



## **ТОРГОВЛЯ. УЧЕТ ТОВАРОВ В ПРИМЕРАХ**

**Е.К.Петрова, И.П.Комиссарова, А.И.Гришин**

### **СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ**

ГК РФ - Гражданский кодекс РФ

Закон N 54-ФЗ - Федеральный закон от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт"

Закон N 58-ФЗ - Федеральный закон от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах"

Закон N 129-ФЗ - Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"

Инструкция по применению Плана счетов - Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н)

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат - Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (утв. Приказом Минфином России и Комитета по торговле России 20 апреля 1995 г. N 1-550/32-2)

Методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ - Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н)

Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема - Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утв. Письмом Роскомторга от 10 июля 1996 г. N 1-794/32-5)

НК РФ - Налоговый кодекс РФ

ПБУ 5/01 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01 (утв. Приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. N 44н)

ПБУ 9/99 - Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 (утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н)

ПБУ 10/99 - Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 (утв. Приказом Минфина России от 6 июня 1999 г. N 33н)

ПБУ 18/02 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02 (утв. Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. N 114н)

Письмо МНС России от 21 мая 2001 г. - Письмо МНС России от 21 мая 2001 г. N ВГ-6-03/404

План счетов бухгалтерского учета - План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н)

Порядок ведения кассовых операций - Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (утв. Решением Совета Директоров ЦБ России 22 сентября 1993 г. N 40)

Постановление Госкомстата России N 132 - Постановление Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132 "Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин"

Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур - Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. Постановлением Правительства России от 2 декабря 2000 г. N 914)

Типовые правила эксплуатации ККМ - Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (утв. Письмом Минфина России от 30 августа 1993 г. N 104)

## **Раздел I. ОПТОВАЯ, РОЗНИЧНАЯ И ПОСРЕДНИЧЕСКАЯ ТОРГОВЛЯ. РОЛЬ ДОГОВОРА В ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ**

До появления налогового законодательства в его нынешнем виде идентификация оптовой и розничной торговли легко осуществлялась с помощью Гражданского кодекса РФ и Общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД, утв. Постановлением Государственного комитета РФ по стандартизации и метрологии от 6 ноября 2001 г. N 454-ст).

Пунктом 1 ст. 492 ГК РФ устанавливалось, что 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.

Обратите внимание! К розничной торговле не относится реализация товаров в соответствии с договорами поставки.

Отличие розничной торговли от оптовой можно было установить, сопоставив ст. ст. 492 и 506 ГК РФ. Согласно ст. 506 ГК РФ, по договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

Очевидно, что из содержания указанных статей однозначно следовало, что основным критерием, позволяющим различать розничную и оптовую торговлю, является конечная цель использования приобретаемого покупателем товара. Если товар приобретается для личного пользования - это розничная торговля, если для использования в предпринимательской деятельности - опт.

Для учетно-статистических целей понятия оптовой и розничной торговли сформулированы в ОКВЭД.

Согласно Классификатору, розничная торговля включает деятельность по продаже товаров для личного потребления или домашнего использования, а именно:

- перепродажу (продажу без изменения) новых и бывших в употреблении товаров широким слоям населения для личного потребления или для домашнего пользования;
- ремонт и установку бытовых изделий и предметов личного пользования, производимых как в сочетании с розничной торговлей, так и независимо от нее;
- розничную торговлю через агентов.

В понятие оптовой торговли ОКВЭД включает деятельность по продаже товаров розничным торговцам, промышленным, коммерческим, учрежденческим или профессиональным пользователям или же другим оптовым торговцам, а именно:

- внутреннюю и внешнюю торговлю (включая перепродажу, продажу без изменения) новых или бывших в употреблении товаров розничным торговцам, производственным, торговым, учрежденческим или профессиональным пользователям или другим оптовым торговцам;

- деятельность агентов по покупке товаров от имени подобных лиц или компаний, а также по продаже им товаров;

- деятельность оптовых торговцев, комиссионеров, посредников, оптовых фирм по сбыту промышленных товаров, экспортеров, импортеров, закупочных кооперативных объединений, товарных брокеров, агентов, оптовиков-скупщиков, а также кооперативных организаций, занимающихся сбытом сельскохозяйственной продукции.

Группировки ОКВЭД 51.2 - 51.7 включают только оптовую торговлю от своего имени (за собственный счет, без посредников).

Последние группировки включают в себя:

- операции, связанные с оптовой торговлей: сборка, сортирование крупных партий товаров, их деление на более мелкие партии, переупаковывание, фасование и розлив по бутылкам, хранение, охлаждение, доставка и установка товаров за собственный счет.

Кроме того, понятия оптовой и розничной торговли, а также понятия всех используемых в торговле терминов и определений содержатся в Государственном стандарте РФ ГОСТ Р 51303-99 "Торговля. Термины и определения" (утв. Постановлением Госстандарта России от 11 августа 1999 г. N 242-ст).

Таким образом, определяющим в разграничении понятий оптовой и розничной торговли была конечная цель использования товара.

Поскольку продавец не в состоянии проследить, использование товара покупателем возможным не представляется, а запрет на использование в производственных целях товаров, приобретенных в розничной торговле, противоречит принципам рыночной экономики, для целей налогового учета были введены другие понятия розничной торговли.

Для целей гл. 26.3 Налогового кодекса РФ под розничной торговлей понимается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи (ст. 346.27 НК РФ). Причем до 1 января 2006 г. основным признаком розничной торговли для налоговых целей был признак формы расчета за товар. Если товар приобретался за наличный расчет (или с помощью пластиковых карт), торговля признавалась розничной, вне зависимости от конечной цели использования товара, теперь признак розничной торговли (а следовательно, и возможность в отдельных регионах применять отличный от общего режим налогообложения) - наличие договора розничной купли-продажи.

В ст. 493 ГК РФ установлено, что договор розничной купли-продажи считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара. Более того, отсутствие у покупателя указанных документов не лишает его возможности ссылаться на свидетельские показания в подтверждение заключения договора и его условий. Однако, чтобы налоговые органы признали правомерность расходов покупателя, ему необходимо иметь кассовый и товарный чеки.

В отдельных случаях в обязательном порядке заключаются письменные договоры купли-продажи (помимо выдачи товарного чека), например при продаже товара в кредит (Постановление Правительства РФ от 9 сентября 1993 г. N 895), при продаже товаров по образцам (ст. 497 ГК РФ), при продаже сложной бытовой техники, с последующим гарантийным обслуживанием.

Необходимость составления договора в письменной форме в розничной торговле, как правило, зависит от совпадения моментов заключения и исполнения договора. Если исполнение договора не совпадает по времени с его заключением (например, при продаже товара в кредит - товар покупателем получен, но договор до конца не исполнен, т.к. оплата поступит позже), то письменная форма договора должна быть соблюдена в обязательном порядке. В случаях, когда момент передачи товара и момент полной его оплаты совпадают, наличие товарного и кассового чека приравнивается к заключению договора розничной купли-продажи.

Однако все вышесказанное относится к рознице. В оптовой торговле при продаже юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям товаров не для личного пользования заключение договора купли-продажи (поставки) в простой письменной форме является обязательным условием (ст. 161 ГК РФ).

Применительно к торговле законодатель приравнивает к простой письменной форме договора в том числе обмен письмами и иными документами посредством почтовой, телеграфной, телетайпной, телефонной, электронной или иной связи, позволяющей достоверно установить, что документ исходит от стороны по договору (ст. ст. 160, 434 и 438 ГК РФ).

Роль грамотно составленного договора, в том числе в торговле, сложно переоценить: часто от смысла договора зависит налогообложение сделки.

В тех регионах, где торговля переведена на уплату ЕНВД, это особенно важно. Одним и тем же продавцом, в одном и том же магазине может продаваться собственный товар продавца (тогда

при соблюдении прочих условий магазин уплачивает ЕНВД) и товар, принятый на комиссию (в этом случае, кроме ЕНВД, продавец в отношении комиссионного товара уплачивает еще налоги по общей (или упрощенной) системе налогообложения).

На налогоплательщика также возлагается обязанность вести отдельный учет всех доходов и расходов магазина. При этом часть расходов, например, на доставку комиссионного товара покупателям, на рекламу комиссионного товара и пр. для целей налогообложения не учитывается. По мнению налоговых органов, эти расходы магазина должен возместить собственник товара (комитент).

## Глава 1. ПОСРЕДНИЧЕСКИЕ ДОГОВОРЫ

Гражданский кодекс РФ выделяет три разновидности посреднических сделок:

- договор поручения;
- договор комиссии;
- агентский договор.

Общим для всех трех видов посреднических договоров является то, что товар не принадлежит посреднику (комиссионеру, поверенному, агенту) на праве собственности. В торговле, как правило, применяются договоры комиссии.

### § а. Договор комиссии

Договор комиссии регламентируется гл. 51 ГК РФ.

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

В отличие от договора поручения, по сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

В соответствии со ст. 991 ГК РФ, комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии.

Если договором размер вознаграждения или порядок его уплаты не предусмотрен и размер вознаграждения не может быть определен исходя из условий договора, вознаграждение уплачивается после исполнения договора комиссии в размере, определяемом в соответствии с п. 3 ст. 424 ГК РФ. Если договор комиссии не был исполнен по причинам, зависящим от комитента, комиссионер сохраняет право на комиссионное вознаграждение, а также на возмещение понесенных расходов.

Принятое на себя поручение комиссионер обязан исполнить на наиболее выгодных для комитента условиях в соответствии с указаниями комитента, а при отсутствии в договоре комиссии таких указаний - в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями. В случае когда комиссионер совершил сделку на условиях более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом, дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон (ст. 992 ГК РФ).

Согласно ст. 993 ГК РФ, комиссионер не отвечает перед комитентом за неисполнение третьим лицом сделки, заключенной с ним за счет комитента, кроме случаев, когда комиссионер не проявил необходимой осмотрительности в выборе этого лица либо принял на себя ручательство за исполнение сделки (делькредере). В случае неисполнения третьим лицом сделки, заключенной с ним комиссионером, комиссионер обязан немедленно сообщить об этом комитенту, собрать необходимые доказательства, а также по требованию комитента передать ему права по такой сделке с соблюдением правил об уступке требования.

Если иное не предусмотрено договором комиссии, комиссионер вправе в целях исполнения этого договора заключить договор субкомиссии с другим лицом, оставаясь ответственным за действия субкомиссионера перед комитентом. По договору субкомиссии комиссионер приобретает в отношении субкомиссионера права и обязанности комитента. До прекращения договора комиссии комитент не вправе без согласия комиссионера вступать в непосредственные отношения с субкомиссионером, если иное не предусмотрено договором комиссии.

Вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего. Комиссионер вправе, в соответствии со ст. 359 ГК РФ, удерживать находящиеся у него вещи, которые подлежат передаче комитенту либо лицу, указанному комитентом, в обеспечение своих требований по договору комиссии. Тем не менее в случае объявления комитента несостоятельным (банкротом) указанное право

комиссионера прекращается, а его требования к комитенту в пределах стоимости вещей, которые он удерживал, удовлетворяются в соответствии со ст. 360 ГК РФ, наравне с требованиями, обеспеченными залогом (ст. 996 ГК РФ).

Согласно ст. 997 ГК РФ, комиссионер вправе в соответствии со ст. 410 ГК РФ удержать причитающиеся ему по договору комиссии суммы из всех сумм, поступивших к нему за счет комитента. Однако следует иметь в виду, что при банкротстве комитента его кредиторы пользуются преимуществом перед залогодержателями в отношении очередности удовлетворения их требований и не лишаются права на удовлетворение этих требований из удержанных комиссионером сумм.

Комиссионер отвечает перед комитентом за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента. Если при приеме комиссионером имущества комитента, в этом имуществе окажутся повреждения или недостача, которые могут быть замечены при наружном осмотре, а также в случае причинения ущерба имуществу комитента, находящемуся у комиссионера, комиссионер обязан принять меры по охране прав комитента, собрать необходимые доказательства и обо всем без промедления сообщить комитенту. Комиссионер, не застраховавший находящееся у него имущество комитента, отвечает за это лишь в случаях, когда комитент предписал ему застраховать имущество за счет комитента либо страхование этого имущества комиссионером предусмотрено договором комиссии или обычаями делового оборота (ст. 998 ГК РФ).

Статьей 999 ГК РФ предусмотрена обязанность комиссионера представить комитенту отчет по исполнению поручения и передать ему все полученное по договору комиссии. Комитент, имеющий возражения по отчету, должен сообщить о них комиссионеру в течение тридцати дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым.

В соответствии со ст. 1000 ГК РФ, комитент обязан:

- принять от комиссионера все исполненное по договору комиссии;
- осмотреть имущество, приобретенное для него комиссионером, и известить последнего без промедления об обнаруженных в этом имуществе недостатках;
- освободить комиссионера от обязательств, принятых им на себя перед третьим лицом по исполнению комиссионного поручения.

Помимо уплаты комиссионного вознаграждения, а в соответствующих случаях и дополнительного вознаграждения за делькредере комитент обязан возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы (ст. 1001 ГК РФ).

Положения ст. 1001 ГК РФ стали очередным источником разногласий между комиссионерами и налоговыми органами. Налоговые органы воспринимают обязанность комитента возместить расходы комиссионера как обязанность комиссионера эти расходы с комитента требовать. По этой причине никакие расходы комиссионера, связанные с его деятельностью в пользу комитента (расходы по доставке товара до покупателя, расходы на рекламу продаваемого товара и т.д.), не принимаются для целей налогообложения прибыли, даже если они предусмотрены договором комиссии. На законности таких требований налоговиков мы остановимся при рассмотрении вопросов налогообложения договоров комиссии.

Статьей 1001 ГК РФ предусмотрено, что комиссионер не имеет права на возмещение расходов по хранению находящегося у него имущества комитента, если в законе или договоре комиссии не установлено иное.

В соответствии со ст. 1002 ГК РФ, договор комиссии прекращается по следующим причинам:

- отказ комитента от исполнения договора;
- отказ комиссионера от исполнения договора в случаях, предусмотренных законом или договором;
- смерть комиссионера, признание его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признание индивидуального предпринимателя, являющегося комиссионером, несостоятельным (банкротом). В случае объявления комиссионера несостоятельным (банкротом) его права и обязанности по сделкам, заключенным им для комитента во исполнение указаний последнего, переходят к комитенту.

Кроме того, договор комиссии может быть прекращен по желанию комитента (ст. 1003 ГК РФ), который должен уведомить комиссионера о прекращении договора не позднее чем за тридцать дней, если более продолжительный срок уведомления не предусмотрен договором. В этом случае комитент обязан выплатить комиссионеру вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также возместить комиссионеру понесенные им до прекращения договора расходы.

Комиссионер не вправе, если иное не предусмотрено договором комиссии, отказаться от его исполнения, за исключением случая, когда договор заключен без указания срока его действия (ст. 1004 ГК РФ). В этом случае комиссионер также должен уведомить комитента о прекращении

договора не позднее чем за тридцать дней, если более продолжительный срок уведомления не предусмотрен договором. При этом комиссионер обязан принять меры, необходимые для обеспечения сохранности имущества комитента. Распорядиться своим находящимся в ведении комиссионера имуществом комитент должен в течение пятнадцати дней со дня получения уведомления об отказе комиссионера исполнить поручение, если договором комиссии не установлен иной срок. Если он не выполнит эту обязанность, комиссионер вправе сдать имущество на хранение за счет комитента либо продать его по возможно более выгодной для комитента цене.

Если договором комиссии не предусмотрено иное, комиссионер, отказавшийся от исполнения поручения, сохраняет право на комиссионное вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также на возмещение понесенных до этого момента расходов.

Бухгалтерский и налоговый учет операций по договору комиссии ведется аналогично отражению посреднических операций по договору поручения, однако оформление документов будет различным. В случае договора комиссии, предполагающего совершение сделок от имени комиссионера, все документы оформляются на комиссионера. При этом ст. 1001 ГК РФ предусмотрено возмещение комитентом сумм, израсходованных комиссионером на исполнение комиссионного поручения, помимо уплаты комиссионного вознаграждения.

Договор комиссии направлен исключительно на совершение сделок (заключение договоров) с третьими лицами, то есть этот договор не предполагает оказание комиссионером каких-либо дополнительных возмездных услуг комитенту. Соответственно, такие услуги не подлежат возмещению комитентом комиссионеру, а должны оплачиваться комитентом в общепринятом порядке.

Между тем очень часто договором комиссии предусматривается, что комиссионер не только заключает сделки по купле-продаже товара, принадлежащего комитенту, но и без привлечения сторонних организаций (собственными силами) оказывает комитенту в целях исполнения поручения другие услуги. Согласно п. 3 ст. 421 ГК РФ договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами, называется смешанным. К отношениям сторон такого договора применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре.

Поэтому в случае включения в договор комиссии на куплю-продажу товара дополнительных условий (например, о доставке товара до покупателя, об организации рекламы товара комитента, об изучении рынка сбыта товаров комитента и пр.) договор, по мнению авторов, уже не является договором комиссии в чистом виде. Для оформления отношений, связанных с одной сделкой по купле-продаже товара, одним договором без заключения к договору комиссии массы сопутствующих договоров на возмездное оказание услуг, гражданским законодательством предусмотрен агентский договор.

## § 6. Агентский договор

Агентский договор прямо предусматривает не только совершение агентом юридических действий (в частности, оформление сделок купли-продажи), как это предусмотрено договором комиссии, но и иных действий по поручению принципала. Причем никаких "возмещений расходов" агента напрямую гл. 52 "Агентирование" ГК РФ не предусмотрено.

Можно предположить, что если в агентском договоре определен круг обязанностей агента, связанных с исполнением поручения принципала (например, доставка продаваемого товара покупателю силами агента или сторонней организации, или реклама товара), и при этом оговорено, что сумма вознаграждения агента включает покрытие всех его расходов на реализацию товара, то ни на какое дополнительное возмещение расходов агент права не имеет. Казалось бы, логично.

Однако в гл. 52 ГК РФ предусмотрено, что на агентский договор распространяются правила договора комиссии в тех случаях, когда агент выступает от своего имени. Поэтому налоговые органы, не учитывая положение ст. 1011 ГК РФ о том, что "если эти правила не противоречат положениям настоящей главы или существу агентского договора", в полной мере применяют к агентским договорам правила договоров комиссии и поручения, а именно об обязанности принципала возместить агенту все расходы на исполнение поручения (см., например, Письмо УМНС по г. Москве от 13 апреля 2004 г. N 26-12/25174).

Арбитражная практика по вопросу возможности признания комиссионером расходов, связанных с исполнением комиссионного поручения, неоднозначна. Положение о том, что возместить указанные расходы за счет комитента является правом комиссионера, а не его обязанностью, было подтверждено в Постановлении ФАС Поволжского округа от 25 марта 2003 г. N А55-9988/02-31. Но в большинстве случаев арбитражные суды придерживаются точки зрения налоговых органов.

В результате при проверке деятельности комиссионера налоговые органы исключают из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль все расходы комиссионера (даже и поименованные в договоре комиссии) по операциям, относящимся к товарам комитента.

Причем в большинстве случаев при рассмотрении различных аспектов правоприменительной практики в налоговых спорах налоговые органы настаивают на применении исключительно положений Налогового кодекса РФ, подчеркивая, что нормы других отраслей законодательства в налоговых правоотношениях не применяются. Основание - п. 3 ст. 2 ГК РФ, в котором четко оговорено неприменение положений Гражданского кодекса РФ к налоговым правоотношениям. Исключение составляет только использование гражданского законодательства для уяснения значений институтов, понятий и терминов, используемых в Налоговом кодексе РФ.

