

Неликвидные запасы: бухгалтерский учет и налогообложение

Т. Б. Кувалдина,
доктор экономических наук,
Омский государственный
университет путей сообщения

Как признать расходы по списанию неликвидных, морально устаревших запасов в бухгалтерском и налоговом учете? Какие требования необходимо выполнить при формировании документов?

Неликвидные запасы — это те запасы, которые не потребляются, не используются (не продаются) длительное время. Арбитражные суды определяют неликвиды как излишние, ненужные организации товарно-материальные ценности, а также готовые изделия, которые не удалось реализовать (постановление АС Поволжского округа от 07.06.18 № Ф06-33528/2018).

Запасы могут потерять свою ликвидность в результате:

- морального устаревания, например, по причине появления идентичных запасов с лучшими качественными характеристиками, либо прекращения производства продукции, для выпуска которой данные запасы предназначались, либо отсутствия желания и возможности у потребителя приобрести товары или изготовленную продукцию;

- физического устаревания, подразумевающего порчу материальных запасов и невозможность или ограниченную возможность их дальнейшего использования, например, при неправильном хранении, истечении срока годности, который согласно ст. 473 ГК РФ определяется периодом времени, исчисляемым со дня изготовления товара, в течение которого он пригоден к использованию, либо датой, до наступления которой товар пригоден к использованию.

Иначе говоря, срок годности — это установленный в правовых актах период време-

ни, по истечении которого потребляемый товар считается непригодным для использования и не должен быть реализован. Он устанавливается на потребляемые и, как правило, быстро портящиеся товары, например, продовольственные, парфюмерно-косметические, медикаменты (постановление Восьмого ААС от 29.04.21 № 08АП-2030/2021).

Согласно п. 3.1.2 СанПиН 2.3.2.1324-03 информация о сроках годности пищевых продуктов, наносимая на этикетку, должна предусматривать указание:

- часа, дня, месяца, года выработки для особо скоропортящихся продуктов, продуктов для детского и диетического питания;

- дня, месяца и года — для скоропортящихся продуктов;

- месяца и года — для несскоропортящихся продуктов, а также правил и условий их хранения и употребления (письмо Минздрава РФ от 12.02.04 № 1100/576-04-115).

Реализация продуктов с истекшим сроком годности, влекущим безусловную непригодность товара для использования по назначению, создает угрозу причинения вреда жизни или здоровью граждан (постановление Красноярского краевого суда от 17.03.14 № 4а-204/2014). Ответственность за продажу товаров с нарушением вышеназванных правил предусмотрена п. 1 ст. 14.4, п. 1 ст. 14.8, ст. 14.5 КоАП РФ.

Реализация продуктов с истекшим сроком годности, влекущим безусловную непригодность товара для использования по назначению, создает угрозу причинения вреда жизни или здоровью граждан

В большинстве случаев при установлении фактов порчи ценностей необходимо в обязательном порядке проводить инвентаризацию

Документальное оформление списания неликвидных запасов

Согласно подп. «б» и «в» п. 41 ФСБУ 5/2019 в случаях, отличных от продажи, а также при возникновении обстоятельств, в связи с которыми организация не ожидает поступления экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов, они должны быть списаны. Факт списания неликвидных запасов необходимо подтвердить правильно оформленными первичными документами. Порядок списания неликвидов зависит от их вида (материалы, товары, готовая продукция) и вида экономической деятельности организации.

Поскольку ФСБУ 5/2019 не регламентирует детально порядок списания неликвидных запасов, организации целесообразно разработать и утвердить внутренние локальные документы по их учету, списанию, которые в спорной ситуации помогут организации доказать правомерность признания расходов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Например:

- Положение об обнаружении и списании товаров с истекшим сроком годности и испортившихся в процессе хранения;
- Методика (Порядок) выявления и списания товарных потерь (постановления АС Западно-Сибирского округа от 06.10.20 № Ф04-3986/2020, ФАС Западно-Сибирского округа от 13.12.10 по делу № А45-7702/2010);
- Инструкция по размещению и осуществлению контроля над качеством товаров определенных групп (постановление АС Северо-Кавказского округа от 18.05.15 № Ф08-2580/2015);
- Инструкция о движении продукции (товаров), подлежащей списанию и о порядке документооборота (постановление АС Поволжского округа от 27.09.18 № Ф06-36931/2018).

В большинстве случаев при установлении фактов порчи ценностей необходимо в обязательном порядке проводить инвентаризацию. Это правило вытекает из п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также п. 1.5 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Приказом руководителя экономического субъекта должна быть утверждена постоянно действующая инвентаризационная комиссия, в состав которой следует включить представителей администрации организации, работников бухгалтерской службы, других специалистов (инженеры, экономисты, техники, внутренние аудиторы, ревизоры и т. д.). При необходимости в состав комиссии включаются специалисты сторонних организаций, например, эксперты, оценщики.

