**Отражение в учете недостач от хищений имущества**

Напомним, что если факту «пропажи» имущества органами внутренних дел возбуждено уголовное дело и установлено, что отсутствие имущество является результатом преступления, то только тогда можно говорить об убытках (о недостачах) от хищений, а «отсутствующее» имущество признавать похищенным и учитывать его как недостачу от хищений.

Однако, независимо от результатов предварительного расследования (установлен преступник или нет), первоначально отразить факт отсутствия имущества в организации необходимо на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

По недостающим товарно-материальным ценностям по дебету 94 счета указывается их фактическая себестоимость.

По недостающим основным средствам по дебету 94 счета указывается их остаточная стоимость (первоначальная стоимость за минусом суммы начисленной амортизации).

При этом используемая бухгалтерская проводка выглядит следующим образом:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит 01 «Основные средства»,

Кредит 10 «Материалы»,

Кредит 41 «Товары»,

Кредит 43 «Готовая продукция»,

Кредит 50 «Касса».

Обращаем ваше внимание, что списать похищенное имущество со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» организация сможет только тогда, когда по результатам судебного разбирательства будет вынесено какое-либо решение. Причем, способ списания зависит от того, установят правоохранительные органы лицо, виновное в хищении имущества, или нет.

Предположим, что по выявленным признакам хищения (Ситуация 3.1. или Ситуация 3.2.) уголовное дело было возбуждено (Ситуация 4.2.), лицо, подозреваемое в совершении преступления, установлено и задержано ( Ситуация 4.3.а или Ситуация 4.3.б), а в последствии суд признал его виновным в хищении и постановил возместить ущерб, причиненный хищением, за счет виновного ( Ситуация 5.7. или Ситуация 5.8.).

Предполагается, что к моменту вынесения приговора размер ущерба от хищения, как правило, установлен.

Но, как Вы помните, стоимость похищенного имущества оценивалась по рыночной цене. А рыночная стоимость обычно выше балансовой стоимости имущества. Поэтому, получая от виновного лица (в добровольном порядке или по исполнительному листу) сумму возмещения ущерба, организация получает и «дополнительный» доход. Разница между балансовой стоимостью имущества и его рыночной ценой отражается в бухгалтерском учете на счете 98 «Доходы будущих периодов». По мере того, как с виновного удерживается ущерб, данная разница соответствующим образом должна отражаться в составе внереализационных доходов. Так происходит отражение данной хозяйственной операции в бухгалтерском учете.

В отношении налогового учета необходимо отметить следующее.

Согласно пункту 3 статьи 250 НК РФ внереализационными доходами в целях налогообложения прибыли признаются доходы в виде признанных виновным лицом (\*) или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

Вопрос об уменьшении налогооблагаемого дохода на сумму полученного от хищения убытка (при установлении виновного лица) в НК РФ не урегулирован.

Подпунктом 13 пункта 1 статьи 265 НК РФ установлено, что к внереализационным расходам организации относятся расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств.

Однако отметим, что перечень внереализационных расходов фактически открытый, кроме того, данные расходы предприятия обоснованны и документально подтверждены, поэтому на стоимость пропавшего имущества можно уменьшить налогооблагаемую базу предприятия.

При отражении в бухгалтерском учете суммы похищенного имущества необходимо восстанавливать налог на добавленную стоимость по данному имуществу.

Согласно пункту 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить общую сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, на установленные налоговые вычеты.

Однако для принятия к вычету НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) необходимо выполнение следующих условий:

эти товары (работы, услуги) должны использоваться для производства продукции или иных операций, облагаемых НДС, или перепродажи;

товары (работы, услуги) должны быть приняты к учету;

у налогоплательщика должен быть в наличии надлежащим образом оформленный счет-фактура поставщика;

у налогоплательщика должны быть в наличии документы, свидетельствующие об оплате данных товаров (работ, услуг).

При выявлении недостачи, возникшей в результате хищения, можно сказать, что первое условие нарушается. Иначе говоря, поскольку недостающее имущество не было использовано в производственной деятельности или при осуществлении иных операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, то у организации нет оснований для принятия к вычету суммы НДС по этому имуществу в соответствии с пунктом 2 статьи 171 НК РФ. Поэтому сумма входного НДС по похищенному имуществу, по мнению налоговых органов, должна быть восстановлена и уплачена в бюджет.