Однако, рассматривая право агента или комиссионера отнести на свои издержки расходы, не возмещаемые комитентом в соответствии с договором комиссии (агентирования), налоговые органы, изменив своим принципам, ссылаются только на ст. 1001 ГК РФ, полностью игнорируя положения гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Получается, что при посреднической деятельности вообще может не оказаться расходов, уменьшающих налогооблагаемые доходы, если вся деятельность направлена на исполнение поручений комитента, который должен возместить расходы согласно ст. 1001 ГК РФ. Причем руководствоваться, по мнению налоговых органов, следует исключительно положениями ст. 1001 ГК РФ, а не условиями договора, который можно, например, объявить недействительным, поскольку он не соответствует нормам Гражданского кодекса РФ в части возмещения комитентом расходов комиссионера.

Мнение автора в данном вопросе следующее: если договором комиссии предусмотрена доставка товара за счет комиссионера, то последний имеет право учесть расходы на транспортировку в составе расходов, уменьшающих его налогооблагаемую прибыль. При этом следует руководствоваться следующими положениями НК РФ.

В п. 9 ст. 270 НК РФ предполагается наличие в договоре комиссии затрат, не возмещаемых комитентом в соответствии с условиями договоров. Это обстоятельство, возможно, противоречит нормам Гражданского кодекса РФ (хотя, на взгляд авторов, это не так), однако оно предусматривается налоговым законодательством. Поэтому оно вполне может использоваться в налоговых правоотношениях - ведь далеко не все расходы комиссионера возмещаются комитентом. Более того, ни в одном законодательном акте нет четкого разделения расходов комиссионера на расходы, возмещаемые комитентом, и не возмещаемые. Все определяется договором.

В соответствии со ст. 247 НК РФ, объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ, налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). В перечне расходов, не учитываемых в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ), не указаны транспортные расходы комиссионера.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Согласно положениям ст. 252 НК РФ, расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Транспортные и иные расходы комиссионера, предусмотренные договором комиссии, экономически оправданы и произведены комиссионером в целях получения дохода по договору комиссии. Соблюдены также условия оценки данных расходов в денежной форме и документального подтверждения произведенных затрат. Следовательно, транспортные расходы комиссионера полностью соответствуют критериям, установленным в п. 1 ст. 252 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 252 НК РФ расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 253 НК РФ, расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров.

Транспортные расходы комиссионера непосредственно связаны с реализацией комиссионных услуг, а значит, подлежат включению в состав расходов, связанных с производством и реализацией, согласно пп. 1 п. 1 ст. 253 НК РФ.

Тем не менее налоговые органы обязывают комитента возместить расходы (см., например, Письма УМНС по г. Москве от 5 февраля 2004 г. N 26-12/07387, от 30 января 2003 г. N 26-12/6250, от 13 июня 2001 г. N 03-12/25831; от 27 февраля 2001 г. N 03-12/9748).

Поэтому особое значение, по мнению авторов, имеют формулировки в договоре. Например, если планируются какие-либо действия комиссионера, связанные с товаром комитента (доставка до покупателя, реклама, изучение рынка и пр.), договор не должен называться "договором комиссии", это должен быть агентский договор.

В договоре должны быть подробно перечислены все обязанности агента по продаже (или покупке) товара принципала, с обязательным определением источника возмещения затрат. В договор необходимо включить все существенные моменты, которые так или иначе могут вызвать разногласия с налоговыми органами.

Самое пристальное внимание следует уделить источнику покрытия расходов, возникающих у агента при исполнении комиссионного поручения. В договоре необходимо определить, какие расходы агент несет за свой счет (и включает их в расходы в налоговом учете), а какие - за счет принципала. Если у агента возникают расходы, связанные с исполнением поручения, но не указанные в договоре, источник их покрытия можно оговорить в дополнительном соглашении к договору. Если нигде не указано, за чей счет производятся те или иные расходы, непосредственно связанные с исполнением договора, то согласно ст. 1001 ГК РФ они должны быть возмещены принципалом. Включая их в свои расходы, агент должен быть готов доказать экономическую обоснованность данных расходов, и, вероятнее всего, в суде.

Рассмотрим ситуацию, когда в действующем договоре комиссии не оговорено возмещение комитентом расходов на транспортировку товара до покупателя. В случаях, когда комиссионер решил заключить договор перевозки товара по просьбе покупателя без согласия комитента (считая, что действует на наиболее выгодных для комитента условиях), при несогласии комитента с действиями комиссионера он может не выплачивать вознаграждение за совершение этой дополнительной сделки и не возмещать понесенные при этом расходы.

В этой ситуации комиссионер вправе:

- отнести произведенные расходы на собственные издержки (однако против этого возражают налоговые органы);
- отнести затраты за счет чистой прибыли (против этого возражает комиссионер);
- получить возмещение расходов от покупателя.

Поскольку договор купли-продажи с покупателем заключен с комитентом в рамках исполнения договора комиссии, комиссионер не вправе самостоятельно изменять цену товара и базисные условия поставки. Соответственно, для продажи товара с доставкой покупателю комиссионер должен заключить отдельный договор с покупателем на доставку товара до его склада. Поскольку предпринимательской является самостоятельная деятельность, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли (п. 1 ст. 2 ГК РФ), то этот договор также должен быть возмездным, то есть включать в себя помимо возмещения затрат транспортных компаний сумму вознаграждения, получаемую от покупателя за оказываемую услугу.

Если комиссионер организует доставку товара в интересах покупателя, то по отношению к нему комиссионер будет выступать экспедитором. Отношения сторон в этой части будут регулироваться положениями гл. 41 "Транспортная экспедиция" ГК РФ, а также нормами Федерального закона от 30 июня 2003 г. N 87-ФЗ "О транспортно-экспедиционной деятельности". Транспортно-экспедиционные услуги согласно действующему законодательству не лицензируются. Поэтому комиссионер, организуя доставку в качестве экспедитора, не будет нарушать нормы лицензионного законодательства. Если же комиссионер оказывает услуги по доставке товара комитента до покупателя собственными силами, он должен иметь лицензию на право перевозки грузов.

Комиссионер, являющийся для покупателя поставщиком, может заключить договор с перевозчиком на оказание транспортных услуг как от своего имени, так и от имени покупателя. Во втором случае поставщику понадобится доверенность, выданная покупателем.

В случае если комиссионер оказывает услуги по доставке покупателю (по отдельному договору с комитентом), возникает вопрос о правомерности включения счетов-фактур сторонних организаций в счета-фактуры комитента, так называемое перевыставление счетов.

2 марта 2004 г. вступило в силу Постановление Правительства от 16 февраля 2004 г. N 84 "О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. N 914". И с этого момента закончилась ясность в вопросах документооборота между комитентом, комиссионером и покупателем.

Указанным Постановлением из Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства России от 2 декабря 2000 г. N 914, был исключен п.



26. Но именно этот пункт регламентировал вопросы регистрации в книге продаж стоимости услуг, оплачиваемых покупателем сверх цены товара.

Впоследствии в п. 5 Письма МНС России от 21 мая 2001 г. N ВГ-6-03/404 предусматривалось, что "при реализации посредником от своего имени одному покупателю товаров (работ, услуг) комитента, принципала одновременно с реализацией собственных товаров (работ, услуг) данному покупателю посредник может выставить единый счет-фактуру на указанные товары (работы, услуги)".

Данное Письмо, действующее и в настоящее время, вносит ту самую путаницу в документооборот между комиссионером, комитентом и покупателем. Пункт 26 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, а также п. 5 Письма МНС России от 21 мая 2001 г. давали комиссионеру основания включать в один счет-фактуру покупателю стоимость комиссионного товара и стоимость своих услуг, не имеющих отношения к комитенту. На основании действовавшего п. 26 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур комитент, получив отчет комиссионера с копиями выставленных им покупателю счетов-фактур, также мог не включать в свою книгу продаж (и, соответственно, в счет-фактуру, выписываемый комиссионеру на проданный товар) стоимость услуг по доставке. Хотя бы эти услуги и были включены комиссионером в копии счетов-фактур покупателю, на основании которых комитент выставлял комиссионеру свои счета-фактуры.

С отменой п. 26 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур таких оснований у комитента больше нет, а счет-фактуру комиссионеру он должен выписать на основании его счета-фактуры, выставленного покупателю (п. 2 Письма МНС России от 21 мая 2001 г.). Таким образом, формально комитент должен отразить у себя суммы, полученные от покупателя в оплату доставки, в качестве собственного дохода.

Очевидно, что покупатель, в конечном счете, оплачивает все расходы продавца, в том числе и транспортные. Но в зависимости от документального оформления операций они могут быть отражены в учете по-разному, поэтому для комитента и последствия могут быть разные. Например, если комитент использует УСНО, то необходимость включения расходов на транспортировку, оплаченные покупателем сверх цены товара, в свой доход, может привести к тому, что "упрощенец" лишится права на применение спецрежима. Ведь затраты на доставку товара могут составлять значительную долю от его стоимости, и оборот может превысить запланированные 20 млн руб.

Тем не менее выход из сложившейся ситуации для комиссионера и комитента, агента и поверенного существует. В п. 211 Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н) указано, что суммы, которые покупатель оплачивает при расчете за транспортировку и погрузку продукции сверх договорной цены товара, отражаются следующим образом:

- выполненные собственными силами и транспортом поставщика - по кредиту счета учета продаж;

- выполненные специализированной автотранспортной организацией, железнодорожным транспортом, авиацией, речным и морским транспортом и другими организациями (без налога на добавленную стоимость) или физическими лицами - с кредита счета учета расчетов (то есть без отражения в составе собственной выручки).

Конечно, комитенту-"упрощенцу" этот пункт вряд ли поможет, поскольку он, во-первых, освобожден от ведения бухгалтерского учета, а во-вторых, налоговые органы будут настаивать на включении сумм, полученных от покупателя сверх цены товара, в облагаемый единым налогом доход.

Для того чтобы свести к минимуму возможность возникновения споров с налоговыми органами по поводу неотражения в доходе комитента "транзитных транспортных расходов", следует очень внимательно относиться к формулировкам в договорах комиссии или агентирования. Из заключенных договоров должно быть ясно, что комитент (или принципал), организовав и оплачивая (через комиссионера или агента) транспортировку реализуемых товаров до места, указанного покупателем, выполняет лишь функции посредника, самостоятельно не оказывая ему этих услуг. При этом следует документально подтвердить, что фактически продавец товара (комитент) по данной части договора сам исполняет функции агента с участием в расчетах.

В этом случае суммы возмещения затрат, произведенных посредником за комитента, принципала или доверителя, включаются в состав доходов, если такие затраты подлежат включению в состав его расходов, в соответствии с условиями заключенных договоров (пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ). Таким образом, денежные средства, поступившие продавцу-агенту от покупателя-принципала в счет возмещения транспортных расходов, произведенных по поручению последнего, не будут учитываться в качестве доходов продавца.

При этом комиссионер имеет право перевыставить счет транспортной организации комитенту.

В соответствии со ст. 991 ГК РФ комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение в размере и порядке, установленных в договоре комиссии. Если договор комиссии не был исполнен по причинам, зависящим от комитента, комиссионер сохраняет право на комиссионное вознаграждение, а также на возмещение понесенных расходов. Помимо уплаты комиссионного вознаграждения, комитент обязан возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы.

Это положение ст. 1001 ГК РФ стало очередным источником разногласий между комиссионерами и налоговыми органами. Налоговые органы воспринимают положение об обязанности комитента возместить расходы комиссионера как обязанность комиссионера эти расходы с комитента требовать. По этой причине никакие расходы комиссионера, связанные с его деятельностью в пользу комитента, будь то расходы по доставке товара до покупателя, расходы на рекламу продаваемого товара и т.д., не принимаются для целей налогообложения прибыли, даже если они предусмотрены договором комиссии. Необходимо отметить, что на сегодняшний момент арбитражная практика по этому вопросу неоднозначна.

## **Раздел II. ПОСТУПЛЕНИЕ ТОВАРОВ**

Активы, предназначенные для продажи, принимаются к учету в качестве товаров и учитываются на счете 41 "Товары".

Согласно п. 1 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01 (утв. Приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. N 44н) товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

В бухгалтерском учете товаров как одного из видов материально-производственных запасов необходимо придерживаться "общих" правил, установленных ПБУ 5/01 для учета МПЗ.

Товары как часть МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости:

- покупные товары - в сумме фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов;
- внесенные в счет вклада в уставный капитал - исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации;
- полученные организацией по договору дарения или безвозмездно - исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- полученные по договорам, обязательства по которым погашаются неденежными средствами - равными стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При поступлении в организацию покупных товаров фактическими затратами на приобретение могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы товаров;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товары;
- затраты по заготовке и доставке товаров до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Основной статьей расходов организации-покупателя, как правило, является "контрактная" стоимость товаров.

Поэтому порядок отражения операций поступления товаров начнем с рассмотрения вопросов, связанных условиями контрактов на приобретение товаров.

### **Глава 1. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ МОМЕНТА ПЕРЕХОДА ПРАВА СОБСТВЕННОСТИ**

Отражая в учете операции по поступлению товара, следует прежде всего обратить внимание на условия договора, определяющие момент перехода права собственности на товар.

Согласно Федеральному закону от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" и п. 10 Приказа Минфина России от 28.12.2001 N 119н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов", поступившие в организацию материальные ценности в обязательном порядке должны быть учтены независимо от способа поступления (приобретены за плату, получены безвозмездно или изготовлены собственными силами). Кроме того, имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

В бухгалтерском учете организации имущество, признаваемое ее собственностью, отражается на балансовых счетах, а не принадлежащее организации, но в силу различных причин находящееся у нее, - за балансом.

Однако это не относится к предметам лизинга. Согласно ст. 31 Федерального закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ "О лизинге" предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению.

В соответствии с принципом допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности именно в момент перехода права собственности на товар, организация-покупатель вправе признать расходы, связанные с приобретением товара.

Согласно п. 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98 (утв. Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. N 60н) при формировании учетной политики предполагается, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

С другой стороны, именно собственник действует по своему усмотрению в отношении принадлежащего ему товара, а также именно он принимает решения о продаже, передаче в залог товара, распоряжении им иным способом (ст. 209 ГК РФ).

Обратите внимание! Расходы по содержанию принадлежащего имущества несет его собственник. Риск случайной гибели или случайного повреждения имущества, если только иное не предусмотрено законом или договором, также лежит на собственнике имущества.

Таким образом, очевидно, правильное определение момента перехода права собственности имеет большое значение. Однако иногда в контрактах на приобретение товара условие о порядке перехода права собственности не оговаривают. Как в такой ситуации определить, в какой момент товар становится собственностью покупателя?

В большинстве случаев законодатель предоставляет сторонам, участвующим в сделке, возможность выразить свою волю при согласовании договорных условий (законодательство предоставляет право участникам сделки не применять общие нормы законодательства). Но если договаривающиеся стороны не воспользовались этим правом, то они обязаны руководствоваться общими правилами гражданского законодательства.

Все сказанное касается и договоренностей о переходе права собственности на товар. Стороны по обоюдному соглашению могут предусмотреть передачу права собственности на товар в наиболее привлекательный для них момент. Однако если момент перехода права собственности в условиях договора не прописан, в таком случае он определяется по общим нормам гражданского права.

#### § а. Общепринятый момент перехода права собственности

Согласно ст. 223 ГК РФ по таким договорам право собственности к покупателю переходит с момента передачи товара. В случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом.

Чтобы установить, в какой момент товар считается переданным покупателю, необходимо определить:

- момент исполнения обязательств;
- место исполнения обязательств.

Момент исполнения обязанности продавца передать товар покупателю определяется нормами ст. 458 ГК РФ.

Им является вручение товара получателю. Если продавец не может это сделать лично, то это будет момент сдачи товара перевозчику для доставки получателю. Если, конечно, договором купли-продажи не установлена обязанность продавца по доставке товара покупателю (ст. 458 ГК РФ).

Отметим также, что обязательство по договору исполняется в определенном месте. Если партнеры по сделке место исполнения обязательства в договоре не указали, законом, иными правовыми актами оно также не определено, а также не явствует из обычаев делового оборота или существа обязательства, надлежит руководствоваться нормами ст. 316 ГК РФ.

По общему правилу обязательство должно быть исполнено по месту нахождения стороны, принимающей на себя исполнение обязательства.

Если происходит передача товара, в правила определения места исполнения обязательства законодателем внесены особенности (ст. 316 ГК РФ):

- обязательство передать товар, предусматривающее его перевозку, исполняется в месте сдачи товара первому перевозчику;

- в других случаях обязательства по передаче товара должны быть исполнены в месте изготовления или хранения товара, если это место было известно кредитору в момент возникновения обязательства.

Обратите внимание! Нормы ст. 316 ГК РФ подлежат применению не только тогда, когда договором не предусмотрено иное, но и в случае, когда иное не явствует из обычаев делового оборота или существа обязательства.

Рассмотрим на примере порядок принятия к учету товаров по договору купли-продажи с общепринятым моментом перехода права собственности.

Пример 1. Торговое предприятие по договору купли-продажи приобрело партию телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб.

28 января поставщик на своем складе передал представителю торгового предприятия всю партию товаров, предусмотренную условиями договора. На следующий день торговое предприятие произвело оплату за товар.

Учет товаров ведется по покупным ценам.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - приняты товары на учет на дату перехода права собственности;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма оплаты по договору купли-продажи.

#### § б. Особый порядок перехода права собственности

Зачастую контрагенты договариваются о применении момента перехода права собственности, не совпадающего с общеустановленным моментом, например, когда передача товара покупателю происходит ранее его оплаты. В подобных случаях у продавца товара есть основания "попытаться" сохранить за собой право собственности на товар до его оплаты или же до наступления иных обстоятельств.

Организации-продавцы, рассчитывающие прибыль по методу начисления, настаивают именно на таком определении момента перехода права собственности на товар. Это позволяет им отсрочить уплату налога на прибыль, ведь обязательство перед бюджетом возникает у продавца товара только после того, как покупатель расплатится за приобретенный товар. Ведь факт реализации будет иметь место лишь при оплате товара.

К "особому" моменту перехода права собственности, увязанному с оплатой товара, продавцы прибегают и как к вынужденной мере для обеспечения выполнения обязательств по оплате товара.

Согласно ст. 491 ГК РФ покупатель, получивший товар, но не приобретший на него права собственности, не вправе отчуждать его или распоряжаться им иным образом, а продавец в случае неисполнения покупателем обязанности по оплате товара имеет право потребовать возврата товара, если иное не предусмотрено законом или договором либо не вытекает из назначения и свойств товара.

Участники сделки могут договориться о передаче права собственности на товар после полной его оплаты или же после оплаты определенной его части.

Пример 2. Торговое предприятие по договору купли-продажи приобрело партию телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Право собственности переходит к торговому предприятию после полной оплаты договорной стоимости товара.

28 января поставщик на своем складе передал представителю торгового предприятия всю партию товаров, предусмотренную условиями договора. Через пять дней торговое предприятие произвело полную оплату за товар.

Учет товаров ведется по покупным ценам.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"

- 118 000 руб. - на основании отгрузочных документов поставщика отражено поступление на склад торгового предприятия товаров, право собственности на которые, согласно условиям договора, еще не перешло к покупателю.