Приказ можно составить как по ф. № ИНВ-22, так и в произвольном формате. В любом случае он должен содержать следующие реквизиты: номер и дату, наименование организации, состав инвентаризационной комиссии (постоянно действующей или рабочей), должности и Ф. И. О. председателя и членов комиссии, наименование запасов, подлежащих инвентаризации, сроки начала и окончания инвентаризации, причину инвентаризации, сроки предоставления материалов инвентаризации в бухгалтерию.

Приказ подписывает руководитель организации и вручает председателю инвентаризационной комиссии. Обязательно приказ следует зарегистрировать в журнале учета контроля над выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации, составленном, например, по ф. № ИНВ-23.

Для отражения данных фактического наличия товарно-материальных ценностей в местах хранения и на всех этапах их движения в организации применяется инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей

Форма акта о списании материальных запасов по причине их непригодности может быть разработана организацией самостоятельно

(ф. № ИНВ-3). Результаты инвентаризации выявляются и отражаются в сличительной ведомости по ф. № ИНВ-19. При необходимости формы этих документов организация может разработать самостоятельно.

В некоторых случаях инвентаризацию неликвидных запасов проводить не следует, о чем свидетельствуют решения арбитражных судов. Например, на предприятиях розничной торговли продовольственными товарами при возникновении товарных потерь, вызванных необходимостью предпродажной подготовки товаров, естественной порчей или утратой товарного вида продукции, истечением срока годности товара, а также необходимостью соблюдения положений Закона РФ от 07.02.92 № 2300-1 «О защите прав потребителей», Правил продажи отдельных видов товаров, утвержденных постановлением Правительства РФ от 31.12.20 № 2463, и иных нормативных правовых актов.

В данном случае достаточно оформить следующие документы:

- приказ о создании комиссии или комитета по товарным потерям;
- распоряжение о назначении комиссии для выявления, актирования и списания товарных потерь по каждому из структурных подразделений;
- протоколы заседаний комиссии или комитета по товарным потерям;
- акты списания товаров (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.02.11 по делу № А33-4681/2010);
- соответствующие документы соблюдения процедуры утилизации такого товара, предусмотренной российским законодательством (письмо Минфина России от 09.02.18 № 03-03-06/1/7862).

В любом случае созданная комиссия по списанию материальных запасов совместно с материально-ответственными лицами готовит информацию об их состоянии для принятия соответствующего решения руководителем

экономического субъекта или иным уполномоченным лицом. С этой целью комиссия:

- осматривает товары, материалы или иные ценности, подлежащие списанию;
 - устанавливает причины их непригодности к использованию (моральное или физическое устаревание, нарушение условий хранения, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование активы для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд);
 - выявляет виновных лиц;
 - определяет возможность использования материальных ценностей в иных целях;
 - по результатам осмотра и анализа состояния материальных ценностей составляет акт о списании по каждому подразделению по материально-ответственным лицам;
 - проводит совместно с экономическими службами (специалистами) организации оценку справедливой стоимости отходов (утиля, лома, ветоши и т. п.), возникших от списания запасов;
 - осуществляет контроль над утилизацией непригодных к дальнейшему использованию неликвидных запасов.
- Форма акта о списании материальных запасов по причине их непригодности может быть разработана организацией самостоятельно. При этом важно предусмотреть следующие обязательные реквизиты (ст. 9 Закона о бухгалтерском учете):
- наименование документа;
 - дата составления документа (согласно п. 8 ФСБУ 27/2021 это день подписания документа лицом, совершившим сделку, операцию и ответственным за ее оформление, либо лицом, ответственным за оформление совершившегося события);
 - наименование экономического субъекта, составившего документ;
 - содержание факта хозяйственной жизни, а именно списание неликвидных запасов с

В случае необходимости акт на списание неликвидных запасов составляется с участием представителя санитарного или иного надзора

указанием наименования списываемых материальных ценностей и их отличительных признаков, конкретных причин списания, количества, фактической себестоимости, установленного срока хранения, даты (месяц, год) поступления материальных ценностей, места и способа уничтожения запасов;

– величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

– наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

– подписи лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Отметим, что при необходимости экономический субъект вправе включать в форму акта дополнительные реквизиты (п. 12 ФСБУ 27/2021).

Наличие в акте на списание всех упомянутых реквизитов позволит установить реальность и содержание соответствующей хозяйственной операции (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 13.12.10 по делу № А45-7702/2010, ФАС Северо-Западного округа от 06.07.09 по делу № А05-9935/2008).

