

О. И. Соснаускене, Наталия Шредер, Л.  
Терентьева

# **Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле**



**Наталья Геннадьевна Шредер  
Людмила Фоминична Терентьева  
Ольга Ивановна Соснаускене  
Бухгалтерский учет в оптовой  
и розничной торговле**

*Текст предоставлен правообладателем*

*[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=6137235](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=6137235)*

*Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле / Шредер Н. Г., Соснаускене О. И.,*

*Терентьева Л. Ф.: Научная книга; 2009*

### **Аннотация**

Торговля – огромная отрасль народного хозяйства. В эту сферу вовлечено практически все население страны либо в качестве продавцов, либо в качестве покупателей. Под торговлей понимают хозяйственную деятельность по обороту, купле и продаже товаров. Причем в качестве и продавцов, и покупателей могут выступать юридические лица, индивидуальные предприниматели и физические лица без регистрации в качестве предпринимателей.

В данной книге будут рассмотрены порядок приемки товаров от поставщиков (в том объеме, который может пригодиться бухгалтеру при отражении в учете данной хозяйственной операции), документальное оформление приемки товаров, формирование покупной стоимости товаров и другие вопросы бухгалтерского учета товаров при принятии их к учету. Почти на каждом предприятии оптовой и розничной торговли бухгалтеры сталкиваются с проблемами возврата товара по различным причинам. Недостаточное знание гражданского законодательства часто приводит к неправильному отражению указанных операций на счетах бухгалтерского учета, следовательно, и к неправильному начислению налогов.

Основанием для возврата товара по договору купли-продажи (независимо от условий договора) является ненадлежащее исполнение договора: нарушение условий о количестве и качестве товара или о его ассортименте и т.п. Покупатель в этих случаях может отказаться от исполнения договора купли-продажи и вернуть товар.

Доля импортного товара до сих пор достаточно высока, поэтому тема учета таможенных платежей при ввозе товаров на таможенную территорию РФ остается актуальной, тем более что в бухгалтерском и налоговом учетах используются разные правила формирования покупной стоимости товара. Расскажем, как правильно учесть таможенные платежи, а также оптимизировать учет (сблизить налоговый и бухгалтерский учет). Типовые схемы учета приобретения товаров со скидкой в нормативных документах не описаны, стоимость товаров и кредиторскую задолженность следует корректировать на сумму предоставляемых скидок. Бухгалтерский учет скидок зависит от момента предоставления скидки и цены товара, по которой он отражен в бухгалтерском учете (покупной или продажной ценам). В книге приведены случаи учета для розничной и оптовой торговой организации при различных вариантах предоставления скидок.

Нет, пожалуй, ни одной организации, которая не занималась бы перепродажей покупных товаров. Для кого-то это является основным видом деятельности, кто-то занимается этим периодически, время от времени. Независимо от того, какую долю составляет торговля в структуре бизнеса той или иной организации, бухгалтеру необходимо правильно организовать бухгалтерский и налоговый учет торговых операций.

## Содержание

|                                                                                              |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Глава 1. Задачи бухгалтерского учета в торговой организации                                  | 4  |
| 1.1. О понятии «розничная торговля»                                                          | 5  |
| 1.2. В чем состоит отличие оптовой торговли от розничной торговли                            | 7  |
| Глава 2. Учетные регистры. Оборотные ведомости. Синтетический и аналитический учеты          | 8  |
| Глава 3. Поступление товара от поставщика в торговле                                         | 10 |
| 3.1. Бухгалтерские и налоговые аспекты поступления товаров от поставщика                     | 19 |
| 3.2. Неотфактурованные поставки                                                              | 22 |
| 3.3. Бухгалтерский и налоговый учеты таможенных платежей при ввозе товаров                   | 25 |
| 3.4. Хранение товаров                                                                        | 31 |
| 3.5. Количественно-суммовой учет товаров                                                     | 33 |
| 3.6. Прямые расходы в торговле                                                               | 37 |
| Глава 4. Оптимизируем расходы на доставку                                                    | 41 |
| 4.1. Как выгоднее учесть расходы по доставке купленных товаров и материалов при общем режиме | 42 |
| 4.2. Как лучше учитывать расходы по доставке купленных товаров при «упрощенке»               | 44 |
| 4.3. Как сэкономить на доставке проданных товаров                                            | 46 |
| Глава 5. Возврат товаров при осуществлении торговой деятельности                             | 48 |
| 5.1. Нарушение условий о количестве товара                                                   | 49 |
| 5.2. Нарушение условий об ассортименте                                                       | 50 |
| 5.3. Нарушение условий о комплектности (комплекте) товаров                                   | 51 |
| 5.4. Передача товара ненадлежащего качества                                                  | 52 |
| Конец ознакомительного фрагмента.                                                            | 56 |

# **Шредер Наталия Геннадиевна Соснаускене Ольга Ивановна Терентьева Людмила Фоминична Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле**

## **Глава 1. Задачи бухгалтерского учета в торговой организации**

Задачами бухгалтерского учета в торговой организации являются:

- 1) учет всего имущества организации в количественно-суммовом выражении, т. е. по количеству в натуральных единицах и стоимости в денежных единицах. Правильно налаженный учет имущества обеспечивает его сохранность и рациональное использование;
- 2) учет источников формирования имущества организации (обязательств организации);
- 3) описание всех хозяйственных процессов, происходящих в торговой организации. Это описание производится с помощью бухгалтерских проводок: каждому хозяйственному явлению соответствует одна или несколько бухгалтерских проводок;
- 4) учет количества и качества затраченного в торговой и управленческой деятельности труда. Количество труда измеряется в часах, днях, месяцах. Качество труда оценивается в денежном выражении;
- 5) формирование полной и достоверной информации о результатах деятельности торговой организации. Эта информация необходима для оперативного руководства и управления организацией. Руководитель, который своевременно получает такую информацию, может проанализировать текущую деятельность торговой организации и принять правильное управленческое решение. Это необходимо для получения удовлетворительных финансовых результатов, предотвращения негативных явлений в коммерческой деятельности, выявления внутрипроизводственных резервов и их эффективного использования, обеспечения финансовой устойчивости организации.

## 1.1. О понятии «розничная торговля»

Понятие «розничная торговля» определялось в соответствии с п. 1 ст. 492 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ). По договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Понятие «розничная торговля» в гражданском законодательстве дается через нераскрытое понятие «продажа товаров в розницу».

В то же время вышеуказанная дефиниция содержит ряд критериев, совокупность которых позволяет отличить розничную куплю-продажу от других разновидностей договоров купли-продажи:

- 1) характеристику продавца как стороны договора;
- 2) характеристику предмета его деятельности;
- 3) характеристику товара, подлежащего передаче по договору.

Следовательно, в налоговых правоотношениях критериями возникновения у налогоплательщика обязанности перехода на режим уплаты единого налога на вмененный доход в связи с осуществлением розничной торговли являлись:

- 1) характеристика продавца как стороны договора (осуществление предпринимательской деятельности);
- 2) характеристика предмета его деятельности (продажа товаров в розницу);
- 3) характеристика товара, подлежавшего передаче по договору (предназначенного для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью);
- 4) характеристика места организации торговли (магазинов, палаток, рынков, лотков, ларьков, торговых павильонов и других мест организации торговли, в том числе не имеющих стационарной торговой площади);
- 5) численность работающих (магазины с численностью работающих до 30 человек).

Плательщиками единого налога были названы организации и предприниматели, осуществлявшие предпринимательскую деятельность в перечисленных законом сферах, включая розничную торговлю. Следовательно, переводу на обложение единым налогом на вмененный доход в порядке специального налогового режима подлежали только те налогоплательщики, которые удовлетворяли вышеперечисленным критериям.

Понятие «розничная торговля» для целей обложения единым налогом на вмененный доход определено в ст. 346.27 НК РФ следующим образом: «розничная торговля – это торговля товарами и оказание услуг покупателям за наличный расчет, а также с использованием платежных карт. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в подп. 6–10 п. 1 ст. 181 НК РФ, продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без них, в барах, ресторанах, кафе и других точках общественного питания».

На уплату единого налога на вмененный доход переводятся не все налогоплательщики, осуществляющие сделки купли-продажи за наличный расчет. Переводу на обложение единым налогом на вмененный доход в порядке специального налогового режима подлежат налогоплательщики, деятельность которых отвечает таким квалифицирующим признакам, как:

- 1) характеристика налогоплательщика как субъекта хозяйственных отношений (осуществление предпринимательской деятельности определенного вида);

2) характеристика предмета его деятельности (осуществление розничной торговли, определяемой в соответствии с нормами гл. 26.3 НК РФ);

3) характеристика способа предпринимательской деятельности (торговля ведется через объекты организации розничной торговли);

4) характеристика объектов организации розничной торговли (объекты розничной торговли могут не иметь или иметь стационарную торговую площадь; в последнем случае площадь торгового зала по каждому объекту не должна превышать 150 кв. м);

5) характеристика формы расчетов (сделки купли-продажи совершаются за наличный расчет).

Торговля, даже осуществляемая за наличный расчет, не является тем видом предпринимательской деятельности, которая подлежит переводу на уплату единого налога на вмененный доход в случаях:

1) реализации организацией, основным видом деятельности которой является производство, собственной продукции по договору поставки за наличный расчет;

2) отсутствия места (объекта) организации розничной торговли, в том числе применительно к разносной торговле, осуществляемой индивидуальными предпринимателями;

3) единичной реализации в течение года товара, приобретенного для перепродажи, по договору поставки за наличный расчет;

4) отпуска товаров своим работникам в счет заработной платы или за наличный расчет;

5) отпуска на сторону за наличный расчет остатков сырья, материалов, незавершенного производства и т. д.;

6) реализации товаров организациями социальной защиты населения без извлечения прибыли;

7) оказания за наличный расчет услуг, не являющихся сопутствующими сделкам розничной купли-продажи по смыслу гл. 26.3 НК РФ.

## **1.2. В чем состоит отличие оптовой торговли от розничной торговли**

По договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Оптовая торговля – это торговля товарами с последующей их перепродажей или профессиональным использованием.

Казалось бы, все просто и ясно. Розничная торговля – это торговля за наличный расчет, оптовая – за безналичный расчет.

Исходя из смысла приведенных выше понятий видно, что основным критерием, позволяющим отличить розничную торговлю от оптовой, является цель дальнейшего использования приобретенного покупателем товара. В связи с этим можно сделать вывод, что розничная торговля возможна только с физическими лицами, которые приобретенные товары используют для конечного потребления, а оптовая торговля – с хозяйствующими субъектами, использующими приобретенный товар для промежуточного потребления, т. е. в их предпринимательской (профессиональной) деятельности при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг).

Однако следует иметь в виду, что ряд товаров, реализуемых через розничную торговую сеть, из числа выставленных на обозрение и классифицированных в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности продукции и услуг, предназначается не только для личного потребления или домашнего использования населением, но и для хозяйственных нужд субъектов предпринимательской деятельности в целях обеспечения их функционирования.

Порядок расчетов за приобретенный товар установлен ст. 861 Гражданского кодекса РФ, согласно которому расчеты с участием граждан, не связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, могут производиться наличными деньгами без ограничения суммы или в безналичном порядке. Расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, производятся в безналичном порядке. Расчеты между этими лицами могут производиться также наличными деньгами, если иное не установлено законом. Таким образом, установленные действующим гражданским законодательством формы расчетов за приобретаемый товар, не могут рассматриваться в качестве критерия, определяющего тот или иной вид торговли, и равно применяются как при осуществлении розничных, так и оптовых продаж. На основании вышеизложенного к розничной торговле могут быть отнесены работы и услуги по продаже в розничной сети организациям и индивидуальным предпринимателям любых товаров, предназначенных для целей, непосредственно не связанных с осуществляемой ими предпринимательской деятельностью (промежуточным потреблением), как за наличный расчет, так и в безналичном порядке. Реализация организациям и индивидуальным предпринимателям на основе договора поставки товаров для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с обеспечением их хозяйственных нужд, относится к оптовой торговле. Разграничение товарооборотов от каждого вида торговли производится налогоплательщиками исходя из существа правоотношений, возникающих в процессе купли-продажи товаров, и существенных признаков, присущих тому или иному договору купли-продажи, заключаемому его сторонами.

## Глава 2. Учетные регистры. Оборотные ведомости. Синтетический и аналитический учеты

*Синтетический учет* – это учет, дающий обобщенные показатели в денежном выражении. Такие показатели содержатся в синтетических счетах и необходимы для общего представления о наличии и движении средств и их источников.

*Аналитический учет* – это учет, дающий детализированные показатели в денежном, а в необходимых случаях и в натуральном выражении. Детализация показателей устанавливается в зависимости от конкретных условий и потребности в получении сведений для оперативного управления. Кроме того, аналитический учет имущества организации обеспечивает его сохранность.

Аналитический учет неразрывно связан с синтетическим учетом и ведется с целью детализации этого учета. Сам по себе аналитический счет не может существовать, он жестко привязан к синтетическому счету.

Записать операцию в счетах бухгалтерского учета – значит, отразить ее содержание в бухгалтерских книгах, карточках или свободных листах (ведомостях), которые являются учетными регистрами. Запись хозяйственных операций в учетных регистрах называется учетной регистрацией.

Регистрами синтетического учета являются Главная книга, книга «Журнал-Главная», журналы-ордера.

Регистрами аналитического учета являются книги, карточки, ведомости.

Учетные регистры можно заполнять вручную или компьютерным способом.

После регистрации хозяйственной операции в учетном регистре на первичном документе надо сделать пометку о произведенной записи (проставляют номер этой записи). По окончании месяца по каждой странице учетных регистров подводятся итоги.

Итоговые записи синтетических и аналитических регистров надо обязательно сверить путем составления оборотных ведомостей.

Оборотная ведомость – это способ обобщения данных учетной регистрации в счетах бухгалтерского учета. Оборотные ведомости составляются в конце месяца на основании следующих данных:

- 1) сальдо (остатка) на начало месяца;
- 2) оборотов за месяц;
- 3) сальдо на конец месяца.

Оборотные ведомости могут составляться по счетам синтетического учета и по счетам аналитического учета.

Выбирая принципы построения аналитического учета, бухгалтер торговой организации должен учесть следующие факторы:

1) потребности управленческого учета и анализа (управление дебиторской и кредиторской задолженностями, определение эффективности торгового процесса, ценовой политики, рентабельности по группам товаров, анализ объемов продаж, планирование и нормирование расходов на продажу, определение путей их минимизации, стимулирование персонала и т. п.);

2) требования к бухгалтерской отчетности, которая должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении;

3) требования налогового учета. Для разных объектов учета существуют различные режимы налогообложения, поэтому правильное определение налоговой базы для исчисления налогов требует ведения раздельного учета на аналитическом уровне;

4) необходимость составления и представления статистической отчетности.