Если право собственности на товары к покупателю еще не перешло, а товары уже поступили на его склад, они отражаются на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение". Учет таких товаров ведется по ценам, отраженным в отгрузочных документах (включая сумму налога на добавленную стоимость).

Согласно п. 18 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ запасы, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником.

При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

Обратите внимание! У покупателя до перехода права собственности на поступивший товар задолженности перед поставщиком, отражаемой по счету 60, не возникает.

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма оплаты по договору купли-продажи;

Кредит 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"

- 118 000 руб. - отражено списание с забалансового учета товаров, право собственности на которые, согласно условиям договора, перешло к покупателю.

Товары числятся на забалансовом счете до выполнения условий договора, обеспечивающих переход права собственности к покупателю. После перехода права собственности товары списываются с забалансового счета 002 и отражаются в балансе покупателя на счете 41 "Товары":

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - на дату перехода права собственности отражено принятие товаров к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - отражена сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

Пример 3. Торговое предприятие по договору купли-продажи приобрело партию телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Право собственности переходит к торговому предприятию после полной оплаты договорной стоимости товара.

28 января поставщик на своем складе передал представителю торгового предприятия всю партию товаров, предусмотренную условиями договора. На следующий день торговое предприятие произвело 80% оплату договорной стоимости товаров, оставшаяся сумма задолженности (20%) оплачена через пять дней.

Учет товаров ведется по покупным ценам.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"

- 118 000 руб. - на основании отгрузочных документов поставщика отражено поступление на склад торгового предприятия товаров, право собственности на которые, согласно условиям договора, еще не перешло к покупателю;

Дебет 60 Кредит 51

- 94 400 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма оплаты по договору купли-продажи (80%);

Дебет 60 Кредит 51

- 23 600 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма оплаты по договору купли-продажи (20%);

Кредит 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"

- 118 000 руб. - отражено списание с забалансового учета товаров, право собственности на которые, согласно условиям договора, перешло к покупателю;  
Дебет 41 Кредит 60
- 100 000 руб. - на дату перехода права собственности отражено принятие товаров к учету;  
Дебет 19 Кредит 60
- 18 000 руб. - отражена сумма НДС по приобретенным товарам;  
Дебет 68 Кредит 19
- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

Пример 4. Торговое предприятие по договору купли-продажи приобрело партию телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Право собственности переходит к торговому предприятию на оплаченную часть товара.

28 января поставщик на своем складе передал представителю торгового предприятия всю партию товаров, предусмотренную условиями договора. На следующий день торговое предприятие произвело 80% оплату договорной стоимости товаров, оставшаяся сумма задолженности (20%) оплачена через пять дней.

Учет товаров ведется по покупным ценам.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

- Дебет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"
- 118 000 руб. - на основании отгрузочных документов поставщика отражено поступление на склад торгового предприятия товаров, право собственности на которые, согласно условиям договора, еще не перешло к покупателю;  
Дебет 60 Кредит 51
- 94 400 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма оплаты по договору купли-продажи (80%);  
Кредит 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение";
- 94 400 руб. - отражено списание с забалансового учета товаров, право собственности на которые, согласно условиям договора, перешло к покупателю;  
Дебет 41 Кредит 60
- 80 000 руб. - на дату перехода права собственности отражено принятие товаров к учету;  
Дебет 19 Кредит 60
- 14 400 руб. - отражена сумма НДС по приобретенным товарам;  
Дебет 68 Кредит 19
- 14 400 руб. - принят к вычету НДС в части принятых к учету товаров;  
Дебет 60 Кредит 51
- 23 600 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма оплаты по договору купли-продажи (20%);  
Кредит 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"
- 23 600 руб. - отражено списание с забалансового учета товаров, право собственности на которые, согласно условиям договора, перешло к покупателю;  
Дебет 41 Кредит 60
- 20 000 руб. - на дату перехода права собственности отражено принятие товаров к учету;  
Дебет 19 Кредит 60
- 3600 руб. - отражена сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам;  
Дебет 68 Кредит 19
- 3600 руб. - принят к вычету НДС в части принятых к учету товаров.

Для продавца положительные стороны перехода права собственности "по оплате" очевидны, чего не скажешь о покупателе товаров: последний, не имея денег на предварительную оплату товара, надеется расплатиться за приобретенный товар из полученных от его реализации средств.

Норма, запрещающая покупателю распоряжаться товаром до передачи ему права собственности, может не применяться, если соглашением сторон установить иное.

Таким образом, по обоюдному согласию участники сделки могут этот "подводный камень" обойти.

#### § в. Переход права собственности без установления фактического контроля над товаром

Как при переходе права собственности в общеустановленном порядке, так и при "особом" порядке в хозяйственной практике может возникнуть ситуация, когда право собственности на товар уже перешло к покупателю, а товар фактически на склад не поступил (находится в пути). Например, в случае заключения договора без обязательства доставки продавец товара передает его перевозчику, который и будет осуществлять доставку покупателю. Уже в момент сдачи товара

перевозчику для доставки покупателю право собственности на товар продавец утрачивает. В соответствии с принципом своевременности отражения хозяйственных операций в учете, отгруженный товар (поскольку право собственности на него уже принадлежит покупателю) надлежит отразить на счетах бухгалтерского учета в балансе организации-покупателя.

По мнению авторов, для учета товаров, принадлежащих организации, но находящихся в пути, можно использовать:

- счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей";
- отдельный субсчет "Товары в пути" счета 41 "Товары".

Рассмотрим общую схему отражения операций с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" на примере.

Пример 5. Торговое предприятие по договору купли-продажи приобрело партию телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Договор заключен без обязательства доставки. Право собственности переходит к торговому предприятию в момент передачи товара представителю автомобильной транспортной компании, осуществляющей его доставку на склад торгового предприятия.

28 января поставщик отгрузил в адрес торгового предприятия всю партию товаров, предусмотренную условиями договора, передав их перевозчику - автомобильной транспортной компании. В этот же день поставщик известил покупателя о факте отгрузки товара. На следующий день торговое предприятие произвело плату за товар. Однако товар поступил на склад торгового предприятия только 2 февраля, так как продавец и покупатель находятся в разных городах.

Учет товаров ведется по покупным ценам.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 15 Кредит 60

- 100 000 руб. - на дату перехода права собственности товары принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости, предусмотренной в договоре;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании расчетных документов выделена сумма НДС.

На счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" товар учитывается с момента перехода права собственности и до поступления его на склад покупателя. Таким образом, дебетовое сальдо по счету 15 на конец месяца означает, что часть товара находится в пути.

Согласно п. 26 ПБУ 5/01 товары, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной договором. В бухгалтерском учете данная запись производится на основании документов, подтверждающих дату отгрузки.

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма оплаты по договору купли-продажи;

Дебет 41 Кредит 15

- 100 000 руб. - на дату поступления товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к материальному учету.

В соответствии с п. 26 ПБУ 5/01 после получения товара и отгрузочных документов поставщика производится уточнение фактической себестоимости товаров. В нашем примере разницы между фактической себестоимостью приобретенных товаров и их учетной ценой (ценой предусмотренной договором) не возникло.

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

Что касается возможности отражения в бухгалтерском учете операций непосредственно по счету 41 "Товары", то действующим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н) это не предусмотрено. Однако, по мнению авторов, нормативные документы, в частности ПБУ 5/01, не содержат запрета принять товары, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, к бухгалтерскому учету по счету 41 "Товары".

Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н) организации вправе самостоятельно уточнить содержание имеющихся субсчетов, слить отдельные субсчета воедино, упразднить, дополнить их необходимыми. Таким образом, организации вправе уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

В случаях, когда операции отражаются без использования счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", в рабочий план счетов вводится дополнительный субсчет "Товары в пути".

Если впоследствии возникнет необходимость уточнения фактической себестоимости товаров, то, по мнению авторов, противоречий с п. 12 ПБУ 5/01 (в соответствии с которым себестоимость МПЗ, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством) не возникнет. Применительно к ситуации, с учетом товаров, принадлежащих организации, но находящихся в пути, п. 26 ПБУ 5/01 напрямую предписывает это сделать.

Пример 6. Воспользуемся условиями предыдущего примера, изменив единственное условие - организация учитывает товары без использования счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 субсчет "Товары в пути" Кредит 60

- 100 000 руб. - на дату перехода права собственности товары принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости, предусмотренной в договоре;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма оплаты по договору купли-продажи;

Дебет 41 "Товары на складе" Кредит 41 субсчет "Товары в пути"

- 100 000 руб. - на дату принятия товаров к материальному учету произведена корректировка по счету 41 субсчет "Товары в пути".

Если учет товаров, находящихся в пути, ведется на отдельном субсчете счета 41, возникает необходимость в корректировке данного счета для приведения в соответствие стоимости товаров на складе и в бухгалтерском учете. По мере принятия товаров к материальному учету счет 41 корректируется на стоимость учтенных товаров в пути. Соответственно, суммы налога на добавленную стоимость также подлежат корректировке.

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

#### § г. Неотфактурованная поставка

Упоминание о неотфактурованных поставках встречается в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, в частности в разделе, посвященном характеристике счета 60.

В более позднем документе, Методических указаниях по бухгалтерскому учету МПЗ, разъяснен термин "неотфактурованные поставки" и порядок их отражения в учете. Поэтому, так как других документов, регламентирующих данные вопросы, не утверждено, далее будем руководствоваться именно этими документами.

В соответствии с п. 36 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ неотфактурованными считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

На практике ситуация выглядит следующим образом:

- товары фактически поступили в организацию;
- договорные отношения с поставщиком товара имеются;
- право собственности на товар перешло к покупателю;
- расчетные документы на поставленный товар отсутствуют.

Поэтому данную поставку следует квалифицировать как неотфактурованную.

В рассматриваемой ситуации важно наличие договорных отношений с поставщиком товара. Объясняется это следующим. Получив от контрагента товары, уже принадлежащие организации, но не получив расчетных документов, в бухгалтерском учете организации-покупателя их следует отразить на балансовых счетах.

И лишь в случаях, когда совершенно нет ясности с появлением в организации товаров, они должны быть приняты на ответственное хранение и потому учтены на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение". Но в этом случае они становятся ценностями, не приносящими дохода, ибо организация, не будучи их собственником, воспользоваться ими не может.

Обратите внимание! Без расчетных документов в организацию могут поступить товары, право собственности на которые в соответствии с условиями договора покупатель еще не имеет. В этом случае товары, поступившие до момента перехода права собственности к покупателю, также будут учтены на забалансовом счете 002 "Товары, принятые на ответственное хранение".



Прежде чем оформить поступление товара первичными учетными документами и произвести его оценку, не лишним будет удостовериться, не числятся ли поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или в составе дебиторской задолженности.

Товары по неотфактурованной поставке принимаются к учету по счету 41 "Товары".

Согласно п. 39 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ неотфактурованные поставки приходятся у покупателя по счетам учета материальных запасов (в зависимости от назначения принимаемых материальных запасов): по счету 41 "Товары", по счету 10 "Материалы" и т.д.

Согласно п. 39 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ организации, использующие счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", отражают поступление ценностей в оценке, равной учетной цене запасов, утвержденной в учетной политике организации.

Если организация, формируя себестоимость товаров, исходит из фактической себестоимости, принятие к учету ценностей осуществляется по рыночным ценам.

В качестве рыночной представляется возможным использовать цену, определенную договором (основание - ст. 40 НК РФ). Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Если в договоре цена товара не предусмотрена и не может быть определена исходя из условий договора, оценку можно произвести по цене, которая уплачивается в сравнимых обстоятельствах за аналогичные товары (п. 6.1 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утв. Приказом Минфина России от 6 июня 1999 г. N 33н).

Согласно п. 40 Методических указаний по учету МПЗ в случае поступления расчетных документов от поставщика в текущем году корректируется учетная цена по неотфактурованным поставкам. При этом организация-покупатель сторнирует все записи по такой поставке, а на стоимость товаров, указанную в полученных документах, производит новые с одновременным пересчетом задолженности перед поставщиком.

В этой связи возникает вопрос: следует ли выделять НДС по неотфактурованной поставке?

Поскольку расчетные документы от поставщика отсутствуют, покупатель товара формально не может использовать счет 19 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам". Но тогда задолженность перед поставщиком, отраженная в бухгалтерском учете, будет занижена.

В подобных ситуациях следует обращать внимание на условия контракта на приобретение товара. Если из договорных условий ясно, что поставщик товара является плательщиком НДС (при условии, что реализация данного товара не освобождена от налогообложения), для отражения реальной кредиторской задолженности следует отразить и сумму НДС, которая будет предъявлена поставщиком.

Но существует и другая точка зрения. Ее сторонники считают, что учесть НДС на счете 19 следует при получении расчетных документов поставщика.

Но в любом случае право на вычет по НДС должен "подтвердить" счет-фактура. Даже если полученный счет-фактура будет выписан "задним" числом, покупатель товаров вправе не подавать уточненную декларацию по налогу на добавленную стоимость, а заявить вычет в том налоговом периоде, когда фактически получил данный счет-фактуру.

Аналогичное мнение выражено в Письмах Минфина России от 10 ноября 2004 г. N 03-04-11/200 и от 23 июня 2004 г. N 03-03-11/107: если счет-фактура получен налогоплательщиком в налоговом периоде, следующем за теми, в которых приобретенные товары приняты к учету, то вычет налога на добавленную стоимость должен производиться в том налоговом периоде, в котором получен счет-фактура.

Поскольку опоздавший счет-фактура может быть спорным делом, предлагалось сохранять конверт со штемпелем почтового отделения, через который получен счет-фактура. В другом Письме Минфина России от 16 июня 2005 г. N 03-04-11/133 указывалось, что подтверждением может явиться запись в журнале регистрации входящей корреспонденции (не всегда же счет-фактура приходит почтой).

Расчет суммы налога на прибыль при реализации покупных товаров следует производить с учетом ст. 268 НК РФ, согласно которой налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения одним из методов оценки покупных товаров, указанных в данной статье.

Таким образом, рассчитывая налог на прибыль, налогоплательщик должен знать контрактную стоимость товаров. В случае неотфактурованной поставки, когда расчетные документы поставщика еще не получены, стоимость товаров для целей исчисления налога на прибыль можно подтвердить оформленным с поставщиком договором. Следовательно, для целей исчисления налога на прибыль стоимость товаров определяется по договорным ценам.

Статья 252 НК РФ (в ред. Федерального закона от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ) дает большую свободу налогоплательщикам: теперь расходы можно подтвердить не только документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, но также в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, а также документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором и т.д.).

Рассмотрим на примерах следующие часто встречающиеся на практике ситуации, в которых:

- учет организован с использованием счета 15 и без него;
- в договоре выделена сумма НДС;
- указанные в расчетных документах поставщика цены на товары не совпадают с ценами, по которым товары были приняты к учету и когда расхождений нет;
- товары по неотфактурованной поставке к моменту получения от поставщика расчетных документов уже реализованы (еще не реализованы).

Пример 7. Торговое предприятие приобретает партию телефонных аппаратов в количестве 1000 штук. Договор как единый документ отсутствует. Однако торговое предприятие и поставщик товаров обменялись письмами посредством факсимильной связи. Из содержания письма поставщика явствует, что цена единицы товара составляет 120 руб., при этом НДС в цене товара не выделен.

Согласно учетной политике торгового предприятия, учет поступления товаров ведется по учетным ценам с использованием счета 15. В качестве учетных цен торговое предприятие использует фактическую себестоимость товаров.

21 ноября на склад торгового предприятия поступила партия телефонных аппаратов в количестве 1000 штук без расчетных документов поставщика. Неотфактурованная поставка оформлена актом о приемке товаров, в котором цена за один телефонный аппарат составляет 120 руб.

2 декабря торговое предприятие получило от поставщика расчетные документы, в соответствии с которыми цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб.

На следующий день торговое предприятие произвело оплату счета поставщика.

В бухгалтерском учете предприятия, принявшего в учетной политике для целей бухгалтерского учета отражение приобретения ТМЦ с использованием счета 15, данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 15

- 120 000 руб. - на дату поступления на склад торгового предприятия приняты к учету товары по неотфактурованной поставке по учетной цене (в данном случае это договорная цена);

Дебет 15 Кредит 60 субсчет "Неотфактурованные поставки"

- 120 000 руб. - отражена задолженность перед поставщиком за товары;

Дебет 15 Кредит 60 субсчет "Неотфактурованные поставки"

- 120 000 руб. - Сторно - при получении расчетных документов

поставщика сторнирована ранее отраженная задолженность перед поставщиком;

Дебет 15 Кредит 60

- 100 000 руб. - отражена стоимость товаров согласно полученным расчетным документам;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании полученных расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 15 Кредит 16

- 20 000 руб. - отражено отклонение между учетной ценой товара и ценой товара в соответствии с полученными расчетными документами.

Отраженное на счете 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей" отклонение будет списываться в дебет счета расходов на продажу (счет 44) по мере реализации товаров.

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - отражено погашение задолженности перед поставщиком.

Пример 8. Торговое предприятие приобретает партию телефонных аппаратов в количестве 1000 штук. Договор как единый документ отсутствует. Однако торговое предприятие и поставщик товаров обменялись письмами посредством факсимильной связи. Из содержания письма

поставщика явствует, что цена единицы товара составляет 120 руб., при этом НДС в цене товара не выделен.

Согласно учетной политике торгового предприятия учет товаров ведется без использования счета 15.

21 ноября на склад торгового предприятия поступила партия телефонных аппаратов в количестве 1000 штук без расчетных документов поставщика. Неотфактурованная поставка оформлена актом о приемке товаров, в котором цена за один телефонный аппарат составляет 120 руб.

11 декабря торговое предприятие получило от поставщика расчетные документы, в которых цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб.

На следующий день торговое предприятие произвело оплату счета поставщика.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 60 субсчет "Неотфактурованные поставки"

- 120 000 руб. - на дату поступления на склад торгового предприятия приняты к учету товары по неотфактурованной поставке;

Дебет 41 Кредит 60 субсчет "Неотфактурованные поставки"

- 120 000 руб. - Сторно - при получении расчетных документов

поставщика сторнирована стоимость товаров, ранее отнесенных к неотфактурованной поставке.

В данном случае корректируется только стоимость товаров, так как сумма налога на добавленную стоимость при принятии к учету товаров по неотфактурованной поставке не выделялась.

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - отражена стоимость товаров согласно полученным расчетным документам;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании полученных расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - отражено погашение задолженности перед поставщиком.

Пример 9. Торговое предприятие приобретает партию телефонных аппаратов (1000 штук), договорная стоимость которых составляет 123 900 руб., в том числе НДС 18% - 18 900 руб. Согласно учетной политике торгового предприятия, учет товаров ведется без использования счета 15.

21 ноября на склад торгового предприятия поступила партия телефонных аппаратов в количестве 1000 штук без расчетных документов поставщика. Неотфактурованная поставка оформлена актом о приемке товаров.

11 декабря торговое предприятие получило от поставщика расчетные документы, в соответствии с которыми цена составляет 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб.

На следующий день торговое предприятие произвело оплату счета поставщика.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 60 субсчет "Неотфактурованные поставки"

- 105 000 руб. - на дату поступления на склад торгового предприятия приняты к учету товары по неотфактурованной поставке;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 900 руб. - согласно условиям договора выделена сумма НДС.

