



Сотрудник, виновный в недостаче, обязан возместить прямой действительный ущерб работодателю. О том, как это отражают компании-«упрощенцы» в налоговом и бухгалтерском учете, расскажем в статье.

Материально ответственное лицо возмещает недостачу



Ольга Короткова,
аудитор аудиторско-консалтинговой
группы «Уральский союз»

Экспертиза статьи:
Елена Мельникова,
служба Правового консалтинга ГАРАНТ,
аудитор

С 1 января 2013 года вступает в силу новый Закон о бухгалтерском учете № 402-ФЗ¹, отменяющий льготы для предприятий, работающих с применением упрощенной системы налогообложения. Теперь «упрощенцы» будут обязаны вести бухгалтерский учет на общих основаниях. В процессе постановки учетного процесса возникает множество вопросов о правильности освещения того или иного аспекта бухучета.

Один из этих вопросов касается порядка расчетов с собственными работниками, в частности, порядка расчетов по возмещению нанесенного компании материального ущерба.

Отражаем в книге доходов и расходов

В налоговом учете недостачи не подлежат учету при определении облагаемой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН. А порядок учета возникновения ущерба и возмещения достаточно прост: факт выявления недостач не являлся основанием для признания расхода, поскольку в перечне за-

трат, учитываемых при определении объекта налогообложения при применении УСНО², расходы в виде убытков от порчи, недостачи имущества не предусмотрены. При этом суммы, полученные от виновного лица в возмещение расходов, отражают в составе внереализационных доходов, поскольку данная обязанность фирмы предусмотрена законодательно³.

Пример

Компания-«упрощенец» с объектом «доходы минус расходы» торгует в розницу сахаром. При проведении инвентаризации 30.10.2012 обнаружена недостача в размере 10 кг.

Сахар приобретен по цене 20 руб./кг (без НДС). При этом потери в пределах естественной убыли составили 6 кг или 120 руб. Сверхнормативный убыток составил 4 кг или 80 руб.

На основании норм Налогового кодекса компания отнесла 120 руб.

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ

² п. 1 ст. 346.16 НК РФ

³ ст. 346.15, п. 3 ст. 250 НК РФ

в материальные расходы⁴. Сумму 80 руб. решено взыскать из зарплаты материально ответственного сотрудника и отразить во внереализационных доходах⁵. Сумму удерживают одновременно в счет причиненного ущерба, поскольку она не превышает 20% зарплаты⁶.

Отражаем в бухгалтерском учете

Теперь «упрощенец» обязан зафиксировать не только факт наличия доходов и расходов от списания недостающих материальных ценностей, но и другие аспекты хозяйственной жизни, а именно⁷:

- факт уменьшения материальных ресурсов, имеющихся в распоряжении предприятия;
- признание суммы недостачи, подлежащей возмещению за счет виновного лица либо списанию ее на убытки фирмы;
- факт признания виновным лицом обязательства возместить ущерб либо факт установления такой обязанности судом;
- факт погашения обязательства виновного лица

по возмещению материального ущерба;

- в случае невозможности взыскать ущерб с виновного лица в бухгалтерском учете отражаются убытки от списания товарно-материальных ценностей.

Все эти аспекты надо отражать путем двойной записи на бухгалтерских счетах, где по дебету счетов отражается прирост активов либо уменьшение размера капитала или суммы обязательств перед кредиторами. И, наоборот, по кредиту счетов отражается уменьшение активов либо прирост капитала или увеличение кредиторской задолженности.

Недостача товарно-материальных ценностей выявляется путем инвентаризации — сопоставления фактических остатков ТМЦ с учетными данными. С 1 января 2013 года порядок проведения инвентаризации компания устанавливает самостоятельно, если иное не установлено федеральными и отраслевыми стандартами.

При этом к федеральным стандартам новый закон о бухгалтерском учете со всей определенностью относит приказы Министерства

финансов РФ, определяющие порядок ведения бухгалтерского учета. Таким образом, до выхода каких-либо новых стандартов сохраняют свое действие Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов⁸ и Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации⁹.

Указанными нормативными документами определены случаи, когда проведение инвентаризации обязательно. К ним относятся:

- передача имущества в аренду, на выкуп, продажу;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;

⁴ подп. 5 п. 1, п. 2 ст. 346.16, подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ

⁵ ст. 346.15, п. 3 ст. 250 НК РФ

⁶ ст. 138 ТК РФ

⁷ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ, письмо Минфина России от 26.03.2012 № 03-11-06/2/46

⁸ утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н

⁹ утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н

Книга учета доходов и расходов. Отражение недостачи

Подготовлено с использованием системы ГАРАНТ

I. Доходы и расходы				
Регистрация			Сумма	
№ п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы, руб.	Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы, руб.
1	2	3	4	5
		<...>		
28	Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, № 1 от 30.10.2012	Учтена недостача в пределах норм естественной убыли	—	120
...
33	Расчетно-платежная ведомость № 1 от 20.12.2012	Из заработной платы материально ответственного лица возмещен ущерб, связанный со сверхнормативной недостачей, выявленной при инвентаризации	50	—
		<...>		



- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации.

Итак, предприятие провело инвентаризацию и выявило недостачу товарно-материальных ценностей. Какие дальнейшие действия должно предпринять руководство?

Этап 1. Нормы естественной убыли

Необходимо установить, применимы ли к данному виду материальных ценностей нормы естественной убыли. Естественная убыль — это величина безвозвратных потерь от недостачи и (или) порчи МПЗ, порядок расчета которой разрабатывается с учетом технологических условий их хранения и транспортировки, климатического и сезонного факторов. Указанные нормы разрабатываются отраслевыми министерствами и ведомствами.