Перечень субсчетов первого уровня, открываемых к синтетическим счетам, и порядок организации аналитического учета по каждому синтетическому счету содержатся в Инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета. Они носят рекомендательный характер, и окончательное решение остается за главным бухгалтером. Однако, чтобы не изобретать велосипед, следует придерживаться указанных рекомендаций. Следуя требованию рациональности бухгалтерского учета, бухгалтер при определении принципов и глубины построения аналитического учета должен исходить из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

## **Глава 3. Поступление товара от поставщика в торговле**

Порядок поступления товаров и ее документальное оформление зависят от места поступления, характера поступления (по количеству, качеству, комплектности), от степени соответствия договора поставки сопроводительным документам (наличия или отсутствия) и т. д.

Важно помнить, что сроки поступления товара и дата перехода права собственности на них не всегда одинаковы.

Согласно ст. 458 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором купли-продажи, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент:

1) вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;

2) предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в местонахождении товара.

В случаях, когда из договора купли-продажи не вытекает обязанность продавца по доставке товара или передаче товара в его местонахождении покупателю, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент сдачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю, если договором не предусмотрено иное.

Согласно ст. 223 ГК РФ в момент исполнения обязанности продавца передать товар к покупателю переходит и право собственности на товары, если договором купли-продажи не предусмотрено иное.

В ПБУ 5/98, регламентирующем учет товаров, в отношении материальных ценностей употребляется термин «принятие к учету». Поскольку на балансе предприятия учитывается имущество, являющееся его собственностью, то основанием для принятия его к бухгалтерскому учету является именно переход права собственности на него. Термин же «оприходование» является складским и должен употребляться в связи с фактическим принятием товарно-материальных ценностей на склад.

Принятие к учету товаров и тары отражается по Дебету счета 41 «Товары» в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 42 «Торговая наценка» (при учете товаров по продажным ценам). Если в расчетных документах поставщика выделен НДС, то его следует отразить в момент принятия товаров к учету по Дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с Кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». С 1 января 2000 г. такой порядок учета НДС распространяется не только на оптовую, но и на розничную торговлю.

Товары, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Товары, принятые на комиссию, учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

Отметим, что ранее в народном хозяйстве действовал несколько иной принцип, а именно такой, что счет 60 кредитруется в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей согласно документам поставщика по мере акцепта, т. е. согласия оплатить ценности, указанные в расчетных документах, произведенного отделом снабжения или другим аналогичным подразделением предприятия-покупателя. Этот же подход прослеживается и в ныне действующем Плане счетов (Инструкции по применению Плана счетов). Однако стандарты бухгалтерского учета являются документами более высокого уровня, чем План счетов, к тому же более позднего срока принятия.

Согласно ст. 477 ГК РФ, если на товар не установлен гарантийный срок или срок годности, требования, связанные с недостатками товара, могут быть предъявлены покупателем при условии, что недостатки проданного товара были обнаружены в разумный срок (в пределах 2 лет со дня передачи товара покупателю либо в пределах более длительного срока, когда такой срок установлен законом или договором купли-продажи).

Срок для выявления недостатков товара, подлежащего перевозке или отправке по почте, исчисляется со дня доставки товара в место его назначения.

Если на товар установлен гарантийный срок, покупатель вправе предъявить требования, связанные с недостатками товара, при обнаружении недостатков в течение гарантийного срока.

В отношении товара, на который установлен срок годности, покупатель вправе предъявить требования, связанные с недостатками товара, если они обнаружены в течение срока годности товара.

В случаях, когда предусмотренный договором гарантийный срок составляет менее 2 лет и недостатки товара обнаружены покупателем по истечении гарантийного срока (но в пределах 2 лет со дня передачи товара покупателю), продавец несет ответственность, если покупатель докажет, что недостатки товара возникли до передачи товара покупателю или по причинам, возникшим до этого момента.

Договором купли-продажи могут быть установлены иные сроки для предъявления требований, связанных с недостатками товара.

Согласно ст. 483 ГК РФ покупатель обязан известить продавца о нарушении условий договора купли-продажи, о количестве, об ассортименте, о качестве, комплектности, таре и об упаковке товара в срок, предусмотренный законом, иными правовыми актами или договором, а если такой срок не установлен, в разумный срок после того, как нарушение соответствующего условия договора должно было быть обнаружено исходя из характера и назначения товара.

Поступление продукции по количеству производится согласно Инструкции о приемке по количеству в следующие сроки:

1) для продукции, поступившей без тары, в открытой таре и в поврежденной таре, – в момент получения от поставщика или со склада органа транспорта либо в момент вскрытия опломбированных и разгрузки неопломбированных транспортных средств и контейнеров, но не позднее сроков, установленных для их разгрузки;

2) для продукции, поступившей в исправной таре:

а) по весу брутто и количеству мест – в сроки, указанные в подп. «1»;

б) по весу нетто и количеству товарных единиц в каждом месте – одновременно со вскрытием тары, но не позднее 10 дней, а по скоропортящейся продукции не позднее 24 ч. С момента получения продукции – при доставке продукции поставщиком или при вывозке ее получателем со склада поставщика и с момента выдачи груза органом транспорта – во всех остальных случаях.

В районах Крайнего Севера, отдаленных районах и других районах досрочного завоза приемка продукции производственно-технического назначения производится не позднее 30 дней с момента поступления ее на склад получателя. В указанных районах прием промышленных товаров народного потребления производится не позднее 60 дней, продовольственных товаров (за исключением скоропортящихся) – не позднее 40 дней, а скоропортящихся товаров – не позднее 48 ч от момента поступления их на склад получателя.

Поступление продукции по качеству и комплектности производится на складе получателя согласно Инструкции о приемке по качеству в следующие сроки:

1) при иногородней поставке – не позднее 20 дней, а скоропортящейся продукции – не позднее 24 ч после выдачи продукции органом транспорта или поступления ее на склад получателя при доставке продукции поставщиком или при вывозке продукции получателем;

2) при одногородней поставке – не позднее 10 дней, а скоропортящейся продукции – 24 ч после поступления продукции на склад получателя.

В районах Крайнего Севера, в отдаленных районах и других районах досрочного завоза приемка продукции производственно-технического назначения производится не позднее 30 дней, а скоропортящейся продукции – не позднее 48 ч после поступления продукции на склад получателя. В указанных районах приемка промышленных товаров народного потребления производится не позднее 60 дней, продовольственных товаров (за исключением скоропортящихся) – не позднее 40 дней, а скоропортящихся товаров – не позднее 48 ч после поступления их на склад получателя.

Торговые организации имеют право независимо от проверки качества товаров, произведенной ими в установленные сроки, активировать производственные недостатки, если такие недостатки будут обнаружены при подготовке товаров к розничной продаже или при розничной продаже в течение 4 после получения товаров.

Акт о скрытых недостатках продукции должен быть составлен в этом случае в течение 5 дней по обнаружении недостатков, однако не позднее 4 месяцев со дня поступления продукции на склад получателя, обнаружившего скрытые недостатки, если иные сроки не установлены обязательными для сторон правилами. Скрытыми недостатками признаются такие недостатки, которые не могли быть обнаружены при обычной для данного вида продукции проверке и выявлены лишь в процессе обработки, подготовки к монтажу, в процессе монтажа, испытания, использования и хранения продукции.

Одновременно с проверкой продукции по качеству производится проверка комплектности продукции, а также соответствия тары, упаковки, маркировки чертежам, образцам (эталонам), требованиям стандартов, технических условий, особых условий, других обязательных для сторон правилам или договорам.

Поступление продукции производится лицами, уполномоченными на то руководителем или заместителем руководителя предприятия-получателя.

Согласно п. 20 Инструкции о приемке по количеству и п. 22 Инструкции о приемке по качеству, в качестве представителей для участия в приемке продукции должны выделяться лица, компетентные в вопросах определения количества, качества, комплектности подлежащей приемке продукции.

Материально ответственные и подчиненные им лица, а также лица, связанные с учетом, хранением, приемкой и отпуском материальных ценностей, в качестве представителей общественности предприятия-получателя выделяться не должны. В частности, не могут выделяться в качестве представителей общественности предприятия-получателя руководители предприятий и их заместители (и в тех случаях, когда они не являются материально ответственными лицами), работники отдела технического контроля, бухгалтеры, товароведы, связанные с учетом, хранением, отпуском и приемкой материальных ценностей, работники юридической службы этих предприятий, претензионисты.

Представитель общественности предприятия-получателя или представитель другого предприятия может участвовать в приемке продукции у данного предприятия-получателя не более двух раз в месяц.

Срок полномочий представителей общественности предприятия-получателя, выделенных фабричным, заводским, местным комитетом профсоюза для приемки продукции по количеству, может быть установлен на срок полномочий данного комитета профсоюза.

Передача товаров от продавца к покупателю оформляется следующими товаросопроводительными документами:

1) товарной накладной по форме № ТОРГ-12, утвержденной постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций»;

2) накладной на отпуск материалов на сторону по форме № М-15, утвержденной постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» (с изм. и доп. от 25 января, 2 июля, 11 ноября 1999 г., 29 декабря 2000 г., 6 апреля 2001 г., 28 января 2002 г., 21 января 2003 г.);

3) товарно-транспортной накладной по форме № 1-Т, утвержденной постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 г. № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте» (в случае доставки автомобильным транспортом);

4) накладной на перевозку груза в универсальном контейнере, приведенной в Правилах перевозок грузов в универсальных контейнерах на железнодорожном транспорте, утвержденных Приказом МПС РФ от 27.05.1999 г. № 8ЦЗ «Об утверждении Правил перевозок грузов в универсальных контейнерах на железнодорожном транспорте» (с изм. и доп. от 29 июля, 3 октября 2002 г.) (в случае доставки по железной дороге);

5) коносаментом (при перевозке морским транспортом);

6) авианакладной (при доставке воздушным транспортом);

7) почтовой квитанцией (в случае отправки по почте).

Согласно Методическим рекомендациям в тех случаях, когда перечень отгруженных товаров велик, выписывается счет-фактура.

Кроме документов о передаче товара, поставщик обязан представить и другие документы, имеющие отношение к товару: паспорта качества, сертификаты соответствия и прочие документы. Если товар находится в ненарушенной таре, то приемка может проводиться по количеству мест, массе брутто или по количеству товарных единиц и маркировке на таре. Если не проводится проверка фактического наличия товара в таре, то необходимо сделать отметку об этом в сопроводительном документе. Если товары получает материально ответственное лицо вне склада покупателя, то необходимым документом является доверенность, которая подтверждает право материально ответственного лица на получение товара.

Для оформления приемки товаров применяются следующие унифицированные формы первичной документации, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. № 132:

1) № ТОРГ-1 Акт о приемке товаров;

2) № ТОРГ-2 Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей;

3) № ТОРГ-3 Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров;

4) № ТОРГ-4 Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика;

5) № ТОРГ-5 Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика.

**Форма № ТОРГ-1** применяется для оформления приемки товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора. Акт составляется членами приемной комиссии. Состав приемной комиссии утверждается в приказе руководителя организации.

По общим правилам проверке подлежат объективные характеристики товара:

1) количество;

2) ассортимент;

3) качество;

- 4) комплектность;
- 5) упаковка и тара.

Условиями договора могут быть предусмотрены дополнительные требования к характеристикам товаров. При приемке товаров следует проверить выполнение этих условий.

Все товары, поступающие в торговую организацию, должны быть сертифицированы, а в числе сопроводительных документов должен быть сертификат, т. е. документ, удостоверяющий качество товара в соответствии с принятыми стандартами. При заполнении строки «Сертификат» необходимо указать его номер, наименование органа регистрации, выдавшего этот документ, и срок его действия.

По строке «Способ доставки» надо указать вид транспортного средства, доставившего товар (вагон, состав, автофургон, рефрижератор, судно и т. д.).

Комиссия производит приемку товара по фактическому наличию. Если обнаруживаются отклонения по количеству, качеству или массе, то покупатель должен произвести такие действия:

- 1) приостановить приемку товара;
- 2) обеспечить сохранность товара;
- 3) принять меры к предотвращению его смешения с другим однородным товаром (продукцией);
- 4) вызвать представителя поставщика (грузоотправителя) для составления двустороннего акта.

Если по каким-то уважительным причинам работа по приемке товара прерывалась, то в акте необходимо указать:

- 1) время перерыва (с \_\_\_\_ по \_\_\_\_);
- 2) причины перерыва;
- 3) условия хранения товара во время перерыва.

Количество составляемых актов и комплектность документов определяются фактической ситуацией.

В сопроводительном документе на товар (в товарной накладной, товарно-транспортной накладной и т. п.) делается отметка об актировании, т. е. указываются номер и дата приемного акта.

Акт по форме № ТОРГ-1 составляется, если:

1) расхождений с документами поставщика нет, но составление комиссионного акта предусмотрено графиком документооборота организации при каждом поступлении товара либо при поступлении партий товара определенного объема;

2) обнаружены расхождения с документами поставщика, но товар поступил без предварительной оплаты или с частичной предоплатой, которая не превышает стоимости фактически поступившего товара.

Приемный акт и сопроводительные документы передаются в бухгалтерию. Бухгалтер на основании акта делает запись по Дебету счета 41 «Товары» и Кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Поставщики товара» на стоимость фактически поступившего товара. Если при приемке товара обнаружились расхождения с документами поставщика по количеству или качеству товара, то один экземпляр акта направляется поставщику или грузоотправителю, а оплачивается только количество фактически поступившего товара. Если обнаружено расхождение по качеству (например, поступил товар другой сортности), то он приходится по рыночным ценам, соответствующим качественным характеристикам поступившего товара;

3) товар был предварительно оплачен, а при приемке товара обнаружены расхождения с документами поставщика. Бухгалтер делает проводки:

Дебет счета 60 субсчет «Авансы выданные»,

Кредит счета 51 «Расчетный счет» – на сумму предоплаты, перечисленной поставщику;

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 60 субсчет «Поставщики товара» – на сумму фактически поступившего товара;

Дебет счета 19 субсчет «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» – на сумму НДС по фактически поступившему товару;

Дебет счета 60 субсчет «Поставщики товара»,

Кредит счета 60 субсчет «Авансы выданные» – зачет предоплаты на сумму фактически поступившего товара с учетом НДС;

Дебет счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям»,

Кредит счета 60 субсчет «Авансы выданные» – на сумму недостающего товара (по ценам поставщика с учетом НДС).

**Формы № ТОРГ-2 и № ТОРГ-3** применяются для оформления поступления товара, имеющего количественные и качественные расхождения по сравнению с данными, указанными в сопроводительных документах поставщика.

При этом форма № ТОРГ-3 применяется при поступлении в торговую организацию товара от иностранного партнера по импортному контракту.