В данном случае сумма НДС отражается на счете 19 одновременно с принятием товаров к учету.

Дебет 41 Кредит 60

- 105 000 руб. - Сторно - при получении расчетных документов

поставщика сторнирована стоимость товаров, ранее отнесенных к неотфактурованной поставке;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 900 руб. - Сторно - при получении расчетных документов

поставщика сторнирована сумма НДС.

Так как сумма НДС была отражена по счету 19, то при получении расчетных документов поставщика корректируется и стоимость товаров, и сумма НДС.

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - отражена стоимость товаров согласно полученным расчетным документам;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании полученных расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - отражено погашение задолженности перед поставщиком.

Пример 10. Торговое предприятие приобретает партию телефонных аппаратов в количестве 1000 штук. Договор как единый документ отсутствует. Однако торговое предприятие и поставщик товаров обменялись письмами посредством факсимильной связи. Из содержания письма поставщика явствует, что цена единицы товара составляет 105 руб., при этом НДС в цене товара не выделен.

Согласно учетной политике торгового предприятия учет товаров ведется без использования счета 15.

11 октября на склад торгового предприятия поступила партия телефонных аппаратов в количестве 1000 штук без расчетных документов поставщика. Неотфактурованная поставка оформлена актом о приемке товаров, в котором цена за один телефонный аппарат составляет 105 руб.

5 ноября реализовано 500 штук телефонных аппаратов из партии товаров, поступившей 11 октября.

12 декабря торговое предприятие получило от поставщика расчетные документы, в которых цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб.

На следующий день торговое предприятие произвело оплату счета поставщика.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 60 субсчет "Неотфактурованные поставки"

- 105 000 руб. - на дату поступления на склад торгового предприятия приняты к учету товары по неотфактурованной поставке;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 41

- 52 500 руб. - в момент реализации списана себестоимость 500 штук телефонных аппаратов;

Дебет 41 Кредит 60

- 105 000 руб. - Сторно - при получении расчетных документов

поставщика сторнирована стоимость товаров, ранее отнесенных к неотфактурованной поставке;

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - отражена стоимость товаров согласно полученным расчетным документам;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании полученных расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 41

- 52 500 руб. - Сторно - сторнирована себестоимость

реализованных телефонных аппаратов;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 41

- 50 000 руб. - отражено списание себестоимости 500 штук телефонных аппаратов по "откорректированной" стоимости;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - отражено погашение задолженности перед поставщиком.

Согласно п. 41 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, в случае когда расчетные документы по фактически полученным в отчетном году товарам поступают в организацию в тот момент, когда годовая бухгалтерская отчетность сдана, корректировка учетной стоимости товаров не производится. Величина НДС принимается к бухгалтерскому учету в установленном порядке. Уточнению подлежат расчеты с поставщиками. Разницу, образовавшуюся в результате пересчета кредиторской задолженности, организация отражает на счетах учета

финансовых результатов как внереализационный доход или расход. При этом в бухгалтерском учете будут произведены следующие записи:

- Дебет 60 Кредит 91 субсчет "Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году"
- на сумму уменьшения стоимости товаров;
- Дебет 91 субсчет "Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году" Кредит 60
- на сумму увеличения стоимости товаров.

#### § д. Ответственное хранение

Организация принимает товары на ответственное хранение в случае:

- поступления товаров без наличия договорных отношений с поставщиком;
- поступления товаров, на которые по условиям договора купли-продажи право собственности сохраняется за продавцом до их оплаты или наступления иных обстоятельств.

В обобщенном виде перечень случаев, когда товары должны быть отражены на забалансовом счете, приведен в характеристике счета 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета.

Организации-покупатели учитывают на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ценности, принятые на хранение, в случаях: получения от поставщиков товарно-материальных ценностей, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов платежных требований и их оплаты; получения от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты; принятия товарно-материальных ценностей на ответственное хранение по прочим причинам.

Рассмотрим ситуации, когда организация-покупатель отказалась от товаров, принятых на ответственное хранение. В соответствии с п. 1 ст. 454 ГК РФ, по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). Таким образом, обязанность принять товар - одна из основных для покупателя. При этом законодатель предоставил покупателю возможность не принимать товар, когда он имеет право отказаться от исполнения договора купли-продажи.

Случаи, когда покупатель вправе отказаться от исполнения договора купли-продажи по поступившим товарам и принять их на ответственное хранение в силу закона, определены гражданским законодательством. К ним относятся:

#### Нарушение условия о количестве товара

Согласно ст. 466 ГК РФ, если продавец передал в нарушение договора купли-продажи покупателю меньшее количество товара, чем определено договором, покупатель вправе, если иное не предусмотрено договором, либо потребовать передать недостающее количество товара, либо отказаться от переданного товара и от его оплаты, а если товар оплачен, потребовать возврата уплаченной денежной суммы.

Пример 11. Торговое предприятие заключило договор купли-продажи на приобретение партии телефонных аппаратов в количестве 1000 штук. Договор заключен с обязательством доставки. Цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб. Передача товара должна быть произведена в срок до 28 января. Договор заключен на условиях полной предварительной оплаты. Право собственности переходит в момент передачи перевозчиком товара на складе покупателя.

28 января перевозчик передал представителю торгового предприятия партию товаров в количестве 800 штук.

Так как поставщик передал меньшее количество товара, чем предусмотрено условиями договора, покупатель отказался от переданного товара и потребовал возврата уплаченной денежной суммы.

30 января торговое предприятие вернуло поставщику поставленный товар.

3 февраля на расчетный счет торгового предприятия зачислены денежные средства по претензионному письму.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

- Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51
- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма предварительной оплаты по договору купли-продажи;
- Дебет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"

- 118 000 руб. - на основании отгрузочных документов поставщика отражено поступление на склад торгового предприятия товаров, принятых на ответственное хранение в силу закона.

Торговое предприятие в подобной ситуации не отражает товар на балансе, а зачисляет на забалансовый счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

Дебет 76 субсчет "Расчеты по претензиям" Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 118 000 руб. - на основании претензионного письма отражено предъявление претензии поставщику товаров.

Так как поставщику предъявлено требование о возврате суммы предварительной оплаты по договору, у продавца товаров прекращается обязанность по передаче товаров и возникает обязанность по возврату денежных средств. В связи с этим сумма дебиторской задолженности, учтенная по счету 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" переносится на счет 76 субсчет "Расчеты по претензиям".

Кредит 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"

- 118 000 руб. - при возврате товара поставщику отражено списание с забалансового учета товаров, принятых на ответственное хранение в силу закона;

Дебет 51 Кредит 76 субсчет "Расчеты по претензиям"

- 118 000 руб. - отражен возврат поставщиком суммы предварительной оплаты по договору купли-продажи согласно предъявленной претензии.

#### Нарушение условия об ассортименте товара

В соответствии со ст. 468 ГК РФ 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.

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):

- принять товары, соответствующие условию об ассортименте, и отказаться от остальных товаров;

- отказаться от всех переданных товаров;

- потребовать заменить товары, не соответствующие условию об ассортименте, товарами в ассортименте, предусмотренном договором;

- принять все переданные товары.

Пример 12. Торговое предприятие заключило договор купли-продажи на приобретение партии телефонных аппаратов в количестве 1000 штук, в том числе 800 штук - марки "Панасоник", 200 штук - марки "Сименс". Договор заключен с обязательством доставки. Цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 8 руб. Передача товара должна быть произведена в срок до 28 января. Договор заключен на условиях полной предварительной оплаты. Право собственности переходит в момент передачи перевозчиком товара на складе покупателя.

28 января перевозчик передал представителю торгового предприятия партию товаров - 1000 штук телефонных аппаратов марки "Панасоник". Так как поставщик передал покупателю наряду с товарами, ассортимент которых соответствует договору купли-продажи, товары с нарушением условия об ассортименте, то торговое предприятие приняло 800 штук телефонных аппаратов марки "Панасоник" и потребовало заменить 200 штук телефонных аппаратов марки "Панасоник" на 200 штук телефонных аппаратов марки "Сименс".

Претензия торгового предприятия удовлетворена 5 февраля. Поставщик передал торговому предприятию 200 штук телефонных аппаратов марки "Сименс". В свою очередь торговое предприятие вернуло поставщику 200 штук телефонных аппаратов марки "Панасоник", принятых на ответственное хранение в силу закона.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51

- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма предварительной оплаты по договору купли-продажи;

Дебет 41 Кредит 60

- 80 000 руб. - на дату перехода права собственности отражено принятие к учету 800 штук телефонных аппаратов марки "Панасоник";

Дебет 19 Кредит 60

- 14 400 руб. - отражена сумма НДС по приобретенным товарам;

Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 94 400 руб. - в момент принятия к учету товаров зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства;  
Дебет 68 Кредит 19
- 14 400 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;  
Дебет счета 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"
- 23 600 руб. - на основании отгрузочных документов поставщика отражено поступление на склад торгового предприятия 200 штук телефонных аппаратов марки "Панасоник", принятых на ответственное хранение в силу закона;  
Дебет 76 субсчет "Расчеты по претензиям" Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"
- 23 600 руб. - на основании претензионного письма отражено предъявление претензии поставщику товаров.  
После удовлетворения претензии  
Дебет 41 Кредит 60
- 20 000 руб. - отражено принятие к учету 200 штук телефонных аппаратов марки "Сименс" согласно предъявленной претензии;  
Дебет 19 Кредит 60
- 3 600 руб. - отражена сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам;  
Дебет 68 Кредит 19
- 14 400 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;  
Дебет 60 Кредит 76 субсчет "Расчеты по претензиям"
- 23 600 руб. - претензия удовлетворена путем передачи товара соответствующего ассортимента;  
Кредит 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"
- 23 600 руб. - отражен возврат поставщику телефонных аппаратов марки "Панасоник" (300 штук).

#### Передача товара ненадлежащего качества

Согласно ст. 475 ГК РФ 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:

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

- потребовать замены товара ненадлежащего качества товаром, соответствующим договору.

В случае ненадлежащего качества части товаров, входящих в комплект (ст. 479 ГК РФ), покупатель вправе осуществить в отношении этой части товаров права, предусмотренные п. п. 1 и 2 ст. 475 ГК РФ.

Пример 13. Торговое предприятие заключило договор купли-продажи на приобретение партии телефонных аппаратов в количестве 1000 штук. Договор заключен с обязательством доставки. Цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб. Передача товара должна быть произведена в срок до 28 января. Договор заключен на условиях полной предварительной оплаты. Право собственности переходит в момент передачи перевозчиком товара на складе покупателя.

28 января перевозчик передал представителю торгового предприятия партию товаров - 1000 штук телефонных аппаратов. При приемке товара у телефонных аппаратов в количестве 5 штук были обнаружены неустранимые недостатки, о чем был составлен акт. Торговое предприятие приняло 995 штук телефонных аппаратов, отказалось от исполнения договора купли-продажи на 5 штук телефонных аппаратов и потребовало возврата уплаченной за них денежной суммы. Торговое предприятие приняло 5 штук телефонных аппаратов на ответственное хранение.

Претензия торгового предприятия удовлетворена 5 февраля. Поставщик перечислил на расчетный счет торгового предприятия денежные средства в сумме 590 руб. В свою очередь торговое предприятие вернуло поставщику 5 штук телефонных аппаратов, принятых на ответственное хранение в силу закона.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

- Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51

- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма предварительной оплаты по договору купли-продажи;

- Дебет 41 Кредит 60

- 99 500 руб. - на дату перехода права собственности отражено принятие к учету 995 штук телефонных аппаратов;

Дебет 19 Кредит 60  
- 17 910 руб. - отражена сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам;  
Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"  
- 99 500 руб. - в момент принятия к учету товаров зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства;  
Дебет 68 Кредит 19  
- 17 910 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;  
Дебет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"  
- 590 руб. - на основании отгрузочных документов поставщика отражено поступление на склад торгового предприятия 5 штук телефонных аппаратов, принятых на ответственное хранение в силу закона;  
Дебет 76 субсчет "Расчеты по претензиям" Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"  
- 590 руб. - на основании претензионного письма отражено предъявление претензии поставщику товаров;  
Дебет 51 Кредит 76 субсчет "Расчеты по претензиям"  
- 590 руб. - претензия удовлетворена путем возврата поставщиком денежных средств на расчетный счет торгового предприятия;  
Кредит 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"  
- 590 руб. - отражено списание с забалансового учета товаров, принятых на ответственное хранение в силу закона.

Передача товара без тары и (или) упаковки  
либо в ненадлежащей таре и (или) упаковке

В соответствии со ст. 482 ГК РФ в случаях, когда подлежащий затариванию и (или) упаковке товар передается покупателю без тары и (или) упаковки либо в ненадлежащей таре и (или) упаковке, покупатель вправе потребовать от продавца затарить и (или) упаковать товар либо заменить ненадлежащую тару и (или) упаковку, если иное не вытекает из договора, существа обязательства или характера товара.

В случаях, перечисленных выше, покупатель вправе вместо предъявления продавцу требований, указанных в этом пункте, предъявить к нему требования, вытекающие из передачи товара ненадлежащего качества (ст. 475).

Пример 14. Торговое предприятие заключило договор купли-продажи на приобретение партии телефонных аппаратов в количестве 1000 штук. Согласно условиям договора каждый телефонный аппарат поставляется упакованным в картонную коробку. Договор заключен с обязательством доставки. Цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб. Передача товара должна быть произведена в срок до 28 января. Договор заключен на условиях полной предварительной оплаты. Право собственности переходит в момент передачи перевозчиком товара на складе покупателя.

28 января перевозчик передал представителю торгового предприятия партию товаров - 1000 штук телефонных аппаратов. При приемке товара обнаружено, что каждый телефонный аппарат упакован не в картонные коробки, а в полиэтиленовые пакеты. О том, что товар передан в ненадлежащей упаковке, составлен соответствующий акт. Торговое предприятие отказалось от исполнения договора купли-продажи телефонных аппаратов и потребовало возврата уплаченной за них денежной суммы. Телефонные аппараты приняты на ответственное хранение.

Претензия торгового предприятия удовлетворена 5 февраля. Поставщик перечислил на расчетный счет торгового предприятия денежные средства в сумме 118 000 руб. В свою очередь торговое предприятие вернуло поставщику всю партию телефонных аппаратов, принятых на ответственное хранение в силу закона.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51  
- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма предварительной оплаты по договору купли-продажи;  
Дебет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"  
- 118 000 руб. - на основании отгрузочных документов поставщика отражено поступление на склад торгового предприятия партии телефонных аппаратов, принятых на ответственное хранение в силу закона;  
Дебет 76 субсчет "Расчеты по претензиям" Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"



- 118 000 руб. - на основании претензионного письма отражено предъявление претензии поставщику товаров;
- Дебет 51 Кредит 76 субсчет "Расчеты по претензиям"
- 118 000 руб. - претензия удовлетворена путем возврата поставщиком денежных средств на расчетный счет торгового предприятия;
- Кредит 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"
- 118 000 руб. - отражено списание с забалансового учета товаров, принятых на ответственное хранение в силу закона.

В хозяйственной практике могут возникнуть и другие ситуации, когда организация вынуждена принять товар на ответственное хранение. Например, покупатель может получить большее количество товара, чем предусмотрено контрактом.

В этом случае покупатель обязан известить об этом продавца в порядке, предусмотренном п. 1 ст. 483 ГК РФ. В случае когда в разумный срок после получения сообщения покупателя продавец не распорядится соответствующей частью товара, покупатель вправе, если иное не предусмотрено договором, принять весь товар (ст. 466 ГК РФ).

Пример 15. Торговое предприятие заключило договор купли-продажи на приобретение партии телефонных аппаратов в количестве 1000 штук. Договор заключен с обязательством доставки. Цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб. Передача товара должна быть произведена в срок до 28 января. Договор заключен на условиях полной предварительной оплаты. Право собственности переходит в момент передачи перевозчиком товара на складе покупателя.

28 января перевозчик передал представителю торгового предприятия партию товаров в количестве 1100 штук. Так как поставщик передал большее количество товара, чем предусмотрено условиями договора, торговое предприятие приняло 100 штук телефонных аппаратов на ответственное хранение. О данном факте торговое предприятие уведомило поставщика. Поставщик распорядился вернуть ему 100 штук телефонных аппаратов. 30 января торговое предприятие вернуло поставщику указанное количество товара.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

- Дебет 41 Кредит 60
- 100 000 руб. - на дату перехода права собственности отражено принятие к учету 1000 штук телефонных аппаратов;
- Дебет 19 Кредит 60
- 18 000 руб. - отражена сумма НДС по приобретенным товарам;
- Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"
- 118 000 руб. - в момент принятия к учету товаров зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства;
- Дебет 68 Кредит 19
- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;
- Дебет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"
- 1180 руб. - на основании отгрузочных документов поставщика отражено поступление на склад торгового предприятия товаров, принятых на ответственное хранение в силу закона;
- Кредит 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"
- 1180 руб. - отражено списание с забалансового учета товаров, возвращенных поставщику по его распоряжению.

## **Глава 2. ПРИОБРЕТЕНИЕ ТОВАРОВ ПРИ РАЗЛИЧНЫХ ВАРИАНТАХ СОГЛАСОВАНИЯ ЦЕНЫ**

В общем случае стороны договора свободны при определении цены на товар (ст. 422 ГК РФ).

Исключением являются случаи, когда применяются цены (тарифы, расценки, ставки и т.п.), устанавливаемые или регулируемые уполномоченными на то государственными органами (ст. 424 ГК РФ).

Как правило, в договорах на приобретение товаров есть раздел, устанавливающий цену товаров:

- в договоре может быть назначена конкретная цена товара;
- в договоре могут быть согласованы условия, определяющие порядок расчета цены.

В соответствии со ст. 485 ГК РФ покупатель обязан оплатить товар по цене, предусмотренной договором купли-продажи либо, если она договором не предусмотрена и не может быть определена исходя из его условий, по цене, определяемой в соответствии с п. 3 ст. 424 ГК РФ.

Таким образом, цена товара не обязательно должна быть твердо установленной. Партнеры могут, например, договориться об определении цены с привязкой к "валютным" единицам на основании ст. 317 ГК РФ (стоимость товара определяется как эквивалент определенной сумме в иностранной валюте или условных денежных единицах).

Обратите внимание! При таком варианте определения денежного обязательства оно должно быть выражено в рублях (ст. 140 ГК РФ).

В связи с этим замечание, которое представляется важным. Законное средство платежа на территории Российской Федерации - рубль (ст. 140 ГК РФ). Использование на ее территории иностранной валюты в качестве средства платежа по денежному обязательству ограничено.

И лишь в случаях, когда на территории РФ допускается использование иностранной валюты в качестве средства платежа по денежному обязательству (а они определяются законом или в установленном им порядке), последнее может быть выражено в иностранной валюте (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 4 ноября 2002 г. N 70 "О применении арбитражными судами статей 140 и 317 Гражданского кодекса Российской Федерации").

Использование при расчете цены товара в иностранной валюте или условных единицах может привести к возникновению в учете суммовых разниц (учет суммовых разниц будет рассмотрен далее).

Цена товара не обязательно должна быть постоянной. Законодательно экономическим субъектам дано право изменить ее в ходе исполнения договора. Но это возможно только при наличии в договоре специальной оговорки о возможности изменения цены, или если такое право предусмотрено законом либо в установленном законом порядке (ст. 424 ГК РФ). Отметим, что цена в большей части договоров не отнесена к числу существенных условий. Поэтому отсутствие в договоре условия о цене товара или иных пунктов, позволяющих определить цену, не влечет недействительности договора.

