаризации на основании протокола инвентаризационной комиссии (п. 3 разд. IV Положения № 879).

Зачет отражают на соответствующих субсчетах счетов учета запасов: **20** «Производственные запасы», **22** «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», **25** «Полуфабрикаты», **26** «Готовая продукция», **28** «Товары». При этом в учете на сумму зачета делается запись:

- Дт счета (субсчета) запасов, которые оказались в излишке, – Кт счета (субсчета) запасов, по которым возникла недостача.

Если предприятие ведет учет товаров по продажным ценам в разрезе наименований, то проводка будет выглядеть так: Дт **282** (для товаров, которые оказались в излишке) – Кт **282** (для товаров, по которым возникла недостача).



Идеальный вариант – когда недостачи и излишки установлены на одну и ту же сумму. Однако на практике такое равновесие, как правило, встречается редко. Ведь запасы одинакового наименования с разными характеристиками обычно имеют разную стоимость.

Рассмотрим, как отразить в учете ситуации, когда суммы излишков и недостач разные.

Стоимость запасов, по которым выявили недостачу, превышает стоимость запасов, оказавшихся в излишке

В этом случае разницу в стоимости товаров относят на виновных лиц (п. 5 разд. IV Положения № 879).

При этом если виновное в пересортице лицо:

- **установлено сразу**, то подлежащую возмещению сумму включают в состав дебиторской задолженности записью: Дт **375** «Расчеты по возмещению причиненных убытков» – Кт соответствующих счетов/субсчетов запасов;
- **сразу не установлено**, тогда суммовые разницы рассматривают как недостачи ценностей сверх норм естественной убыли. Эту разницу списывают с баланса в состав расходов записью: Дт **947** «Недостачи и потери от порчи ценностей» – Кт соответствующих счетов/субсчетов запасов, исходя из первоначальной стоимости запасов. Одновременно на эту же сумму увеличивают Дт **072** «Невозмещенные недостачи и потери от порчи ценностей» до момента установления виновных лиц (п. 4, 5 разд. IV Положения № 879). При этом инвентаризационная комиссия должна указать в протоколе причину, по которой суммовые разницы нельзя отнести на виновных лиц;
- **установлено после отражения в учете** результатов инвентаризации, то на сумму недостачи делают запись Дт **375** – Кт **716** «Возмещение ранее списанных активов» и списывают эту сумму с Дт **072**.

Если учет недостающих товаров ведется в продажных ценах, то добавляется еще проводка Дт **285** «Торговая наценка» – Кт **282** «Товары в торговле» (Дт **282** – Кт **285** методом «сторно») (п. 5.7 Методрекомендаций № 2).

Стоимость запасов, оказавшихся в излишке, превышает стоимость запасов, по которым выявили недостачу

В этом случае суммовую разницу относят на увеличение стоимости запасов, оказавшихся в излишке, с одновременным признанием дохода отчетного периода согласно п. 4 разд. IV Положения № 879 (Дт счетов/субсчетов запасов – Кт **719** «Прочие доходы от операционной деятельности»).

Налоговый учет

Для целей налога на прибыль операция по зачету пересортицы запасов отражается так же, как и в бухучете. Никаких разниц в НК не предусмотрено.

На отрицательную суммовую разницу, возникшую в результате зачета (сумма недостачи превышает сумму излишка), придется начислить

НДС-обязательства, как в случае сверхнормативной недостачи (см. подробнее на с. 76 этого номера).

Плательщики **единого налога** (далее – ЕН), по мнению ГФС, должны обложить ЕН стоимость фактических излишков запасов (см. подробнее на с. 67 этого номера).

ПРИМЕР

По результатам инвентаризации у МОЛ на складе предприятия (плательщик налога на прибыль и НДС) обнаружена пересортица:

- излишки – плитка керамическая настенная (производитель Украина) – 10 м² на общую сумму 1 900 грн;
- недостача – плитка керамическая настенная (производитель Испания) – 10 м² на общую сумму 3 200 грн.

Принято решение провести взаимозачет излишков и недостачи на сумму 1 900 грн. Остаток суммы недостачи (1 300 грн) удержат из зарплаты МОЛ.

В учете предприятия операция по взаимозачету пересортицы отражается так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Отражен взаимозачет излишков и недостач	Протокол инвентаризационной комиссии, бухгалтерская справка, карточки складского учета материалов типовой формы № М-12*	205/укр.	205/исп.	1 900
2	Отнесена сумма недостачи на задолженность МОЛ	Протокол инвентаризационной комиссии, бухгалтерская справка	375	205/исп.	1 300
3	Начислены налоговые обязательства по НДС на сумму недостачи (1 300 x 20 %)	Налоговая накладная	949	641	260

* Утверждена Приказом № 193.

ВЫВОДЫ

В случае выявления пересортицы предприятие при соблюдении определенных условий имеет право провести взаимозачет недостач излишками. Разница в сумме фактических:

- излишков – включается в операционный доход предприятия;
- недостач – относится на виновное лицо (без учета естественной убыли). Если установить виновное лицо невозможно, сумма недостачи включается в расходы предприятия.

На отрицательную суммовую разницу, возникшую в результате взаимозачета (сумма недостачи превышает сумму излишка), начисляются НДС-обязательства согласно п. 188.1, 198.5 НК.

Единщики, по мнению ГФС, должны обложить ЕН стоимость фактических излишков запасов.