Акты, составленные по формам № ТОРГ-2 и ТОРГ-3, являются юридическим основанием для предъявления претензии поставщику или грузоотправителю.

Приемку товара осуществляет комиссия, назначенная приказом руководителя организации. Принимая товар по количеству, члены комиссии сравнивают фактическое наличие товара с данными, которые указал поставщик или грузоотправитель в сопроводительных документах. Приемка товара по качеству и комплектности означает проверку соответствия фактического состояния товара требованиям к качеству, предусмотренным договором (контрактом). Акты составляют и подписывают члены комиссии, представители организации поставщика или грузоотправителя, эксперт организации, на которую возложено проведение экспертизы. Вместо эксперта можно пригласить компетентного представителя незаинтересованной организации.

Приемка импортных товаров осуществляется в соответствии с условиями, оговоренными в контракте с иностранным поставщиком. При приемке импортных товаров приглашают экспертов Торгово-промышленной палаты. Если нет возможности их пригласить, то в приемке товара принимают участие представители других незаинтересованных организаций.

Приемка товаров, поступивших в ненарушенной таре от иностранного поставщика, осуществляется в обычном порядке, как и приемка товаров от отечественного поставщика.

Акты составляются отдельно по каждому поставщику на каждую партию товара, поступившую по одному транспортному документу.

Те товары, по которым не установлены расхождения по количеству и качеству, в актах не перечисляются. Достаточно сделать в конце акта отметку следующего содержания: «По остальным товарно-материальным ценностям расхождений нет».

После составления акта его необходимо утвердить у руководителя и передать в бухгалтерию организации под расписку. Вместе с актом в бухгалтерию передаются все сопроводительные документы (товарная накладная, железнодорожная накладная, товарно-транспортная накладная, счет, счет-фактура и т. д.). Бухгалтерия делает расчет суммы претензии, а юрист торговой организации составляет и направляет претензионное письмо поставщику, грузоотправителю или транспортной организации, перевозившей груз.

На основании акта бухгалтер делает такие проводки.

При количественном расхождении:

Дебет 41 «Товары»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Поставщики товара» – на стоимость фактически поступившего товара;

Дебет счета 19 субсчет «НДС по приобретенным материально-производственным запасам», Кредит счета 60 субсчет «Поставщики товара» – на сумму НДС по фактически поступившему товару.

Если торговая организация произвела предоплату товара (полностью или частично), которая превышает стоимость фактически поступившего товара, то на сумму превышения бухгалтер делает проводку:

Дебет счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям», Кредит счета 60 субсчет «Авансы выданные».

Основанием для проводки являются бухгалтерские расчеты претензионных (рекламационных) сумм.

Если недостача произошла не по вине поставщика, то бухгалтер делает проводку:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Поставщики товара» – на сумму недостачи.

После выяснения причин недостачи и определения лиц, которые будут возмещать потери (либо невозможности определения таких лиц), делается запись по Кредиту счета 94.

При расхождениях по качеству:

1) товар, не соответствующий по качеству условиям поставки, но годный для дальнейшей реализации по пониженным ценам (например, в результате незначительных внешних дефектов, более низкой сортности товара, более низких потребительских свойств и т. п.), приходится по ценам поставщика:

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Поставщики товара» – на стоимость товара без учета НДС по документам поставщика;

Дебет счета 19 субсчет «НДС по приобретенным материально-производственным запасам», Кредит счета 60 субсчет «Поставщики товара» – на сумму НДС, указанную в документах поставщика.

Затем отражается уценка товара:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кредит счета 41 «Товары» – на сумму уценки товара до стоимости, соответствующей фактическому качеству товара;

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

Кредит счета 19 субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» – сумма НДС, приходящаяся на сумму уценки.

И, наконец, бухгалтер делает проводку на сумму претензии поставщику:

Дебет счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям», Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

2) некачественный товар подлежит возврату поставщику.

*Первый вариант.* Товар был предварительно оплачен.

Организация-покупатель не принимает на баланс указанный товар, а приходит его за балансом.

Бухгалтер отразит эту операцию записью по Дебету забалансового счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» на сумму поступившего товара с учетом НДС.

После составления акта и претензионных документов организация-покупатель оформляет накладную на возврат товара, на основании которой бухгалтер сделает запись по Кредиту забалансового счета 002.

Одновременно в бухгалтерском балансе бухгалтер сделает запись:

Дебет счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям»,

Кредит счета 60 субсчет «Авансы выданные» – на сумму предоплаты за товар, который оказался некачественным и был возвращен поставщику.

*Второй вариант.* Поступивший товар оплачен не был.

Бухгалтер отразит эту операцию записью по Дебету забалансового счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» на сумму поступившего товара с учетом НДС.

После составления акта и претензионных документов организация-покупатель оформляет накладную на возврат товара, на основании которой бухгалтер сделает запись по Кредиту забалансового счета 002.

Акт по форме № ТОРГ-2 составляется в четырех экземплярах, а по форме № ТОРГ-3 – в пяти экземплярах.

В сопроводительных документах на поступивший товар делается отметка об обнаруженных расхождениях и о составлении акта. При этом необходимо указать номер и дату составления акта.

**Форма № ТОРГ-4** служит основанием для принятия к учету товаров по неотфактурованным поставкам. Неотфактурованными поставками называют поступление грузов без расчетных документов поставщиков.

Акт составляется в двух экземплярах по фактическому наличию поступившего товара в присутствии материально ответственного лица. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, а второй остается у материально ответственного лица.

При поступлении товаров без расчетных документов поставщика они приходятся условно по цене, предусмотренной в договоре поставки. Эта цена указывается в акте. Если в договоре поставки или купли-продажи цена не предусмотрена и не может быть определена исходя из условий договора, то устанавливается цена, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары. Данное положение вытекает из п. 3 ст. 424 ГК РФ. Цена при сравнимых обстоятельствах означает рыночную цену, сложившуюся в регионе продавца на момент отгрузки товара. Принципы определения рыночной цены товара изложены в ст. 40 НК РФ.

На основании акта по форме № ТОРГ-4 бухгалтер сделает проводку:

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

К счету 41 следует открыть специальный субсчет «Неотфактурованные поставки». Когда в организацию поступят расчетные документы поставщика, бухгалтер сторнирует ранее сделанные проводки и отразит поступление товара в обычном порядке, установленном учетной политикой организации.

**Форма № ТОРГ-5** составляется в случаях, когда товар поступает в торговую организацию в таре или упаковке, которая не указана в счете поставщика отдельной строкой, а цена на нее включена в цену товара. При распаковывании поступившего товара тара, цена которой включена в цену товара, приходится отдельно.

Акт составляется в двух экземплярах в присутствии материально ответственного лица. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, а второй остается у материально ответственного лица.

Бухгалтер на основании акта отражает поступление тары по Дебету балансового счета 41 «Товары» субсчет «Тара» и Кредиту балансового счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Поставщики товара».

### **3.1. Бухгалтерские и налоговые аспекты поступления товаров от поставщика**

При поступлении товаров от поставщиков, если товары согласно учетной политике учитываются по цене приобретения, в учете должны быть сделаны следующие записи:

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – оприходованы товары по цене приобретения;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражен в учете налог на добавленную стоимость на поступившие товары.

Если товары учитываются по продажной цене, схема записей имеет вид:

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – оприходованы товары по цене приобретения;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражен в учете налог на добавленную стоимость на поступившие товары;

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 42 «Торговая наценка» – отражена в учете торговая наценка на поступившие товары.

Приведенная корреспонденция счетов используется, как правило, тогда, когда товары учитываются на счете 41 по покупным ценам, т. е. отсутствуют какие-либо другие расходы, связанные с приобретением товаров.

Если при приемке поступивших в организацию товаров выявлены недостача и порча, то необходимо руководствоваться положениями Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, в которых подробно разъяснен порядок списания недостач в пределах и сверх норм естественной убыли.

В соответствии с п. 58 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ недостача и порча товаров, выявленные организацией при приемке, должны быть отражены в учете следующим образом:

1) сумма недостачи и порчи товаров в пределах норм естественной убыли определяется путем умножения количества недостающих и (или) испорченных материалов на продажную цену поставщика. Другие суммы, в том числе транспортные расходы и налог на добавленную стоимость, относящиеся к ним, не учитываются;

2) недостача и порча товаров сверх норм естественной убыли учитываются по фактической себестоимости.

В фактическую себестоимость включаются:

1) стоимость недостающих и испорченных товаров, определяемая путем умножения их количества на договорную (продажную) цену поставщика (без налога на добавленную стоимость). По подакцизным товарам в договорную (продажную) цену включаются акцизы. Если испорченные товары могут быть проданы (с уценкой), они приходуется по ценам возможной продажи с уменьшением на эту сумму потерь от порчи товаров;

2) сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным товарам.

Эта доля определяется путем умножения стоимости недостающих и испорченных товаров на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списа-

ния, к их общей стоимости (по продажным ценам поставщика) по данной поставке (без налога на добавленную стоимость);

3) сумма налога на добавленную стоимость, относящаяся к основной стоимости недостающих и испорченных товаров и к транспортным расходам, связанным с их приобретением.

Товарные потери, возникающие от естественной убыли, боя, исчисляются по нормам в порядке, установленном действующими инструкциями.

Нормы естественной убыли применяются в тех случаях, когда при приемке обнаружена фактическая недостача товаров против массы, указанной в сопроводительных документах. В нормы не включаются потери, образующиеся вследствие порчи товаров, повреждения тары, а также разница между фактической массой тары и массой по трафарету (завес тары).

Если при приемке товаров выявлено их несоответствие договору, то бухгалтер в любом случае должен кредитовать счет 60 по итогу полученного счета. Это связано с тем, что поставщик может как признать, так и не признать полностью или частично предъявляемую ему претензию. Таким образом, поставщик считается кредитором на полную сумму выставленных им счетов. Объем кредиторской задолженности не уменьшается до момента признания кредитором нарушения обязательств и размера нанесенного ущерба. Но покупатель обязан отразить также и сумму выставленных поставщику претензий.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов, если недостача (порча) товаров выявлена при приемке ценностей, то в бухгалтерском учете она отражается записью:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – только на сумму естественной убыли товаров (недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин);

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по претензиям» – на величину недостачи (порчи) товаров сверх норм естественной убыли (сверх оговоренной величины).

На счете 94 следует отражать только недостачи ценностей, которые являются собственностью торговой организации. Недостача товаров в пределах предусмотренных норм считается потерями получателя, поэтому в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета подлежит отражению по Дебету счета 94 и Кредиту счета 60.

Ценности, которые получатель недополучил по вине поставщика (транспортной организации), он не признает своей собственностью, поэтому недостачу (порчу) товаров отражает по счету 76 субсчет «Расчеты по претензиям», по дебету которого отражаются расчеты по претензиям:

1) к поставщикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок;

2) к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостачи груза в пути сверх норм естественной убыли;

3) к поставщикам материалов, товаров, к организациям, перерабатывающим материалы предприятия, за обнаруженное несоответствие качества стандартам, техническим условиям, заказу;

4) за брак, возникший по вине поставщиков, в сумме, признанной плательщиками или присужденной судом;

5) по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом.

Если поставщик соглашается с претензией, то в бухгалтерском учете она отражается записью:

Дебет счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям»,  
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена сумма предъявленной претензии поставщику;

Дебет счета 51 «Расчетные счета», 41 «Товары»,  
Кредит счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям» – отражено удовлетворение претензии поставщиком.

Сумма недостачи и порчи товаров, ранее отнесенная в Дебет счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям», списывается на счет 94 в случаях, когда иск к поставщику (транспортной организации) не удовлетворен судом и впоследствии относится в состав прочих расходов проводкой:

Дебет счета 91 субсчет «Прочие расходы»,  
Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Согласно подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ расходы в виде недостач в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены, принимаются в составе внереализационных расходов. Однако факт отсутствия виновных лиц должен быть подтвержден документально (например, решением суда).

При дебетовании счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям» возникает дебиторская задолженность. При этом сальдо по счету может числиться довольно долго (вплоть до решения суда и последующей оплаты или списания задолженности в убыток). Поэтому согласно Инструкции по применению Плана счетов, если вероятность того, что дебитор с этим долгом согласится, чрезвычайно мала, необходимо начислить резерв в размере оправданной минимальной величины претензии, в получении которой нет сомнений:

Дебет счета 91 субсчет «Прочие расходы»,  
Кредит счета 63 «Резерв по сомнительным долгам».

В противном случае создается фиктивное имущество в виде нереальной дебиторской задолженности.

Отметим, что признание судом вины дебитора еще не означает, что он вернет этот долг. Поэтому начисление резерва по сомнительным долгам в случае удовлетворения иска судом также необходимо, при этом величина сформированного резерва будет существенно меньше.

### 3.2. Неотфактурованные поставки

На практике нередко встречаются случаи, когда товар поступает в организацию без товаросопроводительных документов поставщика или они частично отсутствуют. Это называется неотфактурованной поставкой. Несмотря на отсутствие товаросопроводительных документов, товар все равно должен быть оценен и оприходован. В случае неотфактурованной партии товаров для оформления приемки и оприходования фактически полученных товаров используется Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика, по форме № ТОРГ-4.

Неотфактурованные поставки могут, например, возникать, когда в сопроводительных документах, которые получатель товара принимает от транспортной организации, указаны только номенклатура товаров и их количество, а цен нет.

Транспортная организация обычно отвечает только за сохранность и доставку товаров по номенклатуре и количеству, а цена для нее не имеет существенного значения.

При оприходовании такого товара у бухгалтера появляется необходимость оценить его (определить цену каждого наименования). Если товар еще не оплачен, то в момент получения неотфактурованной поставки покупателю известна только цена, указанная в договоре или в приложении к нему. Эту цену называют учетной (или плановой).

Именно по этой учетной цене товары принимаются к бухгалтерскому учету с последующим уточнением фактической себестоимости (п. 26 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01»).

После оприходования товара поставщику обычно сообщают о полученной поставке и прилагают акт о приемке.

Акт по форме № ТОРГ-4 можно применять для оформления любого поступления в организацию по фактическому наличию. Он составляется по крайней мере в двух экземплярах членами комиссии при участии материально ответственного лица. Один экземпляр передается в бухгалтерию, другой остается у материально ответственного лица.

Неотфактурованные поставки приходятся и учитываются до получения расчетных документов от поставщика по принятым в организации учетным или рыночным ценам. После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена должна быть скорректирована согласно поступившим расчетным документам с уточнением расчетов с организацией-поставщиком.