Недостачи, не превышающие нормы естественной убыли, списываются на текущие расходы и отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции с кредитом 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 41 «Товары», 41 «Готовая продукция».

Суммы недостач, превышающие нормы естественной убыли, до установления виновных лиц отражаются по дебету счета 94

«Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 41 «Готовая продукция», 50 «Касса» и др.

В обоих случаях списание материальных ценностей осуществляется по их фактической себестоимости.

Этап 2. Устанавливаем виновное лицо

Необходимо установить виновное лицо. Как правило, ими оказываются работники, на которых согласно трудовому договору возложена ответственность за сохранность имущества. Порядок установления виновного лица, а также порядок взыскания ущерба регламентируется Трудовым кодексом.

Материальная ответственность в полном размере причиненного ущерба возлагается на работника в следующих случаях¹⁰:

- 1) когда в соответствии с Трудовым кодексом или иными федеральными законами на работника возложена материальная ответственность в полном размере за ущерб, причиненный работодателю при исполнении работником трудовых обязанностей;
- 2) недостачи ценностей, вверенных ему на основании специального письменного договора или полученных им по разовому документу;
- 3) умышленного причинения ущерба;
- 4) причинения ущерба в состоянии алкогольного, наркотического или иного токсического опьянения;
- 5) причинения ущерба в результате преступных дей-

- ствий работника, установленных приговором суда;
- 6) причинения ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующим государственным органом;
- 7) разглашения сведений, составляющих охраняемую законом тайну (государственную, служебную, коммерческую или иную), в случаях, предусмотренных федеральными законами;
- 8) причинения ущерба не при исполнении работником трудовых обязанностей.

Размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяют по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета, с учетом степени износа этого имущества.

Прежде чем принять решение о возмещении ущерба конкретными сотрудниками, работодатель обязан провести проверку для установления размера причиненного ущерба и причин его возникновения. Для проведения такой проверки создают комиссию с участием необходимых специалистов. Кроме того, работодатель должен истребовать письменное объяснение от материально ответственного лица для установления причины возникновения ущерба. В случае отказа или уклонения работника от предоставления указанного объяснения составляется акт об отказе¹¹.

¹⁰ ст. 243 ТК РФ

¹¹ ст. 247 ТК РФ

Этап 3. Взыскание ущерба

Взыскание с виновного работника суммы причиненного ущерба, не превышающей среднего месячного заработка, производится по распоряжению работодателя. Распоряжение может быть сделано не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного сотрудником ущерба¹².

На основании распоряжения руководителя о возмещении недостачи виновным лицом бухгалтер делает в учете следующую запись по дебету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» в корреспонденции с кредитом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Таким образом, сумма недостачи в учете списывается и формируется задолженность работника по операциям, не связанным с расчетами по оплате труда.

Погашение задолженности работника может осуществляться двумя способами:

- путем добровольного внесения денежных средств в кассу предприятия либо путем перевода безналичных денежных средств на расчетный счет. В этом случае операцию отражают по дебету 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» в корреспонденции с кредитом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- путем удержания суммы понесенного ущерба из заработной платы работника. В этом случае операцию отражают по дебету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту 73 «Расчеты с пер-

соналом по прочим операциям».

В случае если с момента выявления недостачи прошло более одного месяца или сумма недостачи превышает среднемесячный заработок сотрудника, а он при этом не согласен возмещать ущерб, то взыскание стоимости ущерба может осуществляться только через суд¹³.

Суммы недостач, которые виновное лицо отказывается возмещать добровольно, не могут быть признаны в составе дебиторской задолженности, поэтому они подлежат списанию на прочие расходы¹⁴. Что отражают по дебету 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В случае если суд вынесет решение об отказе в удовлетворении требований о возмещении материально ответственным лицом нанесенного предприятию ущерба, бухгалтерские записи в учете не делают — расходы в бухгалтерском учете были признаны ранее, в момент получения отказа работника возместить убытки.

Если же суд удовлетворит требования работодателя и вынесет решение о взыскании с виновного лица суммы недостачи, то в учете операцию отражают по дебету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредиту 91 «Прочие доходы».

Если в ходе судебного процесса работник предприятия уволился, то расчеты по возмещению ущерба ведутся с применением счетов учета расчетов с прочими дебиторами и кредиторами: Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и Кредит 91 «Прочие доходы».

По мере погашения задолженности работника фирма отражает поступающие суммы возмещения убытков тем же способом, что и в ситуации с добровольным погашением задолженности по расчетам за нанесенный ущерб. Данная операция является завершающей в процессе учета недостач и сумм возмещения по ним.

Пример

Фирма применяет УСН с объектом «доходы, уменьшенные на величину расходов», и ведет бухгалтерский учет в полном объеме. Провели инвентаризацию и обнаружили недостачу товаров на сумму 11 000 руб. Недостача в пределах норм естественной убыли составила 1200 руб., сверх норм — 9800 руб. Она отнесена на виновного материально ответственного сотрудника. Предъявленную претензию он признал. Сумму сверх норм естественной убыли удерживают из заработной платы виновного.

Бухгалтер делает проводки:

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 41

– 11 000 руб. — отражена стоимость недостающих товаров;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 94

– 1200 руб. — списана недостача товаров в пределах норм естественной убыли;

ДЕБЕТ 73/2 КРЕДИТ 94

– 9800 руб. — сумма недостачи товаров сверх норм естественной убыли отнесена на виновное лицо;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 73/2

– 9800 руб. — сумма недостачи удержана из заработной платы виновного сотрудника. **АБ**

^{12, 13} ст. 248 ТК РФ

¹⁴ п. 11 ПБУ 10/99, утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н