В договоре может отсутствовать условие о цене товара или иные пункты, позволяющие определить цену. В этом случае законодатель предоставил возможность определения цены иным способом: считается, что отдано оно за плату, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары (ст. 424 ГК РФ).

Однако, если цена не назначена в договоре, для которого она признана существенным условием, такой договор признается незаключенным.

Например, для договоров, предусматривающих продажу товара в кредит с рассрочкой платежа, цена отнесена к существенным условиям договора (ст. 489 ГК РФ).

Особенности определения цены на товар, согласованные участниками сделки, приводят к тому, что и в учете операции поступления товара имеют отличительные черты.

#### § а. Определение цены товара через валютные единицы

Заключение договоров купли-продажи товара, в которых цена товара определяется с применением "валютных" оговорок, было связано с чрезмерным увеличением количества обращающихся в стране денег, вызывающих их обесценение. Продавцы товаров, которым приходилось вести свои торговые дела в условиях столь высокой инфляции, нашли способ обезопасить свой бизнес. Со временем темпы инфляции замедлялись, но традиция заключения подобных договоров сохранилась.

Если выбран такой способ определения цены товара, необходимо выявить суммовые разницы и правильно отразить их при возникновении в учете.

Для этого необходимо соблюсти порядок пересчета договорных обязательств в рубли:

- иностранная валюта (условная единица), применяемая при определении цены;
- курс соответствующей валюты или условной денежной единицы.

В договоре может быть применен курс Банка России, биржевой курс или иной согласованный сторонами курс. Если договором не установлено иное, применяется официальный курс Банка России.

Если договором не установлено иное, курс определяется на день платежа. Отметим, что стороны вправе согласовать иные даты определения курса, отличные от момента платежа.

В общем случае суммовая разница возникает, когда обязательство, выраженное в иностранной валюте (условных денежных единицах), оплачивается в рублях. Причина образования суммовых разниц - в изменении курса иностранной валюты (условной единицы) на даты перехода права собственности на товар и принятую для определения курса пересчета.

На практике чаще всего курс пересчета фиксируется на дату платежа. В таком случае рублевая цена товара также формируется на дату платежа. В случае изменения курса валюты (условной денежной единицы) на момент перехода собственности и на дату платежа возникают

суммовые разницы. Они могут быть как положительными, так и отрицательными. Это зависит от повышения или понижения курса иностранной валюты (условной единицы).

Однако это самое общее представление о причинах и механизме образования суммовых разниц. Рассмотрим это более подробно.

В бухгалтерском учете для целей определения суммовой разницы, возникающей у организации-покупателя товара, следует руководствоваться положениями ПБУ 10/99.

Согласно п. 6.6 ПБУ 10/99 величина оплаты определяется (уменьшается или увеличивается) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете.

Таким образом, при решении вопроса, возникают ли в бухгалтерском учете организации-покупателя суммовые разницы, речь идет о двух датах:

- дате возникновения кредиторской задолженности;
- дате признания расхода.

Обратите внимание! Кредиторская задолженность возникнет на счетах бухгалтерского учета именно в момент перехода права собственности на товар. Что касается даты признания расхода, то согласно п. 3 ПБУ 10/99 предварительная оплата товара расходом не является.

В бухгалтерском учете организации-покупателя возникновение суммовых разниц возможно только после перехода права собственности на товар. В случае приобретения товара на условиях предварительной оплаты суммовых разниц не возникает.

Однако п. 6 ПБУ 5/01 предусмотрено, что фактические затраты на приобретение товаров определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия товаров к учету. Однако данная формулировка несколько некорректна: так как в бухгалтерском учете суммовые разницы, если и возникают, то уже после принятия товаров к учету, поэтому суммовые разницы не могут иметь место на момент принятия товаров к учету.

В соответствии п. 6.6 ПБУ 10/99, величина оплаты определяется (уменьшается или увеличивается) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Таким образом, в бухгалтерском учете суммовые разницы признаются расходами по обычным видам деятельности.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности (с учетом положений п. 3 ПБУ 10/99).

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой) (п. 6 ПБУ 10/99).

Суммовые разницы, возникающие после принятия товаров к учету, организация-покупатель вправе отражать:

- на счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета).

Несмотря на целесообразность отражения операций с использованием счета 15, такой порядок является правом, а не обязанностью организации. Если организация-покупатель не использует данный счет, подобные операции отражаются:

- на счете 44 "Расходы на продажу" или счете 90.3 "Себестоимость проданных товаров", если оплата производится в том же отчетном году;

- на счете 91 "Прочие доходы и расходы", если оплата производится в следующем отчетном году.

Однако мнение автора по вопросу отражения суммовых разниц, если на момент их выявления товар еще не реализован, следующее.

Пунктом 12 ПБУ 5/01 определено: фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Однако, с точки зрения гражданского законодательства, речь идет о контрактной цене товара, и эта цена "фиксируется" именно на дату пересчета курса.

Поэтому в данной ситуации необходимо учитывать требование ст. 11 Закона N 129-ФЗ о том, что полученное за плату имущество следует оценивать исходя из фактически произведенных расходов на его покупку.

Таким образом, закон обязывает покупателя товара при формировании его фактической себестоимости учесть контрактную цену.

Заметим также, что на основании п. 7 ПБУ 10/99 расходы, связанные с приобретением товаров, формируют расходы по обычным видам деятельности. Для целей формирования финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности.

Если руководствоваться мнением, запрещающим в данном случае корректировать непосредственно стоимость нереализованного товара, в бухгалтерском учете запись по отражению суммовых разниц - Д 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" К 60 - производится ранее списания стоимости товаров, то есть несколько преждевременно. Это приводит к искажению финансового результата, отраженного на счетах бухгалтерского учета.

По мнению авторов, если товары еще не реализованы, корректировку следует производить непосредственно на счете 41 "Товары".

В налоговом учете суммовые разницы не формируют покупную стоимость товара, а включаются в состав внереализационных доходов или расходов.

Стоимость товара, сформированная по правилам бухгалтерского учета, в случае корректирующих записей непосредственно на счете 41 "Товары", будет отлична от стоимости товара, сформированной по правилам налогового учета. При других вариантах отражения суммовых разниц (с использованием счета 15 или на счетах 44, 90, 91) различий в стоимости товара в бухгалтерском и налоговом учете из-за суммовых разниц не возникнет.

Для целей исчисления налога на прибыль законодатель установил иной подход, нежели для целей гражданского законодательства и бухгалтерского учета.

В гражданском законодательстве в силу ст. 408 ГК РФ полная предварительная оплата товара по согласованному курсу пересчета в валюту платежа прекращает денежное обязательство перед организацией-продавцом.

Для целей налогообложения прибыли условия, при которых возникают суммовые разницы, указаны в следующих статьях Налогового кодекса РФ:

- ст. 250. Внереализационными доходами признаются, в частности, доходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашению сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

- ст. 265. В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией.

К таким расходам относятся, в частности, расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

В статьях, регулирующих порядок признания доходов и расходов, сделана оговорка, из которой следует, что суммовая разница возникает не только на дату погашения кредиторской задолженности, но и на дату приобретения товара для случая предварительной оплаты товара (ст. ст. 271 и 272 НК РФ).

Если возникают противоречия в применении понятий, их следует использовать в том значении, в каком они используются в соответствующих отраслях законодательства (ст. 11 НК РФ). Для целей исчисления налога на прибыль надлежит руководствоваться нормами, закрепленными в Налоговом кодексе РФ.

#### Учет суммовых разниц

От того, как сторонами сделки согласованы следующие условия:

дата определения курса (день платежа, момент перехода права собственности, иная дата определения курса);

порядок оплаты (предварительная, последующая),

зависят методология учета и налоговые последствия сделки с точки зрения возникновения суммовых разниц.

Принятая в качестве базовой для определения цены валюта (условная единица) и ее курс повлияют лишь на абсолютную величину разниц.

Рассмотрим учет разниц при условии, что датой определения курса (датой признания расхода) является день платежа. Поставка товара осуществлена на условиях полной предварительной оплаты, право собственности переходит в момент передачи товара покупателю.

Пример 16. Торговое предприятие по договору купли-продажи приобретает партию телефонных аппаратов в количестве 100 штук.

Договорными условиями предусмотрен следующий порядок определения цены одного телефонного аппарата. Цена единицы товара составляет 118 долл. США, в том числе НДС 18% - 18 долл. США. Расчеты производятся по курсу, установленному Банком России на день платежа.

Договор заключен на условиях полной предварительной оплаты.

Торговое предприятие произвело 100% предоплату в счет предстоящей поставки товаров 22 января. Денежные средства в этот же день были зачислены на расчетный счет поставщика товара.

Право собственности переходит в момент передачи товара торговому предприятию.

28 января поставщик на своем складе передал представителю торгового предприятия всю партию товаров, предусмотренную условиями договора.

Учет товаров ведется по покупным ценам.

Курс доллара США на 22 января - 28,2000 руб.

Курс доллара США на 28 января - 28,3000 руб.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51

- 332 760 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма предварительной оплаты по договору купли-продажи.

Сумма предварительной оплаты определяется по курсу доллара США на 22 января:

Дебет 41 Кредит 60

- 282 000 руб. - на дату поступления товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету.

Поскольку произведена 100% предварительная оплата партии товара, расход признается в сумме фактически произведенной оплаты.

Дебет 19 Кредит 60

- 50 760 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 19 Кредит 60

- 50 760 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 332 700 руб. - в момент принятия к учету товаров зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства.

В бухгалтерском учете торгового предприятия в данной ситуации суммовых разниц не возникает, так как товары принимаются к учету по цене, сформированной в момент осуществления организацией-покупателем своих обязательств по оплате, то есть в сумме произведенной предварительной оплаты.

Поставка товара осуществлена на условиях последующей оплаты, право собственности переходит в момент передачи товара покупателю.

Пример 17. Торговое предприятие по договору купли-продажи приобретает партию телефонных аппаратов в количестве 100 штук.

Договорными условиями предусмотрен следующий порядок определения цены одного телефонного аппарата. Цена единицы товара составляет 118 долл. США, в том числе НДС 18% - 18 долл. США. Расчеты производятся по курсу, установленному Банком России на день платежа.

Договор заключен на условиях последующей оплаты.

Право собственности переходит в момент передачи товара торговому предприятию.

28 января поставщик на своем складе передал представителю торгового предприятия всю партию товаров, предусмотренную условиями договора.

30 января торговое предприятие произвело оплату в счет погашения задолженности по договору. Денежные средства в этот же день были зачислены на расчетный счет поставщика товара.

На момент оплаты товар не реализован.

Учет товаров ведется по покупным ценам.

Курс доллара США на 28 января - 28,3000 руб.

Курс доллара США на 30 января - 28,2000 руб.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 60

- 283 000 руб. - на дату поступления товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету.

Поскольку договор заключен на условиях последующей оплаты, при принятии товаров к учету используется курс на дату перехода права собственности. Фактическая цена товара на момент принятия к учету не определена.

Дебет 19 Кредит 60

- 50 940 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 50 940 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 51

- 332 760 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма оплаты по договору купли-продажи.

Сумма оплаты определяется по курсу доллара США на 30 января.

Так как передача товара (с переходом права собственности) предшествует оплате, фактическая цена товара определена только на момент оплаты. Расход признается в сумме фактически произведенной оплаты. А в бухгалтерском учете возникают суммовые разницы:

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" или Дебет 41 Кредит 60

- 1000 руб. - отражена суммовая разница по принятым на учет товарам;

Дебет 60 Кредит 19

- 180 руб. - отражена суммовая разница по НДС.

#### § 6. Предоставление скидок

Стимулируя рост продаж, организации применяют различные системы привлечения покупателей и их поощрения. Во многих случаях это - предоставляемые покупателям скидки.

В обиходе под скидкой понимается сумма, на которую понижена цена, но законодательно понятие скидки не определено. Не содержится оно и в документах системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Однако в данном случае можно воспользоваться нормами, определяющими условия договора о цене.

Как уже упоминалось, цена договора не обязательно должна быть твердо установленной. В договоре может быть согласован порядок ее определения. Поэтому действующему законодательству не будет противоречить тот факт, что договорная цена единицы товара рассчитывается с учетом различных скидок.

С другой стороны, законодательно закреплена возможность изменения цены договора в ходе его исполнения. Это может быть предусмотрено и через предоставление скидок. И если под скидкой в повседневной жизни понимается уменьшение продавцом заявленной цены товара, то гражданскому законодательству это не противоречит.

Крайне важны формулировки пунктов договора, касающихся соглашения о цене. Условия о цене необходимо прописывать так, чтобы можно было однозначно сказать, что при наступлении определенных обстоятельств именно цена единицы товара становится иной. Поэтому некорректные формулировки, дающие налоговому инспектору возможность усомниться в изменении цены единицы товара и квалифицировать условия договора как прощение долга, должны быть исключены.

Бывают случаи, когда партнеры, не оформив свои отношения договором в виде отдельного документа или не предусмотрев возможность изменить цену товара в ходе исполнения договора, уверены, что отгрузочные документы, подписанные сторонами сделки, дают организации право на изменение цены единицы товара через предоставление скидки. Логика их рассуждений такова. Так как продавец внес изменения в отгрузочные документы, а покупатель такие изменения подтвердил, значит, речь идет о совершении покупателем действий, рассматриваемых как акцепт письменной оферты об изменении цены, то есть изменение цены согласовано.

Однако в такой ситуации следует обратить внимание на наличие полномочий на изменение условий договора у лиц, подписавших отгрузочные документы. Во избежание спора с налоговым инспектором лучше иметь договор как отдельный документ, а условия изменения цены включить в него отдельными пунктами или оговорить в дополнительном соглашении.

Если участники сделки в тексте договора или дополнительных соглашениях к нему не предусмотрели возможность изменения цены товара, то она должна применяться в течение всего срока действия договора. Изменить ее в одностороннем порядке ни одна из сторон не вправе.

На практике нередки случаи, когда организация-покупатель спустя некоторое время получает от продавца документ под названием кредит-нота <1>. В данном случае не происходит изменение цены товара, решение о предоставлении скидки принимается организацией-продавцом в одностороннем порядке, о чем и извещают покупателя. В такой ситуации, по мнению налоговых органов, имеет место прощение долга. А для покупателя такое послабление при покупке, не

связанное с уменьшением цены единицы товара, для целей налогообложения прибыли "оборачивается" доходом.

<1> Кредит-нота - расчетный документ, содержащий извещение, посылаемое одной из находящихся в расчетных отношениях сторон другой, о записи в кредит счета последней определенной суммы ввиду наступления какого-либо обстоятельства, создавшего у другой стороны право требовать эту сумму.

#### Бухгалтерский учет скидок

В учете порядок отражения скидок, являющихся результатом двухстороннего соглашения, зависит от момента предоставления скидки. Существует два варианта предоставления скидок в случае выполнения покупателем какого-либо условия договора - продавец снижает цену уже приобретенных покупателем товаров, либо уменьшает стоимость еще не проданных товаров.

Рассмотрим на примерах учет скидок, предоставляемых предприятиями розничной торговли, ведущими учет товаров по продажным ценам, а также скидок, предоставленных продавцом в одностороннем порядке.

На момент реализации цена товара сформирована с учетом скидок. Рассмотрим пример.

Пример 18. Торговое предприятие заключило договор купли-продажи на приобретение партии телефонных аппаратов в количестве 100 штук. Цена за один телефонный аппарат составляет 124 руб. 21 коп., в том числе НДС 18% - 18 руб. 95 коп. При оплате товара в течение трех банковских дней с момента выставления счета предоставляется 5%-ная скидка к цене товара.

Право собственности переходит в момент передачи перевозчиком товара на складе продавца.

Дата выставления счета продавцом товара - 17 января.

Дата оплаты счета организацией-покупателем - 19 января.

28 января продавец передал представителю торгового предприятия партию товаров в количестве 100 штук.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51

- 11 800 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма предварительной оплаты по договору купли-продажи;

Дебет 41 Кредит 60

- 10 000 руб. - на дату поступления товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету.

В момент передачи товара организация-покупатель выполнила условия получения скидки. Товарная накладная составлена в ценах с учетом скидки. В бухгалтерском учете товар принимается к учету по стоимости с учетом скидки.

Дебет 19 Кредит 60

- 1800 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 1800 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 11 800 руб. - в момент принятия к учету товаров зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства.

В налоговом учете стоимость товара определяется исходя из договорной стоимости на основании стоимости, указанной в товарной накладной (то есть с учетом скидки).

Партнеры по сделке могут согласовать условия о предоставлении скидки на последующие партии товара. Например, цена договора может быть поставлена в зависимость от суммарного объема закупок. При приобретении товара в определенном количестве либо на определенную сумму покупателю предоставляется скидка на товар, приобретенный впоследствии.

Пример 19. В соответствии с условиями договора купли-продажи цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб. При приобретении в течение календарного месяца товаров на сумму 500 000 руб. на все последующие закупки предоставляется 5%-ная скидка к цене товара.

Право собственности переходит в момент передачи товара на складе продавца.

Организация-покупатель в январе приобрела товар двумя партиями:

- 16 января произведена оплата за 3000 единиц товара, товар получен 18 января;  
- 23 января произведена оплата за 2000 единиц товара, товар получен 25 января.  
В феврале приобретено еще две партии товара:  
- 1 февраля произведена оплата за 1000 единиц товара, товар получен 3 февраля;  
- 13 февраля произведена оплата за 2000 единиц товара, товар получен 15 февраля.  
В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:  
В январе:  
Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51  
- 354 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма предварительной оплаты (3000 единиц товара x 118 руб.);  
Дебет 41 Кредит 60  
- 300 000 руб. - на дату поступления товаров на склад отражено принятие их к учету;  
Дебет 19 Кредит 60  
- 54 000 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;  
Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"  
- 354 000 руб. - в момент принятия товаров к учету зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства;  
Дебет 68 Кредит 19  
- 54 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.  
Аналогично отражаются операции по приобретению второй партии товаров:  
Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51  
- 236 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма предварительной оплаты по договору поставки (2000 единиц товара x 118 руб.);  
Дебет 41 Кредит 60  
- 200 000 руб. - на дату поступления товаров на склад отражено принятие их к учету;  
Дебет 19 Кредит 60  
- 36 000 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;  
Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"  
- 236 000 руб. - в момент принятия товаров к учету зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства;  
Дебет 68 Кредит 19  
- 36 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.  
В январе передача товара производилась по исходной цене. В этом месяце организация-покупатель приобрела товар на сумму 590 000 руб. Тем самым были выполнены условия для предоставления скидки на все последующие партии товара.  
В феврале:  
Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51  
- 112 100 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма предварительной оплаты (1000 единиц товара x 112 руб. 10 коп. - с учетом предоставленной скидки);  
Дебет 41 Кредит 60  
- 95 000 руб. - на дату поступления товаров на склад отражено принятие их к учету;  
Дебет 19 Кредит 60  
- 17 100 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;  
Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"  
- 112 100 руб. - в момент принятия товаров к учету зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства;  
Дебет 68 Кредит 19  
- 17 100 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.  
Аналогично отражаются операции по приобретению второй партии товаров:  
Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51  
- 224 200 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма предварительной оплаты (2000 единиц товара x 112 руб. 10 коп. - с учетом предоставленной скидки);  
Дебет 41 Кредит 60  
- 190 000 руб. - на дату поступления товаров на склад отражено принятие их к учету;  
Дебет 19 Кредит 60  
- 34 200 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;  
Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"



- 224 200 руб. - в момент принятия товаров к учету зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства;  
Дебет 68 Кредит 19
- 34 200 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

Как видно из приведенных примеров, учет скидок, предоставляемых в момент реализации или на последующие партии товара, одинаков.