После поступления отгрузочных документов на товары, принятые в порядке неотфактурованной поставки, цены в ранее сделанных записях о поступлении товаров корректируются. Для этого делаются предварительные расчеты, оформленные в бухгалтерскую справку, и выясняются взаимоотношения с поставщиком. В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

1) при поступлении неотфактурованных товаров:

Дебет счета 41 субсчет «Неотфактурованные товары»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – оприходованы поступившие без счета поставщика товары на основании Акта о приемке по форме № ТОРГ-4;

Дебет счета 41 субсчет «Неотфактурованные товары»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – отражены расходы, связанные с приобретением товаров;

2) при получении расчетных документов поставщика:

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 41 субсчет «Неотфактурованные товары» – отражена стоимость неотфактурованных товаров после получения расчетных документов поставщика;

Дебет счета 41 «Товары», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 41 «Товары» – скорректирована стоимость товаров после получения расчетных документов поставщика согласно бухгалтерской справке.

Решить проблему неотфактурованных поставок лучше всего заключения договора. В договор следует включить пункт, согласно которому поставщик будет обязан передавать вместе с товаром правильно оформленные первичные документы и счета-фактуры. А также установить штраф за нарушение поставщиком этого положения договора. Кстати, даже если вы не предусмотрите в договоре штрафы, от поставщика все равно можно будет требовать возмещения убытков (ст. 15 ГК РФ).

А они налицо: невозможно было вовремя принять к вычету НДС – пришлось переплачивать налог в бюджет, не могли воспользоваться материалами – встало производство, не смогли выполнить заказ – потеряли ценного клиента.

### **Пример.**

ЗАО «Звезда» приобрело у ООО «Земля» 5 автомобилей для перепродажи. Цена каждого автомобиля согласно договору составила 150 000 руб., НДС 18 % – 27 000 руб. Товар был полностью оплачен, но пришел без накладной и счета-фактуры. Был составлен акт приемки-передачи, по которому и были оприходованы автомобили. Представитель организации поставщика имел при себе печать и обладал правом подписывать такие документы.

Через месяц ЗАО «Звезда» получило от ООО «Земля» накладную на автомобили и счет-фактуру.

Бухгалтер ЗАО «Звезда» сделал в учете следующие записи:

Дебет счета 60 субсчет «Расчеты за товары (работы, услуги)», Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 885 000 руб. – перечислен аванс поставщику;

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 60 «Неотфактурованные поставки» – 750 000 руб. (150 000 руб. × 5 шт.) – оприходованы автомобили на основании акта;

Дебет счета 19–3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»,

Кредит счета 60 субсчет «Неотфактурованные поставки» – 135 000 руб. – учтен НДС 18 %;

Дебет счета 60 субсчет «Неотфактурованные поставки»,

Кредит счета 60 субсчет «Расчеты за товары (работы, услуги)» – 885 000 руб. – получена товарная накладная и счет-фактура;

Дебет счета 68 субсчет «НДС»,

Кредит счета 19–3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» – 135 000 руб. – НДС 18 % принят к вычету.

При поступлении расчетных документов по неотфактурованным поставкам в следующем году после представления годовой бухгалтерской отчетности учетная стоимость товаров не меняется, а при уточнении расчетов с поставщиком суммы сложившейся разницы между учетной стоимостью оприходованных товаров и их фактической себестоимостью списываются в том месяце, в котором поступили расчетные документы.

При этом в бухгалтерском учете уменьшение стоимости товарных запасов отражается записью:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит счета 91 субсчет «Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году» – на сумму уменьшения стоимости материальных ценностей по неотфактурованным поставкам прошлых лет.

Увеличение стоимости материальных запасов отражается в учете следующим образом:

Дебет счета 91 субсчет «Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму увеличения стоимости материальных ценностей по неотфактурованным поставкам прошлых лет.

Суммы сложившейся разницы между учетной стоимостью оприходованных материальных запасов и их фактической себестоимостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы. Данная корректировка в соответствии с Методическими указаниями производится независимо от того, числятся ценности на счетах учета имущества или уже использованы в хозяйственной деятельности организации (списаны в производство, отчуждены и т. д.).

### 3.3. Бухгалтерский и налоговый учеты таможенных платежей при ввозе товаров

НДС и таможенная пошлина являются федеральными налогами, поэтому их учет осуществляется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», а таможенные сборы учитываются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Уплата их отражается в корреспонденции со счетами 50, 51, 52.

Сумма ввозной таможенной пошлины и сборов за таможенное оформление включается в покупную стоимость приобретаемых активов (товаров и материалов – п. 5 и 6 ПБУ 5/01, основных средств – п. 8 ПБУ 6/01).

При этом делается проводка:

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 68 субсчет «Расчеты по таможенной пошлине», 76 «Расчеты по таможенным сборам» – начислена ввозная таможенная пошлина, таможенный сбор.

В налоговом учете все не так однозначно.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения, включая в том числе и ввозные таможенные пошлины, и сборы (п. 2 ст.

254 НК РФ), т. е. стоимость материалов в обоих видах учета включает в себя таможенные сборы и пошлины.

Стоимость товаров определяется по стоимости их приобретения по условиям контракта (подп. 3 п. 1 ст.

268 и 320 НК РФ). Однако таможенные пошлины и сборы за таможенное оформление, уплаченные таможенному органу, в налоговом учете стоимости товара не формируют. Для целей налогообложения прибыли таможенная пошлина и таможенные сборы, уплаченные при ввозе товара, являются косвенными расходами и признаются в месяце их осуществления (ст. 252, 320, 272 НК РФ). Таким образом, стоимость ввезенных товаров в бухгалтерском и налоговом учетах будет различаться.

В Письме МНС РФ от 05.09.2003 г. № ВГ-6-02/945@ «По вопросам, связанным с применением гл. 25 Налогового кодекса РФ» налоговики предписывают включать ввозные таможенные пошлины в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, а не в покупную стоимость товаров. Но это работает только в отношении товаров. НДС, уплаченный на таможне по импортированным товарам, можно принять к вычету (п. 2 ст. 171 НК РФ). При этом купленные товары должны быть приобретены для осуществления производственной деятельности или иных операций, облагаемых НДС, либо для перепродажи.

**Внимание:** НДС принимается к вычету в том налоговом периоде (месяце или квартале), в котором импортные товары были оприходованы на балансе организации. Перечислены к этому времени деньги за товар иностранному партнеру или нет – значения не имеет (п. 44 Методических рекомендаций по применению гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ, утвержденных Приказом МНС РФ от 20.12.2000 г. № БГ-3-03/447 (с изм. и доп. от 22 мая 2001 г., 6 августа, 17 сентября 2002 г., 19 сентября, 26 декабря 2003 г.)). Документами, подтверждающими право на вычет, в данном случае будут внешнеэкономический договор (контракт), инвойс (счет) и грузовая таможенная декларация, где в графе 47 записана сумма НДС, уплаченного на таможне. Есть случаи, когда НДС, уплаченный на таможне, к вычету не принимается, а включается в стоимость приобретаемых товаров.

Эти случаи перечислены в п. 2 ст. 170 НК РФ. Вот основные из них:

1) импортируемые товары используются для производства и реализации товаров, которые НДС не облагаются;

2) импортируемые товары используются для производства и реализации товаров, местом реализации которых территория России не признается;

3) покупатель импортированных товаров не является плательщиком НДС или использовал свое право на освобождение от уплаты налога (ст. 145 НК РФ);

4) импортируемые товары предполагается использовать для операций, которые не признаются реализацией товаров (работ, услуг) по ст. 146 НК РФ.

Для того чтобы произвести вычет по НДС, счета-фактуры оформлять не нужно. Вместо них используются грузовые таможенные декларации (ГТД) или их заверенные копии, которые прилагаются к журналу учета полученных счетов-фактур. Можно зарегистрировать ГТД в книге покупок только в том случае, если НДС уплачен на таможне и если товар оприходован.

### Пример.

Организация «Весна» получила от зарубежного поставщика «ППЕ-групп» партию товаров из Германии, контрактная стоимость которых равна 18 000 евро.

Величина таможенной пошлины составляет 3600 евро, а сумма уплаченного на таможне НДС:  $(18\,000 \text{ евро} + 3600 \text{ евро}) \times 18\% = 3888 \text{ евро}$ .

Таможенные платежи были перечислены 25 мая 2004 г. платежным поручением № 201. Официальный курс ЦБ РФ на эту дату составил 35,60 руб. за 1 евро. Поэтому были перечислены: таможенная пошлина – 128 160 руб.  $(3600 \text{ евро} \times 35,6 \text{ руб. за 1 евро})$  и НДС – 138 412,80 руб.  $(3888 \text{ евро} \times 35,6 \text{ руб. за 1 евро})$ .

При ввозе товара была оформлена грузовая таможенная декларация под номером 10004002/250504/0004236. В этот же день товары приняты к учету (произошел переход права собственности на основании условий контракта).

25 мая 2004 г. в Книге покупок организации «Весна» сделана запись:

В графе 8а указываем таможенную стоимость товаров в рублях:  $(18\,000 \text{ евро} + 3600 \text{ евро}) \times 35,6 \text{ руб. за 1 евро} = 768\,960 \text{ руб.}$

В графе 8 – сумму таможенной стоимости товаров с НДС:  $768\,960 \text{ руб.} + 138\,412,80 \text{ руб.} = 907\,372,80 \text{ руб.}$

Запись в Книге покупок будет выглядеть так (см. табл. 1).

Таблица 1. Книга покупок

| № п/п | Дата и номер счета-фактуры | Дата оплаты счета-фактуры | Дата принятия на учет товаров (работ, услуг) | Наименование продавца | ИНН продавца | КПП продавца | Страна происхождения. Номер ГТД       | Всего покупок, включая НДС | В том числе                        |            |
|-------|----------------------------|---------------------------|----------------------------------------------|-----------------------|--------------|--------------|---------------------------------------|----------------------------|------------------------------------|------------|
|       |                            |                           |                                              |                       |              |              |                                       |                            | покупки, облагаемые по ставке 18 % | Сумма НДС  |
|       |                            |                           |                                              |                       |              |              |                                       |                            | Стоимость покупок без НДС          |            |
| 1     | 2                          | 3                         | 4                                            | 5                     | 5а           | 5б           | 6                                     | 7                          | 8а                                 | 8б         |
| 64    | —                          | 25.05.2004 г., пп. № 201  | 25.05.2004 г.                                | ППЕ-групп             | —            | —            | Германия<br>10004002 / 250504/0004236 | 907 372,80                 | 768 960                            | 138 412,80 |

Таможенная пошлина и таможенные сборы формируют налогооблагаемую прибыль в одном отчетном периоде, а бухгалтерскую прибыль – в последующих отчетных периодах (по мере реализации приобретенного товара). У торговой организации, возникает налогооблагаемая временная разница, которая ведет к образованию отложенного налогового обяза-

тельства. В бухгалтерском учете расходы признаются позже, чем в налоговом (подп. 8–10, 12, 15 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»). Рассмотрим, как учесть возникшую разницу на конкретном примере.

**Пример.**

31 марта 2004 г. организация оптовой торговли (плательщик НДС) приобрела по контракту, заключенному с иностранным контрагентом, товар контрактной стоимостью 29 413,8 USD. Поставка товара осуществляется на условиях DDU таможня конкретного города (Поставка без уплаты пошлины (наименование пункта назначения) – Delivered duty unpaid (Named place of destination) DDU..., т. е. таможенная очистка возлагается на покупателя). Право собственности на товар переходит к организации в момент оформления грузовой таможенной декларации (ГТД). Организация уплачивает:

- 1) ввозную таможенную пошлину в рублях в размере 10 % от таможенной стоимости товара;
- 2) сборы за таможенное оформление в размере 0,1 % в рублях и 0,05 % в иностранной валюте;
- 3) НДС по ставке 18 % от таможенной стоимости товара и подлежащей уплате таможенной пошлины.

Таможенная стоимость соответствует контрактной стоимости товара. Курс USD, установленный ЦБ РФ, на дату оформления ГТД и уплаты таможенных платежей составляет 31,3805 руб. за 1 USD.

В этот же день 50 % товара было продано покупателю. Выручка от продажи составила 720 000 руб., в том числе НДС – 120 000 руб. Условно примем, что других операций не было.

Согласно учетной политике организация уплачивает НДС «по отгрузке». Доходы и расходы для целей налогообложения прибыли организация определяет методом начисления. Отчетные периоды по налогу на прибыль – первый квартал, полугодие, 9 месяцев.

Фактическую себестоимость товара организация учитывает на субсчете 41–1. Налогооблагаемая временная разница из-за отклонений в стоимости товара – на субсчете 41–4.

В бухгалтерском учете сделаны проводки:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,  
Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 92 302 руб. ( $29\,413,8 \text{ USD} \times 10\%$

$\times 31,3805 \text{ руб. за } 1 \text{ USD}$ ) – уплачена ввозная таможенная пошлина в рублях;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,  
Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 461,51 руб. ( $29\,413,8 \text{ USD} \times$

$31,3805 \text{ руб. за } 1 \text{ USD} \times 0,05\%$ ) – уплачен таможенный сбор в валюте (вид 11);

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,  
Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 923,02 руб. ( $29\,413,8 \text{ USD} \times$

$31,3805 \text{ руб. за } 1 \text{ USD} \times 0,1\%$ ) – уплачен таможенный сбор в рублях (вид 10);

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,  
Кредит 51 счета «Расчетные счета» – 182 757,9 руб. ( $(29\,413,8 \text{ USD} \times$

$31,3805 \text{ руб. за } 1 \text{ USD} + 92\,302 \text{ руб.}) \times 18\%$ ) – уплачен НДС по ставке 18 % от суммы таможенной стоимости товара и подлежащей уплате таможенной пошлины;

Дебет счета 41–1 «Товары на складах»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 923 019,75 руб. ( $29\,413,8 \text{ USD} \times 31,3805 \text{ руб. за } 1 \text{ USD}$ ) – отражена фактическая стоимость товара на дату перехода права собственности;

Дебет 41–4 «Покупные изделия»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 93 686,53 руб. ( $92\,302 \text{ руб.} + 461,51 \text{ руб.} + 923,02 \text{ руб.}$ ) – учтена ввозная таможенная пошлина и таможенные сборы за оформление;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 182 757,9 руб. – учтен НДС, уплаченный на таможне;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – 182 757,9 руб. – принят к вычету НДС;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

Кредит счета 90–1 «Выручка» – 720 000 руб. – признана выручка от реализации товара;

Дебет счета 90–3 «Налог на добавленную стоимость»,

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – 120 000 руб. – отражен НДС по реализации;

Дебет счета 90–2 «Себестоимость продаж»,

Кредит счета 41–1 «Товары на складах» – 461 509,88 руб. ( $923\,019,75 \text{ руб.} \times 50\%$ ) – списана себестоимость проданного товара;

Дебет счета 90–3 «Налог на добавленную стоимость»,

Кредит счета 41–4 «Налогооблагаемая временная разница» – 46 843,27 руб. ( $93\,686,53 \text{ руб.} \times 50\%$ ) – списано 50 % таможенных пошлин и сборов, относящихся к проданному товару;

Дебет счета 90–9 «Прибыль / убыток от продаж»,

Кредит счета 99–1 «Прибыли и убытки» – 91 646,85 руб. ( $720\,000 \text{ руб.} - 120\,000 \text{ руб.} - 461\,509,88 \text{ руб.}$

$- 46\,843,27 \text{ руб.}$ ) – отражен финансовый результат;

Дебет счета 99–2 «Прибыли и убыток»,

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – 21 995 руб. ( $91\,646,85 \text{ руб.} \times 24\%$ ) – отражен условный расход по налогу на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль от реализации товара за отчетный период составит 44 803,59 руб. ( $720\,000 \text{ руб.} - 120\,000 \text{ руб.} - 461\,509,88 \text{ руб.} - 93\,686,53 \text{ руб.}$ ).