Можно воспользоваться унифицированной формой акта на списание товаров (ф. № ТОРГ-16), заполняемой в трех экземплярах, которая должна быть подписана членами комиссии, уполномоченной на это руководителем организации. В данном случае в акте следует указать основание для его составления, например, приказ или распоряжение руководителя (постановления АС Северо-Кавказского округа от 18.05.15 № Ф08-2580/2015, ФАС Уральского округа от 14.06.13 № Ф09-5047/13, ФАС Волго-Вятского округа от 01.10.12 по делу № А43-37364/2011).

В случае необходимости акт на списание неликвидных запасов составляется с участием представителя санитарного или иного надзора.

После утверждения акта руководителем организации или иным уполномоченным лицом комиссия контролирует утилизацию материальных ценностей, которая может осуществляться собственными силами или с привлечением сторонней организации, специализирующейся на сборе вторичного сырья и его переработке.

При передаче неликвидных запасов в соответствующее подразделение организации, осуществляющее ее утилизацию, оформляется накладная и акт на утилизацию.

Отпуск (отгрузка) неликвидов организациям по сбору вторичного сырья или другим организациям для переработки осуществляется в соответствии с договором и оформляется накладной (товарно-транспортной накладной). Подтверждением работ по утилизации неликвидных запасов могут быть договоры с транспортными организациями на вывоз отходов, талоны на вывоз запасов на полигон, путевые листы на вывоз отходов, акты выполненных работ, акты по вывозу и уничтожению неликвидов, лицензии и др. (постановление ФАС Московского округа от 19.03.13 по делу № А40-8940/11-90-35).

Налогообложение

Поскольку списываемые материальные запасы приобретались организациями непосредственно для дальнейшей их реализации в ходе осуществления предпринимательской деятельности, например, товары, либо для производства продукции (сырье, материалы), то данные товарные потери можно признать в налоговом учете в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, так как они отвечают признакам экономически оправданных расходов. Кроме того, потери

Бухгалтерский учет при списании неликвидных запасов зависит от причин, по которым они стали непригодны для дальнейшего использования (реализации) и времени их выявления

от списания неликвидных активов можно включить в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, в силу п. 1 ст. 265 НК РФ. Главное, чтобы они соответствовали требованиям ст. 252 НК РФ (письма Минфина России от 23.04.19 № 07-01-09/29286, 15.03.18 № 03-03-06/1/15834 и др.).

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством нашей страны, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Обратите внимание, что важно иметь документы, подтверждающие уничтожение неликвидов или передачу их специализированным организациям, занимающимся сбором отходов (при условии, что обязанность уничтожать данные ценности установлена законодательством) (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ, п. 1, 4 ст. 252 НК РФ, письма Минфина России от 23.04.19 № 07-01-09/29286, 09.07.18 № 03-03-06/1/47374 и др.).

В пункте 3 ст. 170 НК РФ определены случаи, при которых суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), подлежат восстановлению при расчетах с бюджетом. Перечень оснований для восстановления НДС, указан-

ный в п. 3 ст. 170 НК РФ, является закрытым. В нем отсутствует такое основание для восстановления, как списание и уничтожение товарно-материальных ценностей в результате недостачи, потери, пожара, порчи (постановление ФАС Московского округа от 28.06.13 по делу № А40-113901/12-90-576).

В письме Минфина России от 15.03.18 № 03-03-06/1/15834 разъяснено: при восстановлении НДС при выбытии имущества по причине, не связанной с реализацией, рекомендуется руководствоваться п. 10 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.14 № 33 и письмом ФНС России от 21.05.15 № ГД-4-3/8627@.

Бухгалтерский учет

Бухгалтерский учет при списании неликвидных запасов зависит от причин, по которым они стали непригодны для дальнейшего использования (реализации) и времени их выявления.

Если в ходе инвентаризации были обнаружены материальные запасы, которые морально устарели, потеряли свои первоначальные качества, не соответствуют ГОСТу, пришли в негодность, то такие товары, материалы и другие ценности, следует списать со счетов учета запасов в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», субсчет «Потери от порчи» (подп. «в» п. 41, подп. «б» п. 43 ФСБУ 5/2019. Затем на основании первичных документов, руководствуясь п. 11 ПБУ 10/99, материальные потери списываются со счета 94 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» (пример 1).

Если по запасам ранее был создан резерв под их обесценение, то сумма резерва, относящаяся к списанным неликвидным запасам, относится в уменьшение прочих расходов организации. Производится сторнировочная запись по дебету счета 91, субсчет 2

«Прочие расходы» и кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

При возникновении товарных потерь, вызванных необходимостью предпродажной подготовки товаров, естественной порчей или утратой товарного вида продукции, истечением срока годности товара, инвентаризация не

проводится, поэтому стоимость неликвидных запасов, выявляемых ежедневно при выкладке товара, можно сразу списать в состав прочих расходов без применения счета 94. Производится запись по дебету счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» и кредиту счета 10 «Материалы» и др. (подп. «в» п. 41, подп. «б» п. 43 ФСБУ 5/2019) (пример 2).