Цена товара на момент передачи покупателю сформирована с учетом предоставленной скидки. Первичные документы на передаваемый товар оформлены исходя из этой цены. Поэтому корректировки в бухгалтерском учете не производятся. Налоговая отчетность не изменяется.

Скидки, предоставляемые на прошлые закупки. Наиболее сложными с точки зрения учета являются так называемые ретроспективные скидки, то есть скидки, предоставляемые на прошлые закупки. При предоставлении скидок на таких условиях могут возникнуть некоторые сложности.

После выполнения организацией-покупателем определенных условий, цена единицы товара изменилась, а в первичных документах, по которым производилась отгрузка товара в бухгалтерской службе организации-покупателя, цена осталась прежней, то есть определенной в договоре. По этой же цене операция по поступлению в организацию товара уже отражена и в регистрах бухгалтерского учета. Возможно, товар уже реализован, и покупатель отчитался о произведенных материальных расходах перед налоговой инспекцией.

Как же грамотно "исправить" ситуацию? Ждать от организации-продавца новые отгрузочные документы или исправить старые?

Таким образом, первичный документ составляется в момент совершения операции. Если в дальнейшем возникает необходимость изменить запись, внесенную в первичный документ, это должно быть произведено в виде внесения исправлений. Замена документов "новым" комплектом законодательно не предусмотрена.

Ранее предоставленные организации-покупателю документы, по которым производилась отгрузка, должны быть приведены в соответствие с условиями, предусмотренными договором, а именно: в них должны быть внесены изменения, подтверждающие передачу товара по "измененной" цене.

Обратите внимание! Изменения, вносимые в отгрузочные документы, должны быть согласованы участниками сделки, то есть внесенные исправления заверяют лица, ранее подписавшие документы. Указывать дату внесения изменений следует в обязательном порядке. А вот печать ставить не требуется.

При исправлении ошибок в документе, составленном вручную, неверно указанное значение зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное, а сверху вписывается правильное. Рядом ставятся запись "исправлено", дата внесения исправлений и подписи тех лиц, которые изначально подписали документ (п. 4 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утв. Минфином СССР 29 июля 1983 г. N 105).

Конечно, внесение изменений в первичные документы, вызванное "применением" новой цены по сделке, в категорию "исправление ошибки", конечно, не попадает. Но на сегодняшний момент иных документов, описывающих техническую сторону процедуры внесения исправлений, нет.

На основании внесенных в первичные документы исправлений покупатель отражает изменения, связанные с уменьшением цены товара на счетах бухгалтерского учета. На сегодняшний момент методологические разработки по учету товаров, приобретаемых со скидкой, отсутствуют. Поэтому следует руководствоваться имеющимися нормативными документами. С одной стороны, организация-покупатель приобретенные товары принимает к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, одним из элементов которой являются суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу. Цена товара по договору - это цена со скидкой, поэтому товар, приобретенный со скидкой, должен учитываться покупателем в бухгалтерском учете по стоимости его приобретения с учетом скидки.

С другой стороны, в п. 12 ПБУ 5/01 имеется прямое указание: фактическая себестоимость товаров, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, за исключением случаев, установленных законодательством РФ.

Следовательно, к моменту выявления отклонений в его стоимости он уже может быть реализован. Как же в бухгалтерском учете отразить предоставленную скидку в случае, если реализация уже состоялась?

Организация-покупатель имеет право отражать такие отклонения на счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".

Если учетной политикой организации-покупателя не предусмотрено применение счета 15, то, по мнению авторов, корректировочные записи отражаются следующим образом.

Если об изменении цены стало известно, когда товары еще не реализованы, корректируется покупная стоимость. В этом случае речь идет об уточнении именно контрактной стоимости единицы товара на основании предоставленной в законном порядке возможности делать это, а не о корректировке расчетов.

В связи с тем что изменяется именно договорная цены товара, в отгрузочные документы вносятся исправления, организация-покупатель вправе в бухгалтерском учете отразить операцию методом "красное" сторно: Д 41 К 60, то есть внести изменения в стоимость нереализованного товара. Причем изменения вносятся в периоде их обнаружения.

Однако мнение авторов не совпадает с официальным.

Если об изменении цены реализованного товара стало известно до утверждения бухгалтерской отчетности в установленном порядке, производится сторнировочная запись по счету продаж:

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 41

Дебет 41 Кредит 60

- на сумму изменения цены товара, связанную с предоставлением скидки, будут уменьшены расходы по обычным видам деятельности.

Если об изменении цены реализованного товара стало известно, когда бухгалтерская отчетность утверждена в установленном порядке, исправительную проводку по счету продаж сделать нельзя, поскольку финансовый результат деятельности уже сформирован. В этом случае (так как произошло занижение суммы дохода прошлого года) в учете текущего года признается прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году.

Так как изменение цены товара предусмотрено договором, НДС начисляется со стоимости товара с учетом предоставленных скидок. В случае изменения цены товара, связанной с предоставлением скидки на прошлые закупки, необходимо скорректировать сумму НДС. Уточняя должным образом отгрузочные документы, исправления в выставленные счета-фактуры также вносятся надлежащим образом.

Порядок внесения исправлений в счета-фактуры определен Постановлением Правительства России от 2 декабря 2000 г. N 914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость". В счета-фактуры могут быть внесены исправления, заверенные подписью руководителя и печатью организации-продавца, с указанием даты внесения исправления. Не подлежат регистрации в книге покупок и книге продаж счета-фактуры, имеющие подчистки и помарки.

По вопросу правомерности принятия к вычету сумм НДС на основании заново выписанных счетов-фактур, но с номерами и датами выставленных ранее, ФНС России в Письме от 8 декабря 2004 г. N 03-04-11/217 пояснило следующее. В соответствии с п. 3 ст. 168 НК РФ НК РФ при реализации товаров счета-фактуры выставляются не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара. Пунктом 2 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур установлено, что продавцы товаров ведут учет счетов-фактур, выставленных покупателям, в хронологическом порядке. Получив скидку, покупатель должен уменьшить (сторнировать) "входной" НДС по приобретенным товарам, предъявленный к вычету, на сумму НДС, относящуюся к скидке. Таким образом, выставление счетов-фактур с датами, не соответствующими фактическим датам их выписки, не допускается. В случае обнаружения в счетах-фактурах ошибок исправления вносятся продавцами в первоначально выставленные ими счета-фактуры. Учитывая изложенное, принятие к вычету сумм НДС на основании счетов-фактур, исправленных путем их замены с указанием тех же реквизитов (номеров и дат), неправомерно.

Таким образом, выставление счетов-фактур "вдогонку" с целью корректировки отраженных в них сведений законодательно не предусмотрено.

Однако, как изъять отгрузочные документы и счет-фактуру, чтобы таким образом внести изменения, неясно.

Обратите внимание! В соответствии с составом показателей счета-фактуры, приведенном в Приложении N 1 Постановления Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914, в случае реализации товаров в графах 1 - 11 указываются сведения о реализованном товаре. Так, в графу 1 вносится наименование поставляемых (отгруженных) товаров. Поэтому внесение в данную графу записей, например, "скидка" неправомерно.

Рассмотренная выше проблема, связанная с внесением исправлений, - не единственная. Если указанная в счете-фактуре первоначальная сумма НДС была заявлена к вычету, возникает необходимость откорректировать расчеты с бюджетом. Примем допущение, организация-покупатель получила счет-фактуру с внесенными в него в установленном порядке исправлениями.

Теперь на счете-фактуре стоят две даты: дата выписки и дата внесения исправлений. Возможна ситуация, что в целях исчисления НДС они приходится на разные налоговые периоды.

Статьей 81 НК РФ определено, что в случае занижения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, налогоплательщик должен исполнить обязанность по внесению изменений в налоговую декларацию.

В рассматриваемой ситуации обязательства перед бюджетом действительно занижены на сумму НДС, приходящуюся на скидку. В силу п. 1 ст. 81 НК РФ подать уточненную налоговую декларацию по НДС за соответствующий налоговый период нужно в случаях неотражения или неполноты отражения сведений и обнаружения ошибок. Однако "занижение" суммы налога в такой ситуации не связано ни с одним из указанных факторов, а обусловлено условиями заключенного договора. Поэтому, по мнению автора, прямого указания в Налоговом кодексе РФ о восстановлении НДС именно в периоде, когда был заявлен вычет, не содержится. Иначе это бы означало негативные последствия для организации-покупателя, вынужденного в такой ситуации заплатить пени.

Однако такая позиция налогоплательщика может привести к судебным разбирательствам, а обширной судебной практики по данному вопросу нет.

Рассмотрим позицию ФАС Уральского округа от 18 апреля 2005 г. дело N Ф09-1468/05-АК по этому поводу. В периодах получения скидок организация-покупатель восстановила НДС, принятый к вычету в периодах принятия к учету и оплаты товара. Налоговый орган, полагая, что в силу ст. 81 НК РФ в указанных случаях восстановление НДС следовало проводить в периодах его фактического вычета, произвело доначисление соответствующей суммы налога с учетом пеней и штрафа. Суды первой и апелляционной инстанций с позицией инспекции не согласились.

В налоговом учете также должна быть определена покупная стоимость товара. Несмотря на то что налогоплательщик с 1 января 2006 г. вправе самостоятельно определять прямые затраты, тем не менее одним из слагаемых при ее формировании будет именно договорная стоимость. Поскольку "договорная" цена товара пересмотрена по обоюдному согласию сторон договора, необходимо внести изменения в стоимость товара.

При предоставлении скидки в момент реализации или на последующие партии товара в налоговом учете покупная стоимость товара формируется по пересмотренной цене. У организации-покупателя в данном случае не возникает проблем с формированием стоимости товара для целей налогообложения и определением суммы материальных расходов при его списании.

Если же по условиям договора организация-покупатель получает скидку, которая относится к уже состоявшейся реализации, неизбежно возникают сложности в учете, связанные с необходимостью корректировки продавцом размера начисленной ранее выручки. Кроме того, будет необходимо подать уточненные декларации за тот отчетный (налоговый) период, в котором была отражена выручка от данной реализации.

Выпущенные письма разъяснительного характера касаются, в основном, вопросов отражения данных операций у организации-продавца. В Письме Минфина России от 15 сентября 2005 г. 03-03-04/1/190 все же отмечено, что при отражении в налоговой базе по налогу на прибыль покупателя скидки, предоставленной ему путем пересмотра цены товара, у данного налогоплательщика налогооблагаемого дохода не возникает. Это означает, что в налоговом учете организация-покупатель корректирует стоимость товара или сумму материальных расходов, если товар на момент оформления скидки уже реализован. Однако период внесения изменений в налоговый учет организации-покупателя в Письме не установлен.

В соответствии со ст. 313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- первичные учетные документы,
- регистры аналитического учета,
- расчет налоговой базы.

В соответствии со ст. 315 НК РФ расчет налоговой базы должен содержать сумму расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации.

При этом в соответствии со ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Именно на этом положении налоговые органы в письмах разъяснительного характера очень часто акцентируют внимание.

Складывается ситуация, что в отчетном (налоговом) периоде, соответствующем дате признания расхода по списанию стоимости покупных товаров, документального подтверждения снижения договорной стоимости товаров организация-покупатель не имела. Следовательно, на

основании первичных документов в регистрах налогового учета, относящихся к данному отчетному (налоговому) периоду, стоимость реализованных товаров указана в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Дата внесения исправлений в первичные учетные документы, касающаяся изменения цены товара, относится к последующему отчетному (налоговому) периоду. По мнению автора, организация-налогоплательщик на дату реализации покупных товаров не имеет документального подтверждения изменения договорной цены, соответственно, не имеет оснований для внесения изменений в регистры налогового учета за предыдущий период и, соответственно, в указанном периоде не производится перерасчет налоговой базы по налогу на прибыль.

Это подтверждено и п. 1 ст. 54 НК РФ, в соответствии с которым организации-налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Таким образом, по мнению авторов, в случае получения скидки в периоде, следующим за отчетным (налоговым) периодом, перерасчет налогового обязательства производится в периоде получения скидки.

Скидка, предоставленная с отсрочкой от момента реализации.

1) скидка предоставляется в том же налоговом периоде, в котором приобретены товары.

Пример 20. В соответствии с условиями договора купли-продажи цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб. При приобретении в течение календарного месяца товаров на сумму 500 000 руб. на все приобретенные в течение данного месяца товары предоставляется 5%-ная скидка к цене товара.

Право собственности переходит в момент передачи товара на складе продавца.

Организация-покупатель в январе приобрела товар двумя партиями:

- 16 января произведена оплата за 3000 единиц товара, товар получен 18 января;

- 23 января произведена оплата за 2000 единиц товара, товар получен 25 января.

В бухгалтерском учете операции по приобретению первой партии товаров отражаются следующим образом:

Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51

- 354 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма предварительной оплаты (3000 единиц товара x 118 руб.);

Дебет 41 Кредит 60

- 300 000 руб. - на дату поступления товаров на склад отражено принятие их к учету.

Поступление первой партии товара отражается по исходной цене.

Дебет 19 Кредит 60

- 54 000 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 354 000 руб. - в момент принятия товаров к учету зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства;

Дебет 68 Кредит 19

- 54 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

Операции по приобретению второй партии товаров отражаются следующим образом.

В момент приобретения второй партии товара уже известно, организация-покупатель выполнила условия предоставления скидки. В связи с этим документы на оплату и передачу товара оформлены исходя из цены с учетом скидки.

Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51

- 224 200 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма предварительной оплаты по договору поставки (2000 единиц товара x 112 руб. 10 коп.);

Дебет 41 Кредит 60

- 190 000 руб. - на дату поступления товаров на склад отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 34 200 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 224 200 руб. - в момент принятия товаров к учету зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства;

Дебет 68 Кредит 19

- 34 200 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

Организация-покупатель выполнила предусмотренные договором условия для получения скидки на первую партию товара. В выписанные ранее отгрузочные документы и счет-фактуру

внесены изменения. Дата внесения изменений 24 января. В этот же день организация-покупатель уточнила в бухгалтерском учете стоимость первой партии товара:

Дебет 41 Кредит 60

- 15 000 руб. - методом "красное сторно" скорректирована первоначальная стоимость товара в связи с изменением его цены (3000 единиц товара x (100 руб. - 95 руб.);

Дебет 19 Кредит 60

- 2700 руб. - методом "красное сторно" скорректирована сумма НДС по приобретенному товару;

Дебет 19 Кредит 68

- 2700 руб. - скорректирована сумма НДС по приобретенному товару по расчетам с бюджетом.

В подобных ситуациях для организации-покупателя не возникает проблемы с вычетом по НДС. Получение товара и скидки на него произошли в одном налоговом периоде в целях исчисления НДС;

2) скидка предоставляется в последующие налоговые периоды.

Пример 21. В соответствии с условиями договора купли-продажи цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб.

При превышении объема закупок товаров в 4000 единиц на все приобретенные товары предоставляется 5%-ная скидка к цене товара.

Право собственности переходит в момент передачи товара на складе продавца.

Организация-покупатель 26 января получила партию товара 3000 единиц, оплата за который произведена 27 января.

24 мая получена вторая партия товара 2000 единиц, оплата за который произведена 25 мая.

Организация-покупатель реализовала товар, поступивший в первой партии в следующем порядке:

- 15 февраля - 500 единиц товара;

- 20 марта - 1000 единиц товара;

- 29 апреля - 1500 единиц товара.

Учет товара ведется по покупным ценам.

Согласно учетной политике торгового предприятия учет поступления товара ведется по учетным ценам с использованием счета 15. В качестве учетных цен торговое предприятие использует фактическую себестоимость товара.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 15 Кредит 60

- 300 000 руб. - на дату поступления расчетных документов организации-продавца отражена задолженность за первую партию товара;

Дебет 19 Кредит 60

- 54 000 руб. - на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 41 Кредит 15

- 300 000 руб. - на дату поступления товаров на склад отражено принятие их по учетной цене;

Дебет 68 Кредит 19

- 54 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 51

- 354 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма оплаты за первую партию товара;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 41

- 50 000 руб. - на дату реализации списана себестоимость проданных товаров (500 штук);

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 41

- 100 000 руб. - на дату реализации списана себестоимость проданных товаров (1000 штук);

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 41

- 150 000 руб. - на дату реализации списана себестоимость проданных товаров (1500 штук).

Операции по приобретению второй партии товаров отражаются следующим образом:

Дебет 15 Кредит 60

- 190 000 руб. - на дату поступления расчетных документов организации-продавца отражена задолженность за вторую партию;

Дебет 19 Кредит 60

- 34 200 руб. - на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 41 Кредит 15

- 190 000 руб. - в момент поступления товаров отражено принятие их к учету по учетной цене;

Дебет 68 Кредит 19

- 34 200 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

Организация-покупатель выполнила предусмотренные договором условия для получения скидки на первую партию товара. В выписанные ранее отгрузочные документы и счет-фактуру внесены изменения. Дата внесения изменений 26 мая.

Дебет 15 Кредит 60

- 15 000 руб. - уточнена задолженность по расчетам с поставщиком за первую партию товара;

Дебет 19 Кредит 60

- 2700 руб. - уточнена сумма НДС, предъявленная поставщиком;

Дебет 68 Кредит 19

- 2700 руб. - скорректирована сумма НДС по приобретенному товару по расчетам с бюджетом;

Дебет 15 Кредит 16

- 15 000 руб. - отражено отклонение между учетной ценой и покупной стоимостью по первой партии товара;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 16

- 15 000 руб. - Сторно - отражено списание суммы отклонений,

приходящейся на реализованные товары (по первой партии товара);

Дебет 60 Кредит 51

- 209 200 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма оплаты по договору (224 200 руб. - 15 000 руб.).

Получение первой партии товара и скидки на него приходятся на разные налоговые периоды по НДС и отчетные периоды по налогу на прибыль. У организации-покупателя возникает необходимость скорректировать заявленный вычет по НДС и уменьшить сумму материальных затрат, отраженных в декларации по налогу на прибыль.

Пример 22. В соответствии с условиями договора купли-продажи цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб.

При превышении объема закупок товаров в 2500 единиц на все приобретенные товары предоставляется 5%-ная скидка к цене товара.

Право собственности переходит в момент передачи товара на складе продавца.

Организация-покупатель 26 января получила партию товара в 1200 единиц, оплата за который произведена 27 января.

В феврале товар поступал двумя партиями:

- 10 февраля получена партия товара в 500 единиц, оплата за который произведена 14 февраля;

- 24 февраля получена партия товара в 1000 единиц, оплата за который произведена 25 февраля.

Организация-покупатель реализовала товар, поступивший в первой партии, 1 февраля.

Учет товаров ведется по покупным ценам.

Согласно учетной политике торгового предприятия, учет поступления товаров ведется без использования счета 15.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом.

Записи в январе:

Дебет 41 Кредит 60

- 120 000 руб. - на дату поступления товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 21 600 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 21 600 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 51

- 141 600 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма оплаты.