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» – 11 242 руб. ( $(93\,686,53 \text{ руб.} - 46\,843,27 \text{ руб.}) \times 24\%$ ) – отражено отложенное налоговое обязательство.

Налог на прибыль к уплате в бюджет составит 10 753 руб. ( $21\,995 \text{ руб.} - 11\,242 \text{ руб.}$ ).

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемой временной разницы (в данном случае в последующих периодах при реализации оставшегося импортного товара) будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в отчетном периоде

отложенные налоговые обязательства, отражаются в бухгалтерском учете проводкой:

Дебет счета 77 «Отложенные налоговые обязательства», Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Те, кто учитывают товары, ищут пути учета таможенных пошлин, с тем чтобы приблизить стоимость товара в бухгалтерском учете к его налоговой стоимости и не использовать ПБУ 18/02. И такие возможности оптимизации учета с использованием нормативных актов по бухгалтерскому учету есть.

Во-первых, обратимся к Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденному Приказом Минфина России от 09.06.2001 г. № 44н, в п. 2 которого сказано, что товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц, и предназначены для продажи.

Во-вторых, в приложении 2 к Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденным Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (с изм. и доп. от 23 апреля 2002 г.), таможенные и иные платежи, связанные с импортом материальных ценностей, названы в качестве составной части транспортно-заготовительных расходов (ТЗР).

В бухгалтерском учете расходы по доставке товаров (в том числе таможенные пошлины) организации могут учитывать двумя способами: включать их в стоимость товаров (п. 6 ПБУ 5/01) либо учитывать отдельно в составе расходов на продажу (п. 13 ПБУ 5/01). Выбранный вариант нужно закрепить в учетной политике.

Если в бухгалтерском учете организация учитывает таможенные расходы в стоимости товаров, то принципы распределения будут те же, что и для материалов.

Обычно торговые организации не включают расходы по доставке товаров в их стоимость, а учитывают в составе расходов на продажу на счете 44 «Расходы на продажу». На счете 44 также возможно учитывать ТЗР разными способами.

Прежде всего, если организация приходит товары по учетным ценам, нужно решить, выделять ли транспортные расходы из общей массы отклонений от учетной цены или нет. В первом случае транспортные расходы нужно учесть на отдельном субсчете «Транспортные расходы по доставке товаров до складов» к счету 44 «Расходы на продажу».

Если вы решите учитывать транспортные расходы на отдельном субсчете к счету 44, вы должны решить, считать ли издержки (транспортные расходы по доставке), приходящиеся на остаток товаров, на конец отчетного периода путем специального расчета или не считать. В зависимости от этого данный субсчет либо будет иметь переходящий остаток, либо на конец месяца он остатка иметь не будет. Поскольку в налоговом учете данный расчет производится только по расходам, связанным с доставкой, то эти расходы необходимо отделить от таможенных платежей, выделив для каждого из них отдельные субсчета. В зависимости от объема таможенных

пошлин можно предусмотреть варианты их списания на расходы – полностью либо в установленной пропорции.

Этот метод расчета также позволяет приблизить бухгалтерский учет к налоговому учету. Однако для полного их совпадения необходимо, чтобы величина транспортных расходов и контрактная цена товара в обоих учетах были одинаковыми.

Если издержки обращения на остаток товаров вы решили не рассчитывать, то можно по окончании месяца все расходы, собранные на счете 44, списывать в Дебет счета 90. Такой вариант разрешен п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации». Согласно нему все коммерческие расходы, под которыми понимаются расходы на продажу, могут полностью включаться в себестоимость проданных товаров. В этом случае счет 44 не будет иметь сальдо на конец месяца.

Итак, вариантов учета много, все их мы назвали. Каждая организация имеет свою специфику транспортно-заготовительных расходов и свой объем таможенных платежей. Поэтому то, какой способ закрепить в учетной политике, каждый главный бухгалтер решает самостоятельно, опираясь на нормативные документы и свое профессиональное суждение. С 1 января 2005 г. планируется введение в действие изменений и дополнений в гл. 25 НК РФ, которые, в частности, направлены на сближение налогового и бухгалтерского учета. В проекте закона сказано, что организации в налоговом учете, как и в бухгалтерском, смогут включать таможенные пошлины в первоначальную стоимость товаров, закрепив соответствующие положения в учетной политике. Так что у бухгалтеров есть время подумать, как же учитывать таможенные платежи и какие положения учетной политики следует разработать в свете предстоящих изменений в налоговом законодательстве.

### 3.4. Хранение товаров

Хранение товаров на складах торговой организации может осуществляться одним из следующих способов:

1) *сортовым*. При этом способе товары различной сортности размещаются отдельно друг от друга. Такой способ хранения позволяет наиболее рационально использовать складскую площадь и оперативно контролировать расход товаров. При этом способе необходимо разделять товары одного сорта, поступившие по разным ценам;

2) *партионным*. Каждая партия товара, поступившая на склад по одному транспортному документу, хранится отдельно. При этом в состав партии товаров могут входить товары различных сортов и наименований. В данном случае складская площадь используется нерационально, так как остатки товаров одного и того же сорта хранятся в разных местах. С другой стороны, при таком способе хранения можно выявлять излишки и недостачу по каждой партии товаров и контролировать их оплату;

3) *партионно-сортовым*. Каждая партия поступивших на склад товаров хранится отдельно. При этом внутри партии товары разбираются по наименованиям и сортам и также размещаются отдельно;

4) *по наименованиям*. Товары одного наименования хранятся отдельно от товаров других наименований.

Товары, хранящиеся на складе, должны быть снабжены товарным ярлыком.

**Форма № ТОРГ-11 «Товарный ярлык»** применяется для учета товарно-материальных ценностей в местах хранения товара. Товарный ярлык заполняется в одном экземпляре материально ответственным лицом на каждое наименование с проставлением порядкового номера ярлыка.

Товарный ярлык хранится вместе с товарно-материальными ценностями по их местонахождению.

Данные товарного ярлыка применяются для заполнения инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей.

Вне зависимости от того, каким способом хранятся товары, материально ответственные лица должны соблюдать принципы товарного соседства. Например, товары, имеющие специфический запах, должны храниться отдельно от товаров, восприимчивых к запаху. Готовые продукты хранятся отдельно от сырья и полуфабрикатов. Продовольственные и непродовольственные товары размещаются на разных складах или в обособленных складских помещениях. Полный перечень правил товарного соседства определен многочисленными нормативно-техническими документами по отдельным видам товаров.

Администрация торговой организации обязана обеспечить соблюдение санитарных норм и правил, норм складирования, а также требований пожарной безопасности.

Государственными и общетраслевыми стандартами, иными нормативными документами, стандартами, разработанными самой торговой организацией, устанавливается режим хранения товаров. Под режимом хранения понимают:

- 1) температуру хранения;
- 2) влажность;
- 3) освещение;
- 4) сроки хранения.

Например, режим хранения продуктов из свинины вареной установлен ГОСТом 18236-85, молока сгущенного с сахаром консервированного – ГОСТом 718-84, муки, круп – ГОСТом 26791-85, изделий фарфоровых и фаянсовых – ГОСТом 28389-89 и т. д.

Так, ГОСТом 10581-91 для швейных изделий установлены следующие условия хранения:

1) изделия должны храниться в крытых складских помещениях и быть защищены от прямого попадания солнечных лучей и атмосферных воздействий;

2) изделия, транспортируемые в подвешенном или сложенном виде, должны храниться до реализации в подвешенном виде, транспортируемые в потребительской таре или связанными пачками, в бумаге или без нее – на стеллажах;

3) расстояние от пола до нижней части полки стеллажа должно быть не менее 0,2 м, от внутренних стен до изделий – не менее 1 м, между стеллажами – не менее 0,7 м.

Если при хранении товара произошла его порча, то в первую очередь комиссия проверяет режим хранения. При нарушении указанного режима виновные лица возмещают организации убытки от порчи товара.

### 3.5. Количественно-суммовой учет товаров

В торговых организациях, ведущих количественно-суммовой учет товаров, для аналитического учета применяются карточки унифицированной **формы № ТОРГ-28**.

Карточка ведется материально ответственным лицом на каждое наименование и сорт товара. Записи в карточке производятся в количественном и суммовом выражении на основании первичных приходных и расходных документов, которые материально ответственное лицо сдает в бухгалтерию с товарным отчетом.

Если количественно-суммовой учет применяется в организации розничной торговли, ведущей учет товаров по продажным (розничным) ценам, то на однородные товары с одинаковыми розничными ценами открывается одна карточка.

#### **Пример.**

Торговая организация ООО «Электроника» имеет оптовый склад и розничный магазин. На складе товары учитываются по покупным ценам, а в магазине – по розничным. В магазин товары поступают только с оптового склада.

27 апреля 2005 г. со склада в магазин по накладной на внутреннее перемещение № 67 поступила партия телевизоров «Самсунг» в количестве 30 штук. Учетная цена склада составляет 10 000 руб. за 1 телевизор, торговая наценка розничного магазина составляет 2000 руб. на одну товарную единицу.

28 апреля было продано 10 телевизоров, 29 апреля – 12 телевизоров, 30 апреля – 5 телевизоров.

30 апреля со склада поступило еще 10 телевизоров по накладной № 70. Учетная цена этих телевизоров на складе составляет 9000 руб., а розничная цена в магазине – 12 000 руб. Поэтому приход 10 телевизоров записывается на ту же карточку № 58.

Материально ответственным лицом в розничном подразделении ООО «Электроника» является заведующая магазином. Приказом по организации установлен срок для составления товарного отчета – 4 дня. Заведующая магазином за период с 27 по 30 апреля составила товарный отчет (**форма № ТОРГ-29** для количественно-суммового учета).

Составлять товарный отчет по такой форме имеет смысл в розничных магазинах, ведущих количественно-суммовой учет и получающих товары со склада в небольших количествах, позволяющих обеспечить нормальный торговый процесс. Как правило, это специализированные магазины с ограниченным ассортиментом товаров.

Утром 1-го числа каждого месяца бухгалтер торговой организации с материально ответственным лицом производят сверку по товарным остаткам. Сверка проводится таким образом: выводится товарный остаток в суммовом выражении по всем карточкам формы № ТОРГ-28 на последнюю дату отчетного месяца и сверяется с данными последнего товарного отчета. Остаток по товарному отчету в суммовом выражении должен совпадать с суммой товарных остатков по карточкам.

#### **Пример.**

3 мая 2005 г. бухгалтер С. А. Андреева провела сверку с заведующей магазином Л. В. Троицкой.

Остаток товаров по последнему товарному отчету составил 623 000 руб.

Остаток товаров по карточкам составил:

- 1) карточка № 19 – 200 000 руб.;
- 2) карточка № 40 – 174 000 руб.;
- 3) карточка № 58 – 156 000 руб.;
- 4) карточка № 59 – 3000 руб.;
- 5) карточка № 60 – 90 000 руб.

Итого по карточкам: 623 000 руб.

Дебетовое сальдо по счету 41–2 в балансе по состоянию на 30 апреля 2005 г. составляет 623 000 руб.

Сверив все показатели, бухгалтер Андреева сделала подтверждающие записи в карточках о том, что остаток проверен.

В оптовой торговле учет товаров ведется по покупным ценам. Составление товарного отчета по форме № ТОРГ-29 является довольно сложным, так как для получения товарного остатка в покупных ценах необходимо и расходную часть товарного отчета составлять в этих ценах. Данные для отчета следует брать из карточек количественно-суммового учета (формы № ТОРГ-28).

Этот отчет содержит следующие показатели: сумму остатка с предыдущего товарного отчета в целом по подотчету материально ответственного лица, приход товаров за период по наименованиям, расход товаров за тот же период по наименованиям и остаток в суммовом выражении на конец периода.

Такая форма отчета может применяться в торговой организации с небольшим оборотом товаров и ограниченным товарным ассортиментом.

Как правило, для оптовых организаций применяется следующая схема учета товаров:

1) материально ответственное лицо ведет журнал учета товаров на складе (форма № ТОРГ-18);

2) бухгалтер присваивает каждому наименованию поступившего товара номенклатурный номер и открывает на каждый поступивший товар карточку количественно-суммового учета (форма № ТОРГ-28). Эта карточка передается материально ответственному лицу. Материально ответственное лицо производит в карточке записи по приходу и расходу товара. Если в организацию поступает новый товар с тем же наименованием и по той же покупной цене, то новая карточка не открывается, а записи производятся в прежней карточке;

3) материально ответственное лицо в сроки, установленные руководителем и главным бухгалтером организации, сдает бухгалтеру сопроводительный реестр сдачи документов (форма № ТОРГ-31), к которому прилагает приходные и расходные документы. Если со склада отпускается товар в мелкорозничную торговую сеть, то в реестр необходимо включить расходно-приходную накладную;

4) бухгалтер обрабатывает поступившие документы (делает по ним бухгалтерские проводки) и выводит товарный остаток на балансовом счете 41 «Товары» по каждому месту хранения товаров и материально ответственному лицу;

5) бухгалтер ежемесячно проводит сверку товарных остатков, которые числятся в карточках количественно-суммового учета (форма № ТОРГ-28), с товарным остатком в балансе.

На примере посмотрим, как оформить отчетные документы и провести в учете операции по движению товара по указанной схеме, а также дадим пояснения к заполнению форм.

**Пример.**

ООО «Красоптторг» является оптовой торговой организацией и имеет в своей структуре склады, объединенные территориально в торговую базу. На бакалейном складе № 38 материально ответственным лицом (лицом, отвечающим за сохранность товара) является заведующая складом О. Л.

Кравцова. Она ведет количественный и стоимостный (суммовой) учет поступления и отпуска товаров.

Поступление и отпуск товаров по наименованиям и количеству завскладом регистрирует в Журнале учета товаров на складе (форма № ТОРГ-18), предназначенном для количественного учета товаров. Он содержит такие показатели:

- 1) дату и номер приходных и расходных документов;
- 2) приход, расход и остаток каждого наименования товара по количеству;
- 3) сведения о поставщике или покупателе товара;
- 4) прочие сведения (в седьмой графе можно указать, например, дату регистрации документа, сведения о поступивших товарах и пр.).