В бухгалтерском учете это отражается следующим образом:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 68 | 19 | Восстановлен НДС по похищенному имуществу |
| 94 | 19 | Увеличен ущерб на сумму восстановленного НДС по похищенному имуществу |
| 68 | 51 | Восстановленный НДС уплачен в бюджет |

Если НДС еще не был принят к вычету, то сумма НДС списывается со счета 19 на счет 94.

Обращаем Ваше внимание на то, что в случае хищения основного средства также необходимо восстановить НДС, однако только с его остаточной стоимости исходя из бухгалтерского учета.

По поводу налога на добавленную стоимость хочется еще отметить следующее. Существует мнение, что при учете недостач следует уплачивать в бюджет НДС с положительной разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица и отражаемой по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба», и балансовой стоимостью недостающих ценностей (кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»).

Напомним, что возмещение недостач производится по рыночным ценам, поэтому возникает положительная разница, отражаемая по кредиту счета 98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

Однако в НК РФ не указаны основания для начисления НДС в данном случае.

Объектом обложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (в том числе безвозмездная передача права собственности).

В пункте 1 статьи 146 НК РФ приведен исчерпывающий перечень операций, которые признаются объектом налогообложения:

передача для собственных нужд,

выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления,

ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Выявление недостачи, признание материального ущерба, отнесение суммы ущерба на виновное лицо и другие подобные операции не упоминаются в данном перечне.

Также эти операции не могут быть признаны реализацией в соответствии со статьей 39 НК РФ.

В самом деле, исходя из положений ГК РФ, при отнесении суммы ущерба на виновное лицо затруднительно говорить о переходе права собственности на недостающие ценности к этому виновному лицу, пусть даже и материально-ответственному.

Таким образом, при возмещении виновными лицами суммы ущерба НДС не должен начисляться (не бесспорно).

А теперь рассмотрим порядок учета недостачи от хищения при обстоятельствах, сложившихся в результате иной последовательности возникающих ситуаций.

Вначале, тоже самое - выявлены признаки хищения, возбуждено уголовное дело ( Ситуация 4.2.), а дальше (возможное развитие событий):

лицо, совершившее преступление, не установлено, а равно установлено, но не задержано (совершен побег, находится в розыске), а равно тяжело болен (или умер и в деле имеется подтверждающее медицинское заключение) и в дальнейшем не может участвовать в следственных и иных процессуальных действиях; похищенное имущество не найдено – производство по уголовному делу приостановлено ( Ситуация 4.4.);

по оправдательному приговору суда подсудимый (по доказанным основаниям его непричастности) признан невиновным – уголовное дело возвращается на дополнительное расследование (приостанавливается) ( Ситуация 5.6. равная по содержаниюСитуации 4.4.).

В этом случае убытки от хищения имущества в бухгалтерском учете списывают на расходы, признаваемые «операционными» пунктом 11 «Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99», утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года №33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (далее ПБУ 10/99).

Обратите внимание, списать данные суммы на операционные расходы можно только в случае документально подтвержденного факта отсутствия виновного лица.

Что же включает в себя понятие «документально подтвержденный уполномоченным органом государственной власти факт отсутствия виновного в хищении лица»?

Для наглядности приведем извлечение из текста Письма МНС Российской Федерации от 8 июня 2004 года №02-5-10/37 «О списании убытков от хищения имущества в состав внереализационных расходов», содержащего ответ на этот вопрос и некоторые разъяснения, касающиеся порядка учета и списания убытков от хищения:

«В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, - убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Согласно подпункту 5 пункта 2 статьи 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности, расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

Таким образом, при документальном подтверждении факта отсутствия виновных в хищении имущества лиц уполномоченным органом государственной власти для целей исчисления налога на прибыль налогоплательщик может уменьшить полученные доходы на сумму внереализационных расходов в виде убытков от хищений.