ПРИМЕР 1

В июне 2018 г. организация А приобрела материал тентованный двухсторонний с поливинилхлоридным покрытием, предназначенный для изготовления тентов для средств автомобильного транспорта, эксплуатируемых в различных климатических районах, в количестве 10 728,6 кв. м на сумму 790 600 руб. (товарная накладная от 13.06.18 № 2864, счет-фактура от 13.06.18 № 895, карточка учета материалов). Согласно п. 7.2 ГОСТа 29151-91 гарантийный срок хранения тентового материала – один год с момента изготовления. Данный материал хранился на складе организации А.

На основании приказа об инвентаризации от 30.10.21 организацией А проведена инвентаризация товарно-материальных ценностей и выявлен остаток названного материала в количестве 7 678,7 кв. м на сумму 479 534 руб. (инвентаризационная опись № 01).

В связи с длительным сроком хранения материала на складе организация А обратилась к организации Б с просьбой провести проверку потребительских свойств данного материала (письмо от 01.12.21). В акте экспертизы, принятом по результатам проверки, проведенной специалистами организации Б, установлено, что данный материал не соответствует требованиям ГОСТа 29151-91,

утратил свои потребительские свойства, не пригоден к дальнейшему использованию (акт экспертизы от 08.12.21).

Приказом директора организации А от 09.12.21 № 1 утверждена комиссия по списанию неликвидного запаса. На основании акта экспертизы от 08.12.21, приказа директора от 09.12.21 № 1 члены комиссии осмотрели материал, установили причину его непригодности (несоответствие требованиям ГОСТа вследствие длительного хранения), составили акт о списании по форме ТОРГ-16 от 09.12.21. По решению руководителя стоимость непригодного к использованию материала тентованного относится на счет 91, субсчет 2 «Прочие расходы» в бухгалтерском учете и включается в налоговый учет в состав внереализационных расходов.

В силу п. 3.11 ГОСТ 29151-91 отходы тентового материала должны быть переработаны во вторичное сырье или вывезены на городскую свалку для уничтожения (сжигания). Поэтому организация А обратилась к организации В с просьбой об утилизации материала (письмо от 09.12.21). На основании договора и акта по утилизации от 10.12.21 осуществлен вывоз неликвидных запасов на полигон и их уничтожение.

В бухгалтерском учете организации А произведены следующие записи:

30.10.21

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

К-т сч. 10 «Материалы», субсч. «Материал тентованный двухсторонний с поливинилхлоридным покрытием» 479 534 руб.

на основании описи товарно-материальных ценностей (ф. № ИНВ-3), сличительной ведомости (ф. № ИНВ-19) отражены материальные потери;

10.12.21

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы»,

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», субсч. «Потери от порчи» 479 534 руб.

на основании акта о списании по ф. № ТОРГ-16 от 09.12.21 и акта по утилизации от 10.12.21 списана стоимость неликвидных запасов на финансовые результаты организации ■

ПРИМЕР 2

Организация А занимается розничной продажей продовольственных товаров и несет товарные потери, вызванные необходимостью предпродажной подготовки товаров, естественной порчей, утратой товарного вида продукции, истечением срока годности товара, а также необходимостью соблюдения положений Закона РФ от 07.02.92 № 2300-1 «О защите прав потребителей», Правил продажи отдельных видов товаров (утв. постановлением Правительства РФ от 31.12.20 № 2463) и иных нормативных правовых актов.

Названные потери выявляются, актируются и списываются ежедневно непосредственно в процессе предпродажной подготовки и продажи продовольственных товаров. С этой целью приказом директора А утверждена рабочая комиссия по товарным потерям, которая оформляет акты

о списании товаров по ф. № ТОРГ-16, а также протоколы своих заседаний. По решению руководителя стоимость не пригодных к продаже продовольственных товаров относится на счет 91, субсчет 2 «Прочие расходы» в бухгалтерском учете и включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в налоговом учете. Имеются акты по утилизации неликвидных продовольственных товаров.

В бухгалтерском учете организации А ежедневно производятся записи по дебету счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» и кредиту счета 41 «Товары», субсчет «Потери от порчи» (на основании акта о списании товаров по ф. № ТОРГ-16 и протоколов рабочей комиссии по товарным потерям списана стоимость неликвидных запасов на финансовые результаты организации) ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая [принят Государственной Думой 19 июля 2000 г. № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
3. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (ФСБУ 27/2021): приказ Министерства финансов Российской Федерации от

16 апреля 2021 г. № 162н // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].

4. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» (ФСБУ 5/2019): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 15 ноября 2019 г. № 180н // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].