Журнал применяется для учета движения и остатков товаров и тары на складе (в кладовой). При компьютерной обработке приходных и расходных документов возможен вариант получения формы журнала в виде отдельной ведомости на бумажных и машинных носителях информации.

Журнал ведется материально ответственными лицами по наименованиям, сортам, количеству и цене. Записи в него производятся на основании приходно-расходных документов или накопительных ведомостей по учету отпуска товаров и тары за день.

**Пример.**

На складе № 38 организованы хранение и продажа муки. Для контроля над ежедневным количественным остатком муки завскладом открывает в журнале страницу «Мука пшеничная, высший сорт». На этой странице производятся записи по всему приходу и расходу муки независимо от ее покупной и продажной цены. Материально ответственное лицо ежедневно знает остаток по каждому наименованию товара. ООО «Красоптторг» ведет учет товаров по покупным ценам.

15 января 2005 г. на склад № 38 поступила мука от ООО «Восток» по накладной № 039. Всего поступило 1000 кг муки по цене 11 руб. (в том числе НДС 1 руб.) за 1 кг. Таким образом, учетная (покупная) цена муки, поступившей на склад 15 января, составляет 10 руб. Учетная (покупная) цена муки, которая числилась в остатках на 15 января 2005 г., составляла 9 руб.

Поэтому при получении приходных документов (накладной № 039) бухгалтер ООО «Красоптторг» открыла карточку количественно-суммового учета № 114 и передала ее завскладом О. Л. Кравцовой для ежедневного

отражения движения и остатков муки пшеничной высшего сорта по учетной цене 10 руб.

Покупная цена муки, поступившей на склад 12 февраля 2005 г., составляет также 10 руб. за 1 кг. Поэтому завскладом О. Л. Кравцова записала приход этой муки на ту же карточку № 114. В карточке № 114 указано, что 18 января индивидуальный предприниматель В. В. Иванов получил 150 кг муки по накладной № 27, а в журнале учета движения товара на складе написано, что по этой накладной отпущено индивидуальному предпринимателю В. В. Иванову 400 кг муки. Это связано с тем, что отпускная цена на муку одинаковая, а учетная цена – разная. Индивидуальному предпринимателю В. В. Иванову было отпущено 150 кг муки по учетной цене 10 руб. и 250 кг муки по учетной цене 9 руб., о чем произведена запись в другой карточке количественно-суммового учета.

В ООО «Красоптторг» установлена ежедневная отчетность материально ответственных лиц. Завскладом О. Л. Кравцова на основании приходных и расходных документов за текущий день составляет сопроводительный реестр в конце дня и утром следующего дня сдает его бухгалтеру. Форма № ТОРГ-31 «Сопроводительный реестр сдачи документов» применяется для регистрации приходных и расходных документов, составляется в двух экземплярах материально ответственным лицом на приходные и расходные документы по операциям за отчетный период.

Первый экземпляр с приложенными к нему документами под расписку передается в бухгалтерию или на обработку средствами вычислительной техники. Второй экземпляр остается у материально ответственного лица.

### **Пример.**

В нашем примере завскладом составила за 15 января 2005 г. реестр по форме № ТОРГ-31. Бухгалтер на основании первичных документов, приложенных к сопроводительному реестру, сделала бухгалтерские проводки. Например, по товарной накладной № 039 от 15 января 2002 г. от ООО «Восток» сделаны следующие проводки:

Дебет счета 41–1 «Товары на складах»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 10 000 руб. (1000 кг × 10 руб.) – оприходована мука по покупным ценам;

Дебет счета 19–3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным ценностям»,

Кредит счета 60–1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 1000 руб. – предъявлен НДС поставщиком на стоимость муки.

### 3.6. Прямые расходы в торговле

Предприятия торговли в составе прямых учитывают только две группы расходов. Во-первых, стоимость покупных товаров, реализованных в текущем месяце. Во-вторых, расходы на доставку покупных товаров до склада налогоплательщика, если по условиям договора они не включены в цену приобретения товара (ст. 320 НК РФ).

Прямые расходы на доставку уменьшают доход частично по мере реализации товара. Они должны распределяться между реализованными товарами и остатком товара на складе ежемесячно.

Все остальные расходы являются косвенными. Они уменьшают выручку от реализации товаров в момент их возникновения в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от факта их оплаты (ст. 272 НК РФ).

*Покупная стоимость реализованных товаров* является самостоятельным прямым расходом и принимается к уменьшению дохода от реализации непосредственно в момент их реализации. Она не суммируется с расходами на доставку. Покупная стоимость отгруженных, но не реализованных на конец месяца товаров не включается в состав расходов, связанных с производством и реализацией, до момента реализации этих товаров.

Формирование покупной стоимости товаров в налоговом и бухгалтерском учетах различно. В бухгалтерском учете в стоимость товаров, приобретенных за плату, включаются все фактические затраты на приобретение за исключением НДС и других возмещаемых налогов (подп. 5, 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»). Например, сумма, уплачиваемая по договору купли-продажи товаров, ввозная таможенная пошлина и таможенные сборы, посреднические вознаграждения, страховка, иные затраты, связанные с приобретением товара. Если организация не уплачивает НДС (например, освобождена от его уплаты по ст. 145 НК РФ), то в фактическую стоимость товара включается и НДС, уплачиваемый на таможне и поставщику (п. 3 ст. 145, подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ).

При реализации товаров списать их покупную стоимость можно одним из следующих методов (п. 16 ПБУ 5/01), который фиксируется в учетной политике предприятия:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) по себестоимости первых по времени приобретений (фифо);
- 4) по себестоимости последних по времени приобретений (лифо).

К налоговому учету товары принимаются по стоимости, определяемой исходя из цены их приобретения по условиям договора, т. е. по договорной цене (подп. 3 п. 1 ст. 268, ст. 320 НК РФ). У неплательщиков НДС – с учетом суммы НДС, уплаченной поставщику и таможенному органу (подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ).

В отличие от бухгалтерского учета для целей налогообложения прибыли в покупную стоимость товаров не могут включаться таможенная пошлина и таможенные сборы, расходы по разгрузке и хранению товаров, расходы по доставке товаров на склад налогоплательщика, если по условиям договора они не включены в стоимость поставки. Расходы на доставку являются самостоятельным видом прямых расходов. Остальные из перечисленных расходов признаются косвенными и уменьшают доходы от реализации текущего месяца (ст. 320 НК РФ).

При реализации товара его стоимость списывается в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения (подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ). Способы списания стоимости товаров те же, что и в бухгалтерском учете. Однако они относятся к покупной стоимости товаров, определенной по правилам налогового учета.

Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов, производимые до момента их передачи в продажу, в бухгалтерском учете организации торговли могут учитываться несколькими способами. Во-первых, их можно включать в первоначальную стоимость товаров (п. 6 ПБУ 5/01). Во-вторых, их можно включать в состав расходов на продажу (п. 13 ПБУ 5/01). При списании данных расходов они распределяются между проданным товаром и остатком товара на конец отчетного периода по среднему проценту. Выбранный способ учета закрепляется в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

В налоговом учете прямые расходы на доставку уменьшают доход частично по мере реализации товара. Они должны распределяться между реализованными товарами и остатком товаров на складе. Расчет суммы прямых расходов, относящихся к остатку непроданных товаров, в налоговом учете должен осуществляться ежемесячно. Сумма расходов на доставку, относящаяся к остаткам товаров на складе, определяется по среднему проценту за месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца. Порядок распределения указанных расходов приведен в ст. 320 НК РФ.

В состав расходов на доставку, относимых к прямым расходам, должны включаться следующие расходы:

- 1) оплата доставки товара по счетам, предъявленным как транспортными организациями, так и поставщиком сверх стоимости товара, предусмотренной договором поставки;
- 2) оплата услуг по погрузке товаров в транспортные средства и разгрузке из них;
- 3) плата за временное хранение грузов в местах их погрузки (перегрузки) в транспортные средства;
- 4) плата за экспедиторские услуги;
- 5) плата железным дорогам за подачу вагонов, утепление, укрепление груза в вагоне, за обслуживание подъездных железнодорожных путей к складу организации и т. п.

Если организация учитывает расходы на доставку в бухгалтерском учете в составе издержек обращения обособленно и распределяет их на остаток товара, данные налогового и бухгалтерского распределения могут различаться. Причины этого состоят в возможном различии величины транспортных расходов (при расчетах с использованием у. е.) и возможном различии величины стоимости реализованных товаров в бухгалтерском и налоговом учетах (ввиду различия методов их списания или первоначальной стоимости).

При распределении прямых расходов в расчете будут участвовать следующие показатели. Для удобства они будут соответствовать счетам бухгалтерского учета, по которым отражены необходимые для расчета суммы:

- 1) SUM 41 – общая стоимость покупных товаров;
- 2) Ск 41 – стоимость остатка товаров на конец месяца;
- 3) Сн 44,2; Ск 44,2 – прямые расходы (на доставку) на начало и конец месяца;
- 4) Дт 44,2 – прямые расходы (на доставку) текущего месяца;
- 5) SUM 44,2 – общая сумма прямых расходов (на доставку товара) в налоговом учете за текущий месяц к распределению;

Дебет счета 90,2 – прямые расходы, которые относятся к реализованному в текущем месяце товару и уменьшают прибыль. Это стоимость реализованных товаров Дебет счета 90,2, Кредит счета 41 и приходящихся на них прямых расходов на доставку товара Дебет счета 90,2, Кредит счета 44,2.

В общем виде сумма прямых расходов, которая относится к реализованной продукции, определяется по формуле (схему распределения см. ниже):

Дебет 90,2 (Кредит 41; 44,2) = Сн 44,2 + Дебет 44,2 – Ск 44,2 + Дебет 90,2, Кредит 41 (в стоимостном выражении).

Сумма расходов на доставку, которая уменьшает налогооблагаемую прибыль текущего месяца, определяется следующим образом. Показатели берутся в стоимостном выражении.

Этап первый. Находим сумму расходов на доставку, приходящихся на остаток товаров на складе на начало текущего месяца и произведенных за месяц:

$$\text{SUM } 44,2 = \text{Сн } 44,2 + \text{Дебет } 44,2.$$

Этап второй. Определяем суммарную стоимость товаров, которые были реализованы за текущий месяц, и товаров, оставшихся на складе на конец месяца:

$$\text{Дебет } 90,2, \text{ Кредит } 41 + \text{Ск } 41.$$

Этап третий. Необходимо найти средний налоговый процент. Для этого общую сумму расходов на доставку надо разделить на общую стоимость товаров. Полученная величина и будет средним процентом.

$$\text{Средний налоговый процент (К } 44,2) = \text{SUM } 44,2 / (\text{Дебет } 90,2, \text{ Кредит } 41 + \text{Ск } 41) \times 100 \%$$

Этап четвертый. Теперь, чтобы определить, какая часть расходов на доставку приходится на остаток товаров на складе на конец месяца, надо стоимость остатка товаров умножить на средний налоговый процент:

$$\text{Ск } 44,2 = \text{Ск } 41 \times \text{средний налоговый процент (К } 44,2).$$

Этап пятый. Остальная часть расходов на доставку относится к реализованной продукции и уменьшает налоговую прибыль отчетного периода:

$$\text{Дебет } 90,2, \text{ Кредит } 44,2 = \text{SUM } 44,2 - \text{Ск } 44,2.$$

Сумма расходов на доставку (Дебет 90,2, Кредит 44,2), уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, отражается по строке 190 Приложения № 2 к листу 02 декларации по налогу на прибыль «Расходы, связанные с производством и реализацией за отчетный (налоговый) период».

Стоимость реализованных покупных товаров (Дебет 90,2, Кредит 41) отражается по строке 180 Приложения № 2 к листу 02 декларации по налогу на прибыль.

### **Пример.**

Все исходные данные приводятся по данным налогового учета. Стоимость остатка товаров на складе в организации на 1 февраля 2005 г. составила 1 000 000 руб.

Сумма расходов на доставку, приходящаяся на этот остаток, – 20 000 руб. В феврале было приобретено товаров на сумму 535 000 руб. Реализовано товаров (Дебет 90,2, Кредит 41) налоговой стоимостью 1 465 000 руб. В феврале произведены расходы на доставку на сумму 65 000 руб.

Рассчитаем сумму прямых расходов за февраль.

1. Определим остаток товаров на складе на конец месяца (Ск 41). Он составит 70 000 руб. (1 000 000 руб. + 535 000 руб. – 1 465 000 руб.).

2. Находим сумму расходов на доставку, приходящихся на остаток товаров на складе на начало месяца и произведенных за месяц (SUM 44,2). Она составит 85 000 руб. (20 000 + 65 000).

3. Зная показатели Дебет 90,2, Кредит 41 и Ск 41, определяем суммарную стоимость товаров, которые были реализованы за месяц, и товаров, оставшихся на складе на конец месяца. Она составит 1 535 000 руб. (1 465 000 руб. + 70 000 руб.).

4. Находим средний налоговый процент (К 44,2). Он составит 5,5375 % (85 000 руб. / 1 535 000 руб. × 100 %).

5. Определяем часть расходов на доставку, приходящуюся на остаток товаров на складе на конец месяца (Ск 44,2). Она составит 3876 руб. (70 000 руб. × 5,5375 %).

6. Находим часть расходов на доставку, которая относится к реализованной продукции (Дебет 90,2, Кредит 44,2). Получаем 81 124 руб. (85 000 руб. – 3876 руб.).

7. Прямые расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль в текущем месяце, составят 1 546 124 руб. (1 465 000 руб. + 81 124 руб.).

Хотелось бы обратить особое внимание на налоговый учет операций в случае, когда товар отгружен, но еще не реализован, т. е. право собственности на него не перешло к покупателю.

В бухгалтерском учете такие товары отражаются на счете 45 «Товары отгруженные». В налоговом учете стоимость отгруженных, но не реализованных товаров не признается расходом для целей налогообложения (ст. 320 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 318 НК РФ сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам отгруженной, но не реализованной на конец отчетного периода продукции, не признается расходом данного отчетного периода. Поэтому сумма расходов на доставку, приходящаяся на отгруженный, но нереализованный товар, также должна учитываться в составе прямых расходов, приходящихся на остаток товара.

## **Глава 4. Оптимизируем расходы на доставку**

Средства, истраченные на доставку купленных товаров, организации не могут списать на расходы сразу, а вынуждены распределять. А «организации-упрощенцы», чтобы учесть транспортные расходы, включенные в цену, должны ждать, пока товары будут проданы. Но есть способы, которые позволяют избежать таких задержек. Об этих схемах и о том, как сэкономить на налогах, если вы продаете и доставляете товары, облагаемые НДС по льготной ставке, и пойдет речь.