Передача первой партии товара производилась по первоначальной цене, так как объем закупок не достиг установленного договором объема, при котором снижается цена единицы товара.

Записи в феврале:

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 41

- 120 000 руб. - на дату реализации списана себестоимость покупных товаров;  
Дебет 41 Кредит 60  
- 47 500 руб. - на дату поступления второй партии товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;  
Дебет 19 Кредит 60  
- 8550 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;  
Дебет 68 Кредит 19  
- 8550 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;  
Дебет 60 Кредит 51  
- 56 050 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма оплаты за вторую партию товара.

В момент приобретения третьей партии товара договорные условия для получения скидки выполнены. В связи с этим документы на оплату и передачу товара оформлены исходя из цены с учетом скидки.

Дебет 41 Кредит 60  
- 95 000 руб. - на дату поступления третьей партии товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;  
Дебет 19 Кредит 60  
- 17 100 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;  
Дебет 68 Кредит 19  
- 17 100 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

Скидка, согласно условиям договора, распространяется и на первую и на вторую партии товара.

При получении права на скидку товар, поступивший во второй партии, еще не реализован, поэтому производится корректировка покупной стоимости товара.

Дебет 41 Кредит 60

- 2500 руб. - Сторно - скорректирована исходная стоимость

второй партии товара в связи с изменением его цены;

Дебет 19 Кредит 60

- 450 руб. - Сторно - скорректирована сумма НДС по

приобретенному товару;

Дебет 68 Кредит 19

- 450 руб. - Сторно - скорректирована сумма НДС по

приобретенному товару по расчетам с бюджетом.

Товар, поступивший в первой партии, к моменту получения права на скидку реализован покупателю, поэтому предоставленная скидка уменьшает расходы, отнесенные в дебет счета 90 "Продажи".

Дебет 90 Кредит 41

- 3152 руб. 54 коп. - Сторно - скорректирована себестоимость

проданных товаров;

Дебет 41 Кредит 60

- 3152 руб. 54 коп. - Сторно - скорректирована

первоначальная стоимость первой партии товара в связи с изменением цены;

Дебет 19 Кредит 60

- 567 руб. 46 коп. - Сторно - скорректирована сумма НДС по

приобретенному товару;

Дебет 68 Кредит 19

\_\_\_\_\_

- 567 руб. 46 коп. - Сторно - скорректирована сумма НДС по

приобретенному товару по расчетам с бюджетом;

Дебет 60 Кредит 51

- 105 430 руб. - погашена задолженность перед поставщиком товара.

Пример 23. В соответствии с условиями договора купли-продажи цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб.

При превышении объема закупок товаров в 2500 единиц на все приобретенные товары предоставляется 5%-ная скидка к цене товара.

Право собственности переходит в момент передачи товара на складе продавца.

Организация-покупатель 20 декабря получила партию товара в 1200 единиц, оплата за который произведена 22 декабря.

11 февраля получена вторая партия товара в 500 единиц, оплата за который произведена 14 февраля.

Третья партия товара (1000 единиц) поступила 5 апреля, оплата произведена 10 апреля.

Организация-покупатель реализовала товар, поступивший в первой партии 25 декабря.

Товар, поступивший во второй партии, реализован 19 февраля.

Учет товаров ведется по покупным ценам.

Согласно учетной политике торгового предприятия, учет поступления товаров ведется без использования счета 15.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом.

Записи в декабре:

Дебет 41 Кредит 60

- 120 000 руб. - на дату поступления товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 21 600 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 21 600 руб. - принят к вычету НДС по приобретенным товарам;

Дебет 60 Кредит 51

- 141 600 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма оплаты;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 41

- 120 000 руб. - на дату реализации списана себестоимость покупных товаров.

Передача первой партии товаров производилась по первоначальной цене, так как объем закупок не достиг установленного договором объема, при котором снижается цена единицы товара.

Записи в феврале:

Передача второй партии товара также производилась по первоначальной цене.

Дебет 41 Кредит 60

- 47 500 руб. - на дату поступления второй партии товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 8550 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 8550 руб. - принят к вычету НДС по приобретенным товарам;

Дебет 60 Кредит 51

- 56 050 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма оплаты за вторую партию товаров.

Записи в апреле:

В момент приобретения третьей партии товара договорные условия для получения скидки выполнены. В связи с этим документы на оплату и передачу товаров оформлены исходя из цены с учетом скидки.

Дебет 41 Кредит 60

- 95 000 руб. - на дату поступления третьей партии товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 17 100 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19



- 17 100 руб. - принят к вычету НДС по приобретенным товарам.

Скидка, согласно условиям договора, распространяется и на первую, и на вторую партии товаров.

Товар, поступивший во второй партии, к моменту получения права на скидку реализован покупателю, поэтому предоставленная скидка уменьшает расходы, отнесенные в дебет счета 90 "Продажи".

Дебет 90 Кредит 41

- 2500 руб. - Сторно - скорректирована себестоимость

проданных товаров;

Дебет 41 Кредит 60

- 2500 руб. - Сторно - скорректирована первоначальная

стоимость первой партии товара в связи с изменением цены;

Дебет 19 Кредит 60

- 450 руб. - Сторно - скорректирована сумма НДС по

приобретенному товару;

Дебет 68 Кредит 19

- 450 руб. - Сторно - скорректирована сумма НДС по

приобретенному товару по расчетам с бюджетом.

Товар, поступивший к покупателю в декабре прошлого года, в этом же месяце был реализован. Покупатель только в апреле месяце "узнал", что выполнил условия для получения скидки по данной партии товара.

Корректировки по счету продаж правомерны до момента утверждения бухгалтерской отчетности за данный год. Если же об изменении цены единицы товара стало известно, когда бухгалтерская отчетность утверждена, исправительные проводки не делаются. В этом случае в учете текущего года признается прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году:

Дебет 60 Кредит 91

- 3152 руб. 54 коп. - признана прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

Дебет 60 Кредит 19

- 567 руб. 46 коп. - скорректирована сумма НДС по приобретенным товарам;

Дебет 19 Кредит 68

- 567 руб. 46 коп. - скорректирована сумма НДС по приобретенным товарам по расчетам с

бюджетом;

Дебет 60 Кредит 51

- 105 430 руб. - погашена задолженность перед поставщиком товаров.

Рассмотрим учет товаров по продажным ценам на предприятиях розничной торговли.

Пример 24. В соответствии с условиями договора купли-продажи цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб.

При превышении объема закупок товаров в 2500 единиц на все приобретенные товары предоставляется 5%-ная скидка к цене товара.

Право собственности переходит в момент передачи товара на складе продавца.

В январе товар поступал двумя партиями:

14 января получена партия товара в 1000 единиц, оплата за который произведена 16 января;

17 января получена партия товара в 2000 единиц, оплата за который произведена 19 января.

Учет товаров ведется по продажным ценам.

Размер торговой наценки - 50%.

Согласно учетной политике торгового предприятия учет поступления товаров ведется без использования счета 15.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - на дату поступления товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;  
Дебет 41 Кредит 42  
- 50 000 руб. - на дату принятия товаров к учету отражена сумма торговой наценки;  
Дебет 68 Кредит 19  
- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;  
Дебет 60 Кредит 51  
- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма оплаты.

Принятие к учету первой партии товара производится исходя из первоначальной цены, так как объем закупок не достиг установленного договором "порога", при котором происходит снижение цены единицы товара.

В момент приобретения второй партии товара уже известно, что организация-покупатель выполнила условия предоставления скидки. В связи с этим документы на оплату и передачу товара оформлены исходя из цены с учетом скидки. Скидка согласно условиям договора распространяется и на предыдущие закупки:

Дебет 41 Кредит 60  
- 190 000 руб. - на дату поступления второй партии товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60  
- 34 200 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 41 Кредит 42  
- 95 000 руб. - на дату принятия товаров к учету отражена сумма торговой наценки;  
Дебет 68 Кредит 19  
- 34 200 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

При получении права на скидку товар, поступивший в первой партии, еще не реализован, поэтому производится корректировка покупной стоимости товара:

Дебет 41 Кредит 60

- 5000 руб. - Сторно - скорректирована первоначальная

стоимость первой партии товара в связи с изменением цены;

Дебет 19 Кредит 60

- 900 руб. - Сторно - скорректирована сумма НДС по

приобретенному товару;

Дебет 68 Кредит 19

- 900 руб. - Сторно - скорректирована сумма НДС по

приобретенному товару по расчетам с бюджетом;

Дебет 41 Кредит 42

- 2500 руб. - Сторно - в момент предоставления скидки

скорректирована торговая наценка исходя из покупной стоимости товара с учетом предоставленной скидки.

Так как предприятие розничной торговли применяет постоянный процент торговой наценки, необходимо пересчитать ее сумму исходя из покупной стоимости товаров (то есть с учетом скидки). В подобных ситуациях корректируется и стоимость товара на счете 41.

Дебет 60 субсчет Кредит 51

- 218 300 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма произведенной оплаты по погашению задолженности.

Пример 25. В соответствии с условиями договора купли-продажи цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб.

При превышении объема закупок товаров в 2500 единиц на все приобретенные товары предоставляется 5%-ная скидка к цене товара.

Право собственности переходит в момент передачи товара на складе продавца.

14 января получена первая партия товара в 1000 единиц, оплата за который произведена 16 января.

20 марта получена вторая партия товара в 500 единиц, оплата за который произведена 22 марта.

24 мая получена третья партия товара в 2000 единиц. Через два дня после получения первой партии товара торговое предприятие перечислило денежные средства в счет погашения задолженности перед продавцом товара.

К моменту получения скидки товар, поступивший в первой партии, уже был реализован покупателям.

Учет товаров ведется по продажным ценам.

Размер торговой наценки - 50%.

Согласно учетной политике торгового предприятия учет поступления товаров ведется без использования счета 15.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом.

Записи в январе:

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - на дату поступления товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 41 Кредит 42

- 50 000 руб. - на дату принятия товаров к учету отражена сумма торговой наценки;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма оплаты по договору поставки.

Записи в марте:

Дебет 41 Кредит 60

- 50 000 руб. - на дату поступления товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 9000 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 41 Кредит 42

- 25 000 руб. - на дату принятия товаров к учету отражена сумма торговой наценки;

Дебет 68 Кредит 19

- 9000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 51

- 59 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма оплаты по договору поставки.

Записи в мае:

В момент приобретения третьей партии товара договорные условия для получения скидки выполнены. В связи с этим документы на оплату и передачу товара оформлены исходя из цены с учетом скидки.

Дебет 41 Кредит 60

- 190 000 руб. - на дату поступления второй партии товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 34 200 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 41 Кредит 42

- 95 000 руб. - на дату принятия товаров к учету отражена сумма торговой наценки;

Дебет 68 Кредит 19

- 34 200 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

Скидка согласно условиям договора распространяется и на первую и на вторую партии товара.

Товар, поступивший в первой партии, к моменту получения права на скидку реализован покупателю, поэтому предоставленная скидка уменьшает расходы, отнесенные в дебет счета 90 "Продажи".

Дебет 90-2 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 41

- 7500 руб. - Сторно - скорректирована себестоимость

[ ]

проданных товаров;

Дебет 41 Кредит 60

- 7500 руб. - Сторно - скорректирована первоначальная

стоимость первой партии товара в связи с изменением цены;

Дебет 19 Кредит 60

- 900 руб. - Сторно - скорректирована сумма НДС по

приобретенному товару;

Дебет 68 Кредит 19

- 900 руб. - Сторно - скорректирована сумма НДС по

приобретенному товару по расчетам с бюджетом;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 42

- 2500 руб. - скорректирована себестоимость проданных товаров на сумму торговой наценки.

Такие корректировки правомерны до момента утверждения бухгалтерской отчетности за данный год.

При получении права на скидку товар, поступивший во второй партии, еще не реализован, поэтому производится корректировка покупной стоимости товара.

Дебет 41 Кредит 60

- 2500 руб. - Сторно - скорректирована первоначальная

стоимость второй партии товара в связи с изменением цены;

Дебет 19 Кредит 60

- 450 руб. - Сторно - скорректирована сумма НДС по

приобретенному товару;

Дебет 68 Кредит 19

- 450 руб. - Сторно - скорректирована сумма НДС по

приобретенному товару по расчетам с бюджетом;

Дебет 41 Кредит 42

- 2500 руб. - Сторно - в момент предоставления скидки

Скорректирована торговая наценка исходя из покупной стоимости товара с учетом предоставленной скидки;

Дебет 60 Кредит 51

- 215 350 руб. - погашена задолженность перед поставщиком товара.

Как видно из приведенных выше примеров, порядок учета скидок на уже состоявшуюся закупку очень сложен. На сегодняшний момент наиболее безопасным с точки зрения налоговых рисков для покупателя и нетрудоемким для продавца является способ получения скидок на последующие покупки. Рассмотрим, как отразить в учете организации-покупателя скидку, предоставленную продавцом в одностороннем порядке, оценив целесообразность применения такого способа "поощрения".

Пример 26. В соответствии с условиями договора купли-продажи цена за один телефонный аппарат составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб.

Право собственности переходит к организации-покупателю в момент передачи товара на складе продавца.

14 января получена первая партия товара в 1000 единиц, оплата за который произведена 31 января.

27 февраля получена вторая партия товара в 500 единиц, оплата за который произведена 3 марта.

29 марта получена третья партия товара в 2000 единиц.

По результатам объемов продаж за квартал продавец товара в одностороннем порядке принял решение о предоставлении 5-процентной скидки на закупленный товар.

5 апреля организация-покупатель уведомлена об этом кредит-нотой.

Учет товаров ведется по покупным ценам.

Согласно учетной политике торгового предприятия учет поступления товаров ведется без использования счета 15.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Записи в январе:

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - на дату поступления товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма оплаты.

Записи в феврале:

Дебет 41 Кредит 60

- 50 000 руб. - на дату поступления товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 9000 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 9000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

Записи в марте:

Дебет 60 Кредит 51

- 59 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма оплаты;

Дебет 41 Кредит 60

- 200 000 руб. - на дату поступления второй партии товаров на склад торгового предприятия отражено принятие их к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 36 000 руб. - на дату принятия товаров к учету на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 36 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару.

Записи в апреле:

Дебет 60 Кредит 91

- 20 650 руб. - на основании кредит-ноты отражено списание суммы кредиторской задолженности (5% от 118 000 руб., 59 000 руб., 236 000 руб.).

В бухгалтерском учете сумма кредиторской задолженности включается в состав внереализационных доходов на основании п. 8 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 (утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н) как прочие внереализационные доходы.

Дебет 60 Кредит 51

- 215 350 руб. - погашена задолженность перед поставщиком товара.

В налоговом учете сумма кредиторской задолженности, списанная в результате прощения долга, включается в состав внереализационных доходов (ст. 250 НК РФ).

В рассматриваемом примере налогооблагаемая прибыль организации-покупателя от списания задолженности в результате прощения долга составит 20 650 руб.

Очевидно, что покупателю такая скидка не так выгодна, как изменение цены товара.

### **Глава 3. ЧАСТИЧНАЯ И ПОЛНАЯ ПРЕДОПЛАТА ПО ДОГОВОРУ**

Законодатель не ограничивает партнеров по сделке в выборе вариантов расчетов за товар, за исключением случаев, когда это предписано законом или иными правовыми актами.

В соответствии с нормами гражданского законодательства, оплата товара может быть произведена как до его передачи, так и после, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом,

другим законом, иными правовыми актами или договором купли-продажи и не вытекает из существа обязательства (ст. 486 ГК РФ).

В настоящее время большинство сделок, связанных с реализацией товаров, заключается именно на условиях расчетов в виде предварительной оплаты (аванса). Однако товары можно приобрести и отсрочив платеж на более поздний срок.

Гражданским кодексом РФ предусмотрены следующие формы оплаты товара:

- предварительная оплата (полная или частичная);
- продажа в кредит (с отсрочкой или рассрочкой платежа).

Перечисленные формы являются разновидностью коммерческого кредитования.

Если по условиям договора купли-продажи оплата товара производится до его передачи покупателю, кредит продавцу предоставляет покупатель. Для продавца такая сделка коммерческого кредитования - возможность понести меньшие потери от обесценения денег и временного изъятия их из оборота.

Такие формы расчетов, как отсрочка или рассрочка платежа, также являются разновидностью коммерческого кредитования. В этом случае кредит предоставляется покупателю. Покупатель в условиях дефицита денежных средств, не прибегая к услугам банка, получает возможность приобрести товар, оплата за который будет произведена спустя определенное время.

Таким образом, при коммерческом кредитовании в зависимости от условий, согласованных в договоре, его стороны кредитуют себя сами: либо покупатель продавца в случае предварительной оплаты (аванса), либо продавец покупателя - при условии предоставления отсрочки или рассрочки платежа.

Причем кредит предоставляется путем согласования в основном договоре дополнительных условий - о предварительной оплате (авансе) или отсрочке (рассрочке) платежа, а не при помощи отдельной сделки (ст. 823 ГК РФ).

Право партнера по сделке - предоставлять коммерческий кредит на возмездной основе. Плата за него взимается в виде процентов. Размер и порядок оплаты процентов определяются договором.

Если указанным правом воспользовались при предварительной оплате, проценты обязан уплатить продавец товара, а при отсрочке (рассрочке) платежа - покупатель.

Если условие о предоставлении кредита на возмездной основе в договоре не прописано, проценты не взимаются.

Согласно ст. 823 ГК РФ, к коммерческому кредиту применяются правила гл. 42 "Заем и кредит" ГК РФ, если иное не предусмотрено правилами о договоре, из которого возникло соответствующее обязательство, и не противоречит существу такого обязательства.

Суммы предварительной оплаты (аванса) в бухгалтерском учете покупателя отражаются на отдельном субсчете к счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

В хозяйственной практике ситуация, предусматривающая начисление процентов на сумму предварительной оплаты (аванса), возникает не часто. Но все же покупатель товара в качестве способа обеспечения обязательства по договору с предварительной оплатой может настаивать на включение в договор условия о начислении процентов на сумму предварительной оплаты до фактической передачи товара.

Если договором предусматривается обязанность продавца уплачивать проценты на сумму предварительной оплаты (аванса), покупатель начисленные проценты отражает в составе операционных доходов на счете 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91.1 "Прочие доходы" (п. 7 ПБУ 9/99).

Для целей налогообложения прибыли доход в виде суммы процентов по коммерческому кредитованию признается внереализационным доходом (ст. 250 НК РФ).

Согласно ст. 149 НК РФ, операции по предоставлению финансовых услуг в денежной форме не подлежат обложению НДС.

Если продавец нарушает договор и своевременно не производит отгрузку предварительно оплаченного товара, в соответствии с нормами гражданского законодательства, покупатель вправе потребовать предоставления компенсации. Компенсация начисляется в виде процентов на сумму предварительной оплаты, в соответствии со ст. 395 ГК РФ, со дня, когда по договору передача товара должна была быть произведена, до дня передачи товара покупателю или возврата ему предварительно уплаченной им суммы (ст. 487 ГК РФ).

Обратите внимание! В данном случае проценты являются специальной мерой ответственности за несвоевременную отгрузку товаров. Эти проценты не следует путать с процентами как платой за предоставление коммерческого кредита.

#### § а. Полная предварительная оплата

Вариант А. Условиями договора не предусмотрено начисление процентов на сумму предварительной оплаты.