Статьей 151 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее - УПК РФ) перечислены органы государственной власти, которые уполномочены в зависимости от рода преступления, поименованного в соответствующих статьях Уголовного кодекса Российской Федерации, производить предварительное следствие. В частности, по хищениям имущества (статья 158 Уголовного кодекса Российской Федерации) предварительное следствие производится следователями органов внутренних дел Российской Федерации.

При этом согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 208 УПК РФ в случае неустановления лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого, предварительное следствие по уголовному делу приостанавливается, о чем следователь выносит соответствующее постановление, копию которого направляет прокурору.

На основании подпункта 13 пункта 2 статьи 42 УПК РФ потерпевший вправе получить копию указанного постановления, которым и подтверждается факт отсутствия виновных лиц».

В итоге, отвечая на вопрос о документальном подтверждении факта отсутствия виновного (виновных) в хищении лица», назовем документы (решения суда или постановления правоохранительных органов), которые могут быть составлены в процессе уголовного судопроизводства, и которые можно использовать, как основание для списания убытков от хищения:

постановление о приостановлении предварительного следствия (по основаниям, указанным в пунктах 1 или 2 части 1 статьи 208 УПК РФ).

постановление о приостановлении предварительного следствия (по основаниям, указанным в пунктах 3 или 4 части 1 статьи 208 УПК РФ).

постановление о приостановлении производства по уголовному делу (по основаниям, указанным в статье 238 УПК РФ и части 3 статьи 253 УПК РФ).

постановление о прекращении уголовного дела (в случае смерти подозреваемого или обвиняемого – основание часть 1 статьи 239 УПК).

Располагая одним из перечисленных документов (копия постановления должна быть заверена печатью органа, вынесшего постановление), организация вправе включить убытки от хищения в состав внереализационных расходов. При этом, по мнению авторов, учесть убытки (в целях налогообложения) целесообразно в том периоде, которым датировано постановление.

Однако, даже при отсутствии результатов расследования (имущество не найдено, виновный в совершении хищения не установлен) у организации сохраняется шанс на компенсацию убытков от хищения за счет материально – ответственного лица (лиц), которому было вверено имущество или за счет лиц, которые по функциональным обязанностям были призваны обеспечить сохранность (охрану) имущества. Но такая компенсация убытков от хищения за счет материально – ответственных лиц станет реальной, лишь при условии, если в ходе внутренней специальной проверки будет установлено, хищение имущества стало возможным в результате не выполнения (или выполнения не надлежащим образом) ими условий трудового договора (должностных инструкций, правил трудового распорядка, режимных требований правил охраны, действующих на объекте и тому подобное), что способствовало (не зависимо от наличия или отсутствия на то умысла у работника) совершению преступления.

В этом случае в организации создается специальная комиссия, которая должна будет определить степень вины материально-ответственных лиц за несохранность имущества. Далее следуют действия, рассмотренные в разделе 7.1.3. «Списание недостач за счет виновных (\*) лиц» настоящей книги.

А затем (Примечание авторов. – Приносим извинение за вынужденное использование в тексте краткого повтора некоторых абзацев раздела 7.1.3.), если руководитель организации на основании результатов работы комиссии принимает решение о возмещении ущерба материально-ответственным лицом, - издается соответствующий приказ или специальное распоряжение по организации.

Размер взыскания, накладываемого на материально-ответственное лицо, зависит от вида материальной ответственности, которая была на него возложена.

В случае несогласия работника с принятым решением о взыскании суммы за необеспечение сохранности имущества, организация вправе обратиться в суд с соответствующим исковым заявлением (требованием).

И еще,- о возможных (но нетипичных) ситуациях. Бывают случаи, когда организация (при наличии очевидных признаков преступления) по какой-либо причине, известной только руководителю, не заявляет в правоохранительные органы о хищении имущества. В этом случае согласно пункту 11 ПБУ 10/99 убыток от недостачи имущества включается в состав операционных расходов. А вот в налоговом учете на сумму полученного убытка нельзя уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Ведь согласно подпункту 2 пункта 7 статьи 254 НК РФ к материальным расходам, учитываемым для налогообложения, относятся потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

И в заключение, - выражаем надежду, что наши рекомендации помогут в деле обеспечения сохранности имущества вашей организации, а в случае возникновения неблагоприятных ситуаций – найти приемлемые решения.