## **4.1. Как выгоднее учесть расходы по доставке купленных товаров и материалов при общем режиме**

Руководствуясь Налоговым кодексом РФ, свои транспортные расходы торговые организации включают либо в стоимость товаров, либо в издержки обращения. Вместе с тем все расходы организаций, которые работают по методу начисления, делятся на прямые и косвенные. И все затраты на доставку считаются прямыми. Следовательно, их надо распределять между реализованными товарами и теми, что остались на складе.

Неважно, как учтены затраты на транспортировку, – сразу же списать всю их сумму не удастся. Ведь если они числятся в стоимости товаров, то нужно ждать, пока эти товары будут реализованы. А издержки обращения приходится распределять пропорционально покупной стоимости проданных товаров.

Однако есть способ списать транспортные расходы уже при покупке товаров. Для этого нужно, чтобы из документов следовало: эти траты никак не связаны с приобретением товарно-материальных ценностей, они лишь часть расходов, необходимых для перепродажи. Пусть даже они будут расходами на доставку, но не купленных, а проданных товаров.

Дело в том, что транспортные расходы, связанные с реализацией товаров, для целей налогообложения – затраты косвенные, т. е. если продавец доставлял товары покупателям на собственных автомобилях, то все истраченное на содержание транспорта – прочие расходы (подп. 11 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Если же товары везла специализированная компания, то вознаграждение перевозчика включают в состав расходов, связанных с продажей купленных товаров (п. 1 ст. 268 и ст. 320 Налогового кодекса РФ). Между тем и прочие расходы, и затраты, связанные со сбытом, организация вправе списать сразу, как только перечислила деньги.

Вот как это выглядит на практике. Предположим, организация занимается оптовой торговлей и оплачивает доставку как купленных, так и проданных товаров. Ей надо договориться с поставщиком, чтобы на доставку был выписан отдельный счет-фактура. А также попросить его или транспортную компанию, чтобы в актах и счетах-фактурах не было указано количество привезенных на склад товаров.

И тогда определить, что расходы по доставке относятся именно к приобретенной продукции, налоговые органы не смогут.

Конечно, торговой организации важно знать, сколько товаров поступило с той или иной партией. Но информацию об этом лучше отражать в отдельном документе. Понятно, что попасться на глаза инспектору он не должен. Вполне достаточно показать налоговым органам акт приемки оказанных услуг и счет-фактуру, где фигурируют транспортные услуги. Таким образом, сумму, которую организация уплатила за перевозку закупленных товаров, можно сразу списать на расходы, связанные со сбытом.

Если же товар доставляли собственным транспортом, то дело обстоит еще проще. Ни с кем договариваться не нужно, достаточно сразу все документы оформить так, чтобы привязать транспортные расходы к реализации товаров.

### **Пример.**

ЗАО «Альфа» торгует оптом садовым инструментом. В июне 2004 г. организация приобрела партию товаров стоимостью 177 000 руб. (в том числе НДС – 27 000 руб.). Транспортная компания, которая доставляла инструмент, выставила счет-фактуру на сумму 16 520 руб. (в том числе НДС – 2520 руб.).

Больше закупок в этом месяце не было.

**Вариант первый.** ЗАО «Альфа» включило стоимость доставки в издержки обращения. На начало июня 2004 г. транспортных расходов, которые приходятся на остаток инструмента, у организации не было.

Всего за июнь организация продала товаров на 695 000 руб. (покупная цена). И к концу месяца на складе осталось инструментов на 298 000 руб. Бухгалтер рассчитал средний процент:  $(16\,520 \text{ руб.} - 2520 \text{ руб.}) / (298\,000 \text{ руб.} + 695\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 1,41\%$ .

Получается, сумма транспортных расходов, приходящаяся на остаток инструмента, составила 4201,80 руб. ( $298\,000 \text{ руб.} \times 1,41\%$ ), т. е. в июньские расходы бухгалтер ЗАО «Альфа» сможет включить:  $(16\,520 \text{ руб.} - 2520 \text{ руб.}) - 4201,80 \text{ руб.} = 9798,2 \text{ руб.}$

**Вариант второй.** Перепроданный товар покупателям доставляет также специализированная организация-перевозчик. Значит, можно деньги, которые истрачены на доставку купленного инструмента, провести как расходы, связанные со сбытом продукции. В этом случае они будут считаться косвенными, и можно уменьшать июньские расходы на все 14 000 руб. ( $16\,520 \text{ руб.} - 2520 \text{ руб.}$ ).

Перейдем к ситуации, в которой производственная организация покупает материалы. Здесь неважно, как завезли материалы на склад: на автомобилях самого предприятия, на транспорте поставщика или с помощью специализированной компании-перевозчика. В любом случае расходы по доставке закупленных материалов включают в их стоимость (п. 2 ст. 254 Налогового кодекса РФ). При этом все затраты на приобретение материалов относятся к прямым расходам. Следовательно, транспортные расходы следует распределять между готовой продукцией и незавершенным производством предприятия, т. е. списать их сразу и полностью также не удастся.

Тут можно, как и в случае с товарами, провести данные суммы в качестве расходов, связанных со сбытом, только на этот раз готовой продукции. Тогда все, что уплачено перевозчику, – это уже материальные затраты, которые не распределяются, а тут же включаются в расходы (подп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ). Если же материалы предприятие привезло на своих машинах, то это прочие расходы, которые также считаются косвенными (подп. 11 п. 1 ст. 264, ст. 318 Налогового кодекса РФ).

## 4.2. Как лучше учитывать расходы по доставке купленных товаров при «упрощенке»

При покупке товаров «упрощенец» не может исключить из своего налогооблагаемого дохода сразу все суммы, истраченные на доставку. Так получается, если транспортные расходы входят в цену товара.

Ведь они уменьшают единый налог, только когда бухгалтер спишет стоимость купленных ценностей. А это произойдет не раньше, чем товары будут проданы.

Поэтому «упрощенцам» выгоднее, чтобы продавец выделял в своих первичных документах стоимость доставки или же товары привозила транспортная компания. В этих случаях потраченные на перевозку суммы можно списать в расходы сразу, как только будут оплачены счета поставщиков и транспортников.

Транспортные расходы не упомянуты в закрытом перечне, который приведен в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Однако это вовсе не означает, что их нельзя учесть при расчете единого налога. Затраты на доставку товаров включают в состав материальных расходов «упрощенца» как стоимость необходимых для предпринимательства услуг сторонних организаций (подп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ).

При этом подчеркивают, что нужно выполнить еще и условия, которые перечислены в ст. 252 НК РФ.

Значит, у организации должны быть счет-фактура, акт и документ, подтверждающий, что транспортные услуги оплачены. Кроме того, необходимо доказать, что расходы являются экономически обоснованными.

Не исключено, что право учитывать при расчете единого налога транспортные расходы организации придется отстаивать в суде. Если же все расходы на доставку включены в стоимость товара, то спора с налоговыми органами не возникнет, но и затраты придется списывать дольше. Следовательно, организации нужно определить для себя цену вопроса и выбрать, какой же способ для нее предпочтительнее.

### **Пример.**

Торговая организация ООО «Гамма» работает по упрощенной системе налогообложения и рассчитывает единый налог с разницы между доходами и расходами. В июне 2004 г. организация купила партию пылесосов: 125 штук по 8000 руб. (без учета НДС). В том же месяце из этой партии организация продала 35 пылесосов.

**Вариант первый.** Стоимость доставки пылесосов – 75 000 руб. – включена в их цену, т. е. бухгалтер ООО «Гамма» учтет в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемый доход, такую сумму:  $(35 \text{ шт.} / 125 \text{ шт.} \times 75\,000 \text{ руб.}) + 35 \text{ шт.} \times 8000 \text{ руб.} = 301\,000 \text{ руб.}$

**Вариант второй.** Стоимость доставки выделена в счете-фактуре и накладной поставщика.

Следовательно, стоимость доставки можно сразу включить в материальные расходы, не дожидаясь, пока все пылесосы будут проданы, т. е. бухгалтер ООО «Гамма» спишет в расходы следующую сумму:

$$75\,000 \text{ руб.} + 35 \text{ шт.} \times 8000 \text{ руб.} = 355\,000 \text{ руб.}$$

Теперь о покупке материалов. Расходы на доставку материалов всегда включают в их стоимость. Организации, которые работают на «упрощенке», здесь не исключение. Они вправе уменьшить доход на те материальные затраты, что перечислены в ст. 254 Налогового кодекса РФ (подп. 5 п. 1 ст.

346.16 Налогового кодекса РФ), т. е. они списывают стоимость оплаченных материалов лишь после того, как отпускают их в производство. Таким образом, «упрощенцам» в данном случае нужно поступать так же, как и обычным организациям, т. е. проводить расходы по доставке купленных материалов как затраты, связанные со сбытом готовой продукции.

### 4.3. Как сэкономить на доставке проданных товаров

Транспортные расходы, связанные с реализацией товаров и материалов, – затраты косвенные. Поэтому продавцы списывают их сразу. Однако, если они продают и самостоятельно доставляют покупателям товары, которые облагаются по льготным ставкам, есть шанс сэкономить за счет НДС. Для этого нужно включить стоимость доставки в цену товара. Тогда это лишь одна из составляющих выручки от реализации товаров, которые облагаются НДС по пониженным ставкам или же вовсе освобождены от налога. В своем Письме МНС РФ от 19.04.2004 г. № 01-2-03/555 «О налогообложении транспортных услуг» налоговые органы указывают, что когда продавец сам доставляет товары, то он, по сути дела, оказывает транспортные услуги, которые облагаются по ставке 18 %. Эту ставку нужно применять даже в том случае, если с реализации перевозимых товаров надо платить налог по ставке 10 %. При этом чиновники ссылаются на п. 1 ст. 153 Налогового кодекса РФ. Там говорится, что «при реализации... товаров (работ, услуг) различных ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг)».

С этим выводом можно поспорить. Дело в том, что п. 2 ст. 421 Гражданского кодекса РФ позволяет предприятиям заключать любые договоры, т. е. они вправе самостоятельно определять условия сделки, в том числе и цену. Поэтому у организации есть полное право установить цену товара, которая включает в себя и стоимость доставки.

Следовательно, размер налога в данном случае будет зависеть от того, что прописано в договоре. Если стоимость транспортных услуг указана отдельно, то придется применять 18-процентную ставку. Если же доставка включается в состав общей цены, облагать ее нужно по той же ставке, что и сам товар, скажем, равной 10 %. Поэтому, если доставка отдельно не оплачивается, а включена в цену товара, она облагается по той же ставке, что и сам товар. В защиту такой точки зрения можно привести еще один довод. Если стоимость доставки отдельной суммой не указана, то совершенно непонятно, как налоговые органы предлагают ее вычленивать из общей цены товара, чтобы начислить НДС по ставке 18 %.

#### **Пример.**

ООО «Омега» торгует детскими игрушками оптом. Покупателям товары развозят на автомобиле, который принадлежит организации.

В мае 2004 г. ООО «Омега» реализовало партию игрушек стоимостью 800 000 руб. (без учета НДС).

Покупная стоимость – 550 000 руб. Стоимость доставки этой партии составляет 35 000 руб. (без учета НДС). Затраты, связанные с перевозкой (включая содержание автомобилей, зарплату водителей, автослесарей и т. д.), равны 19 800 руб. НДС организация начисляет «по отгрузке».

**Вариант первый.** По договору покупатель оплачивает транспортные услуги отдельно. Тогда в бухгалтерском учете ООО «Омега» надо сделать следующие проводки:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,  
Кредит счета 90 субсчет «Выручка» – 880 000 руб. (800 000 руб.

+ 800 000 руб. × 10 %) – проданы детские игрушки;

Дебет счета 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость»,  
Кредит счета 68 субсчет «Расчеты по НДС» – 80 000 руб. (800 000 руб.

× 10 %) – начислен НДС со стоимости детских игрушек;

Дебет счета 90 субсчет «Себестоимость продаж»,  
Кредит счета 41 «Товары» – 550 000 руб. – списана покупная стоимость

реализованных игрушек;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,  
Кредит счета 90 субсчет «Выручка» – 41 300 руб. (35 000 руб. + 35 000 руб.  $\times$  18 %) – отражена выручка от реализации услуг по доставке;  
Дебет счета 90 субсчет «Себестоимость продаж»,  
Кредит счета 44 субсчет «Расходы на доставку товаров» – 19 800 руб. – списаны расходы на доставку товаров;  
Дебет счета 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость»,  
Кредит счета 68 субсчет «Расчеты по НДС» – 6300 руб. (35 000 руб.  $\times$  18 %) – начислен НДС по транспортным услугам.

**Вариант второй.** По условиям договора доставка включается в продажную цену товара и не выделена в документах отдельной суммой. Тогда записи будут такими:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,  
Кредит счета 90 субсчет «Выручка» – 918 500 руб. (800 000 руб. + 35 000 руб. + (800 000 руб. + 35 000 руб.)  $\times$  10 %) – проданы детские игрушки;  
Дебет счета 90 субсчет «Себестоимость продаж»,  
Кредит счета 41 «Товары» – 550 000 руб. – списана покупная стоимость реализованных игрушек;  
Дебет счета 90 субсчет «Себестоимость продаж»,  
Кредит счета 44 субсчет «Расходы на продажу товаров» – 19 800 руб. – списаны издержки обращения;  
Дебет счета 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость»,  
Кредит счета 68 субсчет «Расчеты по НДС» – 83 500 руб. (835 000 руб.  $\times$  10 %) – начислен НДС со стоимости детских игрушек.  
В итоге налоговые платежи по НДС снизились на 2800 руб. (80 000 руб. + 6300 руб. – 83 500 руб.).

Заплатить меньшую сумму НДС можно и в том случае, если товары развозила специализированная организация. Но тоже при условии, что стоимость ее услуг включена в продажную цену товара.

Экономия в данном случае будет из-за разных ставок налога. НДС по ставке 18 %, который уплачен перевозчику, организация примет к вычету. А с реализации товаров, в цену которых вошли и расходы на доставку, заплатят только 10 %.

Тут необходимо сделать одну оговорку: эта схема не работает, если организация продает товары, вообще не облагаемые НДС (они перечислены в ст. 149 Налогового кодекса РФ), или освобождена от уплаты налога по ст. 145 Кодекса. В данном случае принять к вычету «входной» налог, уплаченный перевозчику, нельзя. Ведь не выполняется одно из условий, при которых возможен зачет: транспортные услуги должны использоваться в деятельности, облагаемой НДС.

## **Глава 5. Возврат товаров при осуществлении торговой деятельности**

Как следует из гражданского законодательства, возврат товара в правовом смысле является отказом покупателя от исполнения своих обязательств в части принятия этого товара, хотя бы этот товар и был ранее фактически получен покупателем. За отказом от принятия товара следует и правомерный отказ от оплаты, даже если ранее фактически денежные средства и были перечислены продавцу. Таким образом, договор купли-продажи считается правомерно не исполненным покупателем. При возврате товара стороны возвращаются в исходное положение, договор купли-продажи считается расторгнутым.

## **5.1. Нарушение условий о количестве товара**

Если продавец передал покупателю товар в количестве, превышающем указанное в договоре купли-продажи, то покупатель обязан известить об этом продавца. Только в том случае, если продавец не распорядится излишне переданным товаром, покупатель вправе (если иное не предусмотрено договором) принять весь товар (п. 2 ст. 466 Гражданского кодекса РФ). Излишне поставленный товар может быть возвращен поставщику. Если товар возвращается в момент его приемки (т. е. принимается только такое количество товара, которое определено договором), то в бухгалтерском учете никаких дополнительных записей по возврату не делается. Если товар невозможно вернуть сразу (если, например, поставка произведена из отдаленного района), то этот товар принимается на ответственное хранение на забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» до того момента, пока продавец не распорядится излишне поставленным товаром. При передаче товара третьему лицу по указанию собственника товара он списывается с забалансового счета. Если излишне поставленный товар принят покупателем, оприходован на балансовый счет 41 «Товары» в качестве собственного товара, предназначенного для продажи, и продавец в разумный срок не извещен о нарушении условий договора и об отказе в приемке превышающего указанное в договоре количества товара, то дополнительно принятый товар оплачивается по цене, определенной в соответствии с договором, если иная цена не определена соглашением сторон (п. 3 ст. 466 ГК РФ).

## **5.2. Нарушение условий об ассортименте**

При передаче продавцом предусмотренных договором купли-продажи товаров в ассортименте, не соответствующем договору, покупатель вправе отказаться от их принятия и оплаты, а если они оплачены, потребовать возврата уплаченной денежной суммы (п. 1 ст. 468 ГК РФ).

Если продавец передал покупателю наряду с товарами, ассортимент которых соответствует договору купли-продажи, товары с нарушением условия об ассортименте, покупатель вправе по своему выбору (п. 2 ст. 468 ГК РФ):

1) принять товары, соответствующие условию об ассортименте, и отказаться от остальных товаров или потребовать заменить товары, не соответствующие условию об ассортименте, товарами в ассортименте, предусмотренном договором. В этом случае товары, соответствующие ассортименту, приходятся на счет 41 «Товары», а не соответствующие – на забалансовый счет, пока продавец не распорядится не соответствующим ассортименту товаром или не заменит его;

2) отказаться от всех переданных товаров, отразив поступление всех товаров на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» до того момента, пока продавец не распорядится этим товаром;

3) принять все переданные товары, отразив поступление всех товаров на балансовом счете 41 «Товары» по цене, которая в момент заключения договора при сравнимых обстоятельствах обычно взималась за аналогичные товары (п. 5 ст. 468 ГК РФ). Например, если покупателю был направлен прайс-лист с ценами по ассортименту, на основании которого заключался договор. В ином случае цена товаров, поставленных с нарушением ассортимента и принятых покупателем, определяется соглашением сторон.

### **5.3. Нарушение условий о комплектности (комплекте) товаров**

Под комплектностью понимается обязательное наличие отдельных частей (комплектующих) технически сложного основного изделия. Как правило, требования о комплектности предъявляются к оборудованию, машинам, а также к бытовой технике. Под комплектом понимается согласованный сторонами набор отдельных товаров, не обусловленный единством их применения (например, новогодний подарок как комплект кондитерских изделий). Комплектность товара может быть определена либо в договоре, либо путем перечисления составных частей, либо путем указания нормативных документов по стандартизации (государственных, отраслевых стандартов и т. п.). Комплект товаров определяется только соглашением сторон.

В случае передачи некомплектного товара покупатель вправе по своему выбору потребовать от продавца (п. 1 ст. 480 ГК РФ):

- 1) соразмерного уменьшения покупной цены;
- 2) доукомплектования товара в разумный срок.

Если продавец в разумный срок не выполнил требования покупателя о доукомплектовании товара, покупатель вправе по своему выбору (п. 2 ст. 480 ГК РФ):

- 1) потребовать замены некомплектного товара на комплектный товар;
- 2) отказаться от исполнения договора купли-продажи и потребовать возврата уплаченной денежной суммы.

До момента выполнения требования покупателя (уменьшения цены, доукомплектования, замены) полученный товар учитывается на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Если требование выполнено, товар переводится на счет 41 «Товары» по соответствующей цене, а если требование не выполнено, покупатель вправе отказаться от исполнения договора купли-продажи и возвратить некомплектный товар продавцу (п. 2 ст. 480 ГК РФ), списав с забалансового счета в момент возврата (или в момент, когда продавец распорядится некомплектным товаром). Продавец обязан передать покупателю товар в таре и (или) упаковке независимо от того, включены ли сторонами условия по этому вопросу в договор, кроме случаев, когда передаются товары, которые по своему характеру не требуют упаковки (п. 1 ст. 481 ГК РФ). Передача товара без тары и упаковки вызывает те же последствия, что и передача товара ненадлежащего качества (п. 2 ст. 482 ГК РФ), которые рассматриваются ниже.

## 5.4. Передача товара ненадлежащего качества

Продавец обязан передать покупателю товар, качество которого соответствует договору купли-продажи (п. 1 ст. 469 ГК РФ), а при отсутствии условий о качестве передать товар, пригодный для целей, для которых товар такого рода обычно используется (п. 2 ст. 469 ГК РФ). В договоре качество товара определяется путем указания нормативных документов по стандартизации (государственных, отраслевых и иных стандартов) либо показателей качества (надежности, безопасности, экологичности и т. п.). Кроме того, если обязательные требования к качеству предусматриваются в установленном законом порядке, то стороны обязаны включать в договор условия о соответствии товара этим требованиям (п. 4 ст. 469 ГК РФ).

Порядок проверки качества товара устанавливается законом, иными правовыми актами, обязательными требованиями государственных стандартов или договором. В случаях, когда порядок проверки установлен законом, иными правовыми актами, обязательными требованиями государственных стандартов, порядок проверки качества товаров, определяемый договором, должен соответствовать этим требованиям (п. 1 ст. 474 ГК РФ).

Если недостатки товара не были оговорены продавцом, покупатель, которому передан товар ненадлежащего качества, вправе по своему выбору потребовать от продавца (п. 1 ст. 475 ГК РФ):

1) соразмерного уменьшения покупной цены. Это требование предъявляется в случае, когда товар может использоваться по прямому назначению без устранения недостатков, но при определении его цены не было учтено снижение качества (если, например, в сборной конструкции шкафа одна панель отличается по цвету от других);

2) безвозмездного устранения недостатков товара в разумный срок. Данное требование предъявляется, когда недостатки товара могут быть устранены посредством ремонта или замены комплектующих деталей (если, например, не работает пульт управления телевизором);

3) возмещения своих расходов на устранение недостатков товара. Покупатель может устранить недостатки сам либо поручить третьим лицам, однако эти расходы должны быть ему возмещены (покупатель сам может приобрести исправный пульт управления, но за счет продавца).

В случае существенного нарушения требований к качеству товара (обнаружения неустранимых недостатков, недостатков, которые не могут быть устранены без несоразмерных расходов или затрат времени, или выявляются неоднократно, либо проявляются вновь после их устранения, и других подобных недостатков) покупатель вправе по своему выбору (п. 2 ст. 475 ГК РФ):

1) отказаться от исполнения договора купли-продажи и потребовать возврата уплаченной за товар денежной суммы;

2) потребовать замены товара ненадлежащего качества товаром, соответствующим договору.

При обнаружении отклонений по качеству покупателем выставляется поставщику претензия с соответствующим требованием:

1) уменьшения цены;

2) безвозмездного устранения недостатков или возмещения расходов на их устранение;

3) замены или возврата уплаченной суммы в случае отказа от исполнения договора.

Если после обнаружения в процессе приемки нарушения поставщиком договорных обязательств покупатель принял решение отказаться от исполнения договора купли-продажи или выставил иные требования, то товары на баланс не приходятся. В этом случае

они отражаются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» до того момента, пока продавец не распорядится этим товаром, не заменит его или не согласует с покупателем иные выставляемые требования.

Согласно п. 2.1.7 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных Письмом Роскомторга России от 10.07.1996 г. № 1-794/32-5, в случае несоответствия товара качеству, установленному в договоре, или данным, указанным в сопроводительных документах, при приемке товара покупателем должен составляться акт, который является юридическим основанием для предъявления претензий поставщику. При этом в сопроводительном документе следует сделать отметку об актировании. Акт составляется комиссией, в состав которой должны входить материально ответственные лица торговой организации, представитель поставщика (возможно составление акта в одностороннем порядке при согласии поставщика или его отсутствии).

Для расчетов по претензиям в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» (с изм. и доп. от 7 мая 2003 г.), используется счет 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами». По Дебету этого счета отражаются, в частности, расчеты:

1) по претензиям к поставщикам товаров за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу – в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

2) по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных арбитражем (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), – в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Счет 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами» кредитруется на суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Если деньги за товар поставщику уже перечислены, то на основании акта и претензионного письма по Дебету счета 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами» отражается выявленная при приемке порча товаров в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». А если деньги за товар еще не перечислены, то покупатель при оплате товара уменьшает сумму платежа на стоимость этих товаров (п. 3.1 Методических рекомендаций по учету товаров в торговле).

При этом покупатель обязан обеспечить сохранность товара (принять на ответственное хранение) до его вывоза поставщиком (п. 1 ст. 514 ГК РФ). Необходимые расходы, понесенные покупателем в связи с принятием товара на ответственное хранение, реализацией товара или его возвратом продавцу, подлежат возмещению поставщиком (п. 3 ст. 514 ГК РФ).

### **Пример.**

Предприятие, осуществляющее оптовую торговлю, покупает товар по договору купли-продажи (поставки).

По условиям договора поставки поставщик поставляет покупателю 20 штук телевизоров «Рубин» по цене 3540 руб. за единицу, включая НДС – 540 руб., всего на сумму 70 800 руб. (3540 руб. × 20 шт.), включая НДС – 10 800 руб., после предварительной оплаты покупателем всей партии.

Право собственности на товар переходит к покупателю в момент доставки на склад покупателя. Во время приемки обнаружено, что фактически поставлено 5 штук телевизоров «Горизонт», что не соответствуют ассортименту, указанному в договоре. Предприятие приняло

решение вернуть телевизоры «Горизонт» и потребовать возврата выданного аванса в части товара, не соответствующего ассортименту.

Дебет счета 60–2 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 70 800 руб. – произведена предоплата поставщику за телевизоры в соответствии с условиями договора купли-продажи;

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 60–1 «Поставщики товара» – 45 000 руб. – оприходован на склад товар, соответствующий условиям договора, по ценам поставщика по договору купли-продажи (без учета НДС)  $((3540 \text{ руб.} - 540 \text{ руб.}) \times 15 \text{ шт.})$ ;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60–1 «Поставщики товара» – 9000 руб. – отражен НДС по поступившему товару;

Дебет счета 60–1 «Поставщики товара»,

Кредит счета 60–2 «Авансы выданные» – 53 100 руб. – закрыт аванс по денежным средствам, перечисленным поставщику в качестве предоплаты за поставку товара, на сумму оприходованного товара  $(3540 \text{ руб.} \times 15 \text{ шт.})$ ;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – 8100 руб. – отнесена на расчеты с бюджетом сумма НДС по оприходованному и оплаченному товару;

Дебет счета 002 – 17 700 руб. – отражена стоимость телевизоров, не соответствующих условиям договора  $(3540 \text{ руб.} \times 5 \text{ шт.})$ ;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит счета 60–1 «Поставщики товара» – 17 700 руб. – выставлена претензия поставщику за товары, не соответствующие ассортименту;

Дебет счета 60–1 «Поставщики товара»,

Кредит счета 60–2 «Авансы выданные» – 17 700 руб. – закрыт аванс по денежным средствам, перечисленным поставщику в качестве предоплаты за поставку товара, на сумму выставленной претензии;

Кредит счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» – 17 700 руб. – отражена стоимость телевизоров, возвращенных поставщику;

Дебет счета 51 «Расчетные счета»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 17 700 руб. – оплачена претензия.

### **Пример.**

Предприятие, осуществляющее розничную торговлю, покупает товар по договору купли-продажи (поставки).

По условиям договора поставки поставщик поставляет покупателю 1000 пачек стирального порошка «Лотос» по цене 10 руб. за единицу, включая НДС, всего на сумму 10 000 руб.  $(10 \text{ руб.} \times 1000 \text{ п.})$ , включая НДС, после предварительной оплаты покупателем всей партии.

Право собственности на товар переходит к покупателю в момент доставки на склад покупателя. При приемке обнаружено, что фактически поставлено 100 пачек стирального порошка «Новость», что не соответствует ассортименту, указанному в договоре. Предприятие приняло

решение возвратить стиральный порошок «Новость» и потребовать возврата выданного аванса в части товара, не соответствующего ассортименту.

Учет товаров в соответствии с учетной политикой ведется по продажной стоимости.

Наценка на стиральный порошок установлена в размере 10 %.

Дебет счета 60–2 «Авансы выданные»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 10 000 руб. – произведена предоплата поставщику за стиральный порошок в соответствии с условиями договора купли-продажи;

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 60–1 «Поставщики товара» – 9000 руб. – оприходован на склад товар, соответствующий условиям договора, по ценам поставщика по договору купли-продажи (с учетом НДС) (10 руб. × 900 п.);

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 42 «Торговая наценка» – 900 руб. – отражена торговая наценка на купленный товар (9000 руб. × 10 % / 100 %);

Дебет счета 60–1 «Поставщики товара»,

Кредит счета 60–2 «Авансы выданные» – 9000 руб. – закрыт аванс по денежным средствам, перечисленным поставщику в качестве предоплаты за поставку товара, на сумму оприходованного товара;

Дебет счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» – 1000 руб. – отражена стоимость стирального порошка, не соответствующего условиям договора (10 руб. × 100 п.);

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Кредит счета 60–1 «Поставщики товара» – 1000 руб. – выставлена претензия поставщику за товары, не соответствующие ассортименту;

Дебет счета 60–1 «Поставщики товара»,

Кредит счета 60–2 «Авансы выданные» – 1000 руб. – закрыт аванс по денежным средствам, перечисленным поставщику в качестве предоплаты за поставку товара, на сумму выставленной претензии;

Кредит счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» – 1000 руб. – отражена стоимость стирального порошка, возвращенного поставщику;

Дебет счета 51 «Расчетные счета»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 1000 руб. – оплачена претензия.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.