Пример 27. Торговое предприятие заключило договор купли-продажи на приобретение партии телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Договор заключен на условиях полной предварительной оплаты. Передача товара должна быть произведена в течение пяти рабочих дней со дня поступления оплаты на расчетный счет поставщика. Право собственности переходит в момент передачи товара на складе поставщика.

24 января торговое предприятие в счет предварительной оплаты по договору перечислило поставщику денежные средства. В этот же день они были зачислены на расчетный счет поставщика.

28 января поставщик передал представителю торгового предприятия партию товаров на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51

- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма предварительной оплаты по договору;

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - на момент перехода права собственности отражено принятие товаров к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС;

Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 118 000 руб. - в момент принятия товаров к учету зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства.

Вариант Б. Условиями договора предусмотрено начисление процентов на сумму предварительной оплаты.

Пример 28. Торговое предприятие заключило договор купли-продажи на приобретение партии телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Договор заключен на условиях полной предварительной оплаты. Передача товара должна быть произведена в течение тридцати календарных дней со дня поступления оплаты на расчетный счет поставщика. Договором предусмотрено начисление процентов на сумму предварительной оплаты по ставке 6% годовых.

1 февраля торговое предприятие в счет предварительной оплаты по договору перечислило поставщику денежные средства. В этот же день они были зачислены на расчетный счет поставщика.

28 февраля поставщик передал представителю торгового предприятия партию товаров на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб.

В этот же день на расчетный счет торгового предприятия зачислены денежные средства в оплату процентов по коммерческому кредиту.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51

- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма предварительной оплаты по договору;

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - на момент перехода права собственности отражено принятие товаров к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС;

Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 118 000 руб. - в момент принятия товаров к учету зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства;

Дебет 76 Кредит 91

- 543 руб. 12 коп. - начисленные проценты признаны в составе операционных доходов;

Дебет 51 Кредит 76

- 543 руб. 12 коп. - на дату поступления денежных средств на расчетный счет отражены проценты по коммерческому кредиту.

На практике может возникнуть ситуация, когда поставщик товара нарушил договорные условия и своевременно не произвел отгрузку оплаченного товара. Если покупатель не воспользовался правом отказаться от получения товара и потребовать возврата денежной суммы, в этом случае "возникают" проценты как специальная мера ответственности (неустойка) за неисполнение обязательства по передаче оплаченного товара.

Покупатель товара имеет право потребовать уплаты процентов, даже если это положение не включено в условия договора. В подобных случаях в гражданском законодательстве предусмотрена общая норма. Если участники сделки не намерены применять санкции за нарушение сроков передачи товара, это обязательно отражается в договоре. Иначе у поставщика товара возникает обязанность по уплате процентов покупателю.

Уплата процентов производится на условиях и в размере, предусмотренном ст. 395 ГК РФ. Начисление процентов производится со дня, когда по договору должна быть осуществлена передача товара, до дня фактической передачи товара покупателю.

Согласно ст. 395 ГК РФ размер процентов определяется существующей в месте жительства кредитора, а если кредитором является юридическое лицо, в месте его нахождения учетной ставкой банковского процента на день исполнения денежного обязательства или его соответствующей части. При взыскании долга в судебном порядке суд может удовлетворить требование кредитора, исходя из учетной ставки банковского процента на день предъявления иска или на день вынесения решения. Эти правила применяются, если иной размер процентов не установлен законом или договором.

Проценты за пользование чужими средствами взимаются по день уплаты суммы этих средств кредитору, если законом, иными правовыми актами или договором не установлен для начисления процентов более короткий срок (п. 3 ст. 395 ГК РФ).

Начисленные в качестве неустойки проценты покупатель отражает в составе внереализационных доходов на счете 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91.1 "Прочие доходы". В соответствии со п. 8 ПБУ 9/99 внереализационными доходами являются штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров.

Для целей налогообложения прибыли доход покупателя товаров в виде процентов за нарушение договорных обязательств признается внереализационным доходом (ст. 250 НК РФ).

В целях исчисления НДС такие денежные средства налоговую базу не увеличивают. Данная позиция не вступает в противоречие с позицией налогового ведомства, выраженной в Письме от 27 апреля 2004 г. N 03-1-08/1087/14 "О налоге на добавленную стоимость".

Пример 29. Торговое предприятие заключило договор купли-продажи на приобретение партии телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Договор заключен с обязательством доставки. Передача товара по условиям договора производится на условиях полной предварительной оплаты. Поставщик обязан передать товар в течение трех рабочих дней со дня поступления оплаты на его расчетный счет. За нарушение сроков передачи товара поставщик обязан уплачивать проценты из расчета 10% годовых. Право собственности переходит в момент передачи товара на складе покупателя.

5 января торговое предприятие в счет предварительной оплаты по договору перечислило поставщику денежные средства. В этот же день они были зачислены на расчетный счет поставщика.

В нарушение договорных условий передача товара произведена только 20 января.

В связи с этим в этот же день покупатель направил поставщику претензию с требованием об уплате процентов. Претензия удовлетворена путем перечисления 25 января указанной в претензионном письме суммы на расчетный счет покупателя.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51

- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма предварительной оплаты по договору;

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - на момент перехода права собственности отражено принятие товаров к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС;

Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"



- 118 000 руб. - в момент принятия товаров к учету зачтены перечисленные в качестве предварительной оплаты денежные средства;  
Дебет 76 субсчет "Расчеты по претензиям" Кредит 91  
- 193 руб. 97 коп. - в момент направления претензии отражено начисление процентов в составе внереализационных доходов;  
Дебет 51 Кредит 76 "Расчеты по претензиям"  
- 193 руб. 97 коп. - на дату поступления денежных средств на расчетный счет отражены проценты за нарушение сроков передачи товара.

#### § б. Авансирование с последующим окончательным расчетом

Пример 30. Торговое предприятие заключило договор купли-продажи на приобретение партии телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Передача товара должна быть произведена в течение пяти рабочих дней с момента поступления на расчетный счет поставщика аванса (50% договорной стоимости товара). Право собственности переходит в момент передачи товара на складе поставщика. Окончательная оплата за товар осуществляется в течение пяти рабочих дней после его передачи.

24 января торговое предприятие в счет оплаты по договору перечислило поставщику денежные средства в размере 59 000 руб., в том числе НДС 18% - 9000 руб. В этот же день они были зачислены на расчетный счет поставщика.

26 января поставщик передал представителю торгового предприятия партию товаров на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51

- 59 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражена сумма аванса в размере 50% стоимости товара;

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - на момент перехода права собственности отражено принятие товаров к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 60 Кредит 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным"

- 59 000 руб. - в момент принятия к учету товаров зачтен перечисленный ранее аванс;

Дебет 60 Кредит 51

- 59 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету отражено перечисление задолженности за товар.

По договору продажи товара в кредит оплата товара производится после его передачи покупателю.

Оплата может быть произведена единовременным платежом и частями.

В первом случае кредит предоставляется на условиях отсрочки платежа. Задолженность погашается единовременно на дату, установленную соглашением сторон, либо по истечении определенного периода. Если условие о сроке, на который предоставляется отсрочка платежа, договором не предусмотрено, оплата должна быть произведена в срок, предусмотренный ст. 314 ГК РФ.

Согласно ст. 314 ГК РФ в случаях, когда обязательство не предусматривает срок его исполнения и не содержит условий, позволяющих определить этот срок, оно должно быть исполнено в разумный срок после возникновения обязательства.

Обязательство, не исполненное в разумный срок, а равно обязательство, срок исполнения которого определен моментом востребования, должник обязан исполнить в семидневный срок со дня предъявления кредитором требования об его исполнении, если обязанность исполнения в другой срок не вытекает из закона, иных правовых актов, условий обязательства, обычаев делового оборота или существа обязательства.

Если оплата товара производится частями, это значит, что кредит предоставляется с рассрочкой платежа. Задолженность будет погашаться частями в определенные сроки, согласованные в договоре. В соответствии со ст. 489 ГК РФ в договорах о продаже товара с рассрочкой платежа необходимо указать цену товара, порядок, сроки и размеры платежей за него.

Законодатель предоставил продавцу товара возможность ограничить права покупателя распоряжаться приобретенным в кредит имуществом. Согласно п. 5 ст. 488 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором купли-продажи, с момента передачи товара покупателю и до его оплаты товар, проданный в кредит, признается находящимся в залоге у продавца для обеспечения исполнения покупателем его обязанности по оплате. Уместно вспомнить, если товар необходимо "заложить", право собственности на него уже должно перейти от продавца к покупателю.

В соответствии со ст. 335 ГК РФ залогодателем вещи может быть ее собственник либо лицо, имеющее на нее право хозяйственного ведения.

Если покупатель приобретает товар на условиях коммерческого кредита, расходы покупателя признаются в общей сумме кредиторской задолженности с учетом взимаемых процентов за коммерческий кредит (п. 6.2 ПБУ 10/99).

В бухгалтерском учете покупателя цена товара формируется с учетом процентов по предоставленному коммерческому кредиту.

В налоговом учете проценты включаются в состав внереализационных расходов (ст. 265 НК РФ).

Если покупатель, получив товар на условиях отсрочки или рассрочки платежа, в установленный договором срок не исполнил обязанность по его оплате, продавец товара вправе потребовать возврата товара (неоплаченной его части) или его оплаты (ст. 489 ГК РФ).

На практике первое условие зачастую трудновыполнимо. Продавец, как правило, требует оплату. Если продавец потребовал оплатить товар, в этом случае "возникают" проценты как специальная мера ответственности за неисполнение обязательства по оплате товара (ст. 487 ГК РФ). Уплата процентов производится в размере, предусмотренном ст. 395 ГК РФ.

Требование об уплате процентов не обязательно должно быть отражено в условиях договора. В подобных случаях в гражданском законодательстве также применяется общая норма. Если же участники не применяют санкции за нарушение сроков передачи товара, это обязательно отражается в договоре.

Кроме того, к договору о продаже товара в кредит с условием о рассрочке платежа применяются правила, предусмотренные п. п. 2, 4 и 5 ст. 488 ГК РФ.

Пример 31. Торговое предприятие заключило договор купли-продажи на приобретение партии телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Передача товара производится на условиях последующей оплаты с отсрочкой платежа. Покупатель обязан оплатить товар в течение тридцати календарных дней с момента перехода права собственности. За отсрочку платежа покупатель уплачивает проценты из расчета 10% годовых от стоимости товара (с учетом НДС). Право собственности переходит в момент передачи товара на складе поставщика.

1 марта поставщик передал представителю торгового предприятия партию товаров на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб.

30 марта торговое предприятие перечислило поставщику денежные средства в счет погашения задолженности по договору за товар, а также в уплату процентов по коммерческому кредиту.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 60 субсчет "Расчеты по авансам выданным" Кредит 51

- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма предварительной оплаты по договору;

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - на момент перехода права собственности отражено принятие товаров к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 41 Кредит 60

- 821 руб. 92 коп. - учтены в стоимости товара начисленные проценты за предоставленную отсрочку;

Дебет 19 Кредит 60

- 147 руб. 94 коп. - выделена сумма НДС с начисленных процентов;

Дебет 68 Кредит 19

- 18 147 руб. 94 коп. - предъявлен НДС к возмещению из бюджета;

Дебет 51 Кредит 60

- 118 969 руб. 86 коп. - отражено погашение задолженности перед поставщиком.

#### **Глава 4. РАЗЛИЧНЫЕ ФОРМЫ ОПЛАТЫ ТОВАРА**

##### **§ а. Оплата в безналичном порядке и наличными деньгами**

В подавляющем большинстве случаев сделки по покупке товаров связаны с расчетами денежными средствами.

Отметим в этой связи следующее.

Платежи на территории РФ осуществляются путем наличных и безналичных расчетов. Согласно ст. 861 ГК РФ 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.

Большая часть платежей совершается в безналичном порядке. При осуществлении безналичных расчетов допускаются расчеты платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, расчеты по инкассо, а также расчеты в иных формах, предусмотренных законом, установленными в соответствии с ним банковскими правилами и применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

Расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности могут производиться наличными деньгами, если иное не установлено законом. Гражданским кодексом таких запретов не установлено.

Однако существуют и ограничения: в Российской Федерации установлен предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке, который составляет 60 тыс. руб. (Указание ЦБ РФ от 14 ноября 2001 г. N 1050-У "Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке").

Обратите внимание! Если в расчетах наличными деньгами принимает участие индивидуальный предприниматель, указанное положение не применяется.

Согласно Письму ЦБ РФ от 2 июля 2002 г. N 85-Т и МНС России от 1 июля 2002 г. N 24-2-02/252 предельный размер расчетов наличными деньгами относится к расчетам в рамках одного договора, заключенного между юридическими лицами. Расчеты наличными деньгами, осуществляемые между юридическими лицами по одному или нескольким денежным документам по одному договору, не могут превышать предельный размер расчетов наличными деньгами.

При осуществлении наличных денежных расчетов или расчетов с использованием платежных карт обязательно применение контрольно-кассовой техники (ст. 2 Федерального закон от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт").

Таким образом, продавец обязан пробить чек, если организации и индивидуальные предприниматели осуществляют продажу товаров, выполняют работы или оказывают услуги. Определение терминов "организация" и "индивидуальный предприниматель" даны в ст. 11 НК РФ.

При этом совершенно не важно, кто рассчитывается за товар с организацией или индивидуальным предпринимателем - юридическое или физическое лицо. Главное, что расчеты производятся наличными или с использованием карт. Кассовый чек пробивается в любом случае.

Кроме того, налоговые органы требуют при расчетах между организациями на сумму полученных наличных денежных средств в обязательном порядке не только пробивать кассовый чек, но и выписывать приходный кассовый ордер (Письмо МНС России от 12 мая 2004 г. N 33-0-11/330, Письмо УМНС России по г. Москве от 23 июля 2003 г. N 29-08/41041).

При этом они ссылаются на действующее законодательство, в частности на Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (утв. Решением Совета директоров ЦБ РФ 22 сентября 1993 г. N 40).

Прием наличных денег кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или лицом на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия.

О приеме денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Но если вдруг организации при покупке товара приходный кассовый ордер не выдали, то с требованиями налоговых органов в этой ситуации можно поспорить. По мнению автора, порядок ведения кассовых операций к данным случаям применяться не должен по следующим причинам.

Безусловно, все операции с наличными деньгами организации обязаны осуществлять в соответствии с Порядком ведения кассовых операций и нормами Закона N 54-ФЗ. Однако именно одновременное применение указанных нормативных актов в основном и создает сложности, связанные с документальным оформлением, при работе с денежной наличностью. Причем они возникают, когда организация выступает как в роли продавца, так и покупателя.

По мнению налоговых органов, вывод о необходимости выписывать приходный кассовый ордер при продаже товара юридическим лицам следует из п. 13 Порядка ведения кассовых операций, который сохраняет свою силу и после вступления в силу Закона N 54-ФЗ. С точки зрения авторов, главная проблема - в неидентичности понятий "касса" и "ККМ". Согласно п. 29 Порядка ведения кассовых операций, кассой может быть специально оборудованное изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения

наличных денег. Из чего следует, что кассой предприятия не может признаваться ККТ, находящаяся, например, в торговом зале организации, который предназначен для иных, нежели хранение денежных средств, целей. И уж торговый зал никак не может быть изолирован "от доступа посторонних лиц", как требует п. 29 Порядка ведения кассовых операций.

В этой ситуации необходимо определиться, на какие из этих двух понятий какие законодательные акты распространяются в части оформления операций по движению денежных средств.

Согласно п. 3 Порядка ведения кассовых операций "прием наличных денег предприятиями при осуществлении расчетов с населением производится с обязательным применением контрольно-кассовых машин".

Порядок поступления денежной выручки, полученной с использованием ККТ, в кассу предприятия установлен Типовыми правилами эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, утвержденными Письмом Минфина России от 30 августа 1993 г. N 104.

Формы первичных документов и порядок их использования при осуществлении денежных расчетов с использованием ККМ установлены Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132. Этим Постановлением также утверждены следующие формы для учета денежной выручки, передаваемой кассирами-операционистами, и порядок использования этих форм при работе с ККМ:

- Журнал кассира-операциониста (форма N КМ-4). Применяется для учета операций по приходу и расходу наличных денег (выручки) по каждой ККМ организации, а также является контрольно-регистрационным документом показаний счетчиков. На основании показателей журнала формируются данные о полученной организацией наличной выручке;

- Журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков ККМ, работающих без кассира-операциониста (форма N КМ-5). Применяется в организациях, работающих без кассира-операциониста (в случае установки ККМ на прилавках магазинов или для работы официанта), для учета операций по приходу наличных денег (выручки) по каждой ККМ, а также является контрольно-регистрационным документом показаний счетчиков;

- Справка-отчет кассира-операциониста (форма N КМ-6). Применяется для составления отчета кассира-операциониста о показаниях счетчиков ККМ и выручке за рабочий день (смену);

- Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма N КО-5). Используется в случае, если предприятия имеют в штате несколько кассиров и несколько кассовых аппаратов. Применение этого документа регламентировано п. 28 Порядка ведения кассовых операций.

Согласно указанному пункту главный (старший) кассир перед началом рабочего дня выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег. Форма этого документа (и его статус первичного учетного документа) установлены Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88. Это положение Порядка ведения кассовых операций полностью согласуется с п. 3.8 Типовых правил.

Пунктом 3.8 Типовых правил эксплуатации ККМ установлено, что перед началом работы на кассовом аппарате кассир получает у директора (заведующего) предприятия, его заместителя или главного (старшего) кассира все необходимое для работы, в том числе разменную монету и купюры в количестве, необходимом для расчетов с покупателями, под роспись.

Именно с этого момента все денежные расчеты кассира-операциониста с покупателями ведутся не в соответствии с Порядком ведения кассовых операций, а в соответствии с Типовыми правилами эксплуатации ККМ. Деньги из кассы предприятия выданы под отчет кассиру-операционисту, и назад в кассу предприятия эти деньги вместе с полученной дневной выручкой поступают по приходному ордеру после окончания смены кассира-операциониста. На протяжении рабочего дня средства от покупателей поступают в хранилище кассового аппарата кассира-операциониста, где и находятся под его материальной ответственностью, а не в кассу предприятия.

По этой причине при приеме наличных денежных средств и помещения их в специальное хранилище контрольно-кассовой техники, не отвечающее критериям кассы, обязанность выдавать приходный кассовый ордер не возникает. Деньги в кассу, в том смысле, в каком это понятие используется в Порядке ведения кассовых операций, еще не поступили.

Второй причиной, по которой автор считает, что при расчетах с использованием ККМ необходимость выписывать приходные кассовые ордера при получении средств от юридических лиц отсутствует, является дословное прочтение п. 13 Порядка ведения кассовых операций, на который ссылаются налоговые органы, обосновывая свои требования.

Согласно указанному пункту прием наличных денег кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или лицом на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия. О приеме денег

выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Из приведенного выше порядка следует, что он применяется во всех случаях, когда в кассу предприятия (а не в ящик ККМ) поступают любые денежные средства. В том числе и при приеме их от кассира-операциониста, принимающего деньги от лица, приобретающего товары (работы, услуги), и пробивающего их в кассовом аппарате. А также и в иных случаях, не связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), например при расчетах с сотрудниками по зарплате, авансовым отчетам, погашаемым ссудам, при получении наличных денежных средств по договору займа и т.п.

В-третьих, непонятно, на каком основании от организаций требуют выписки на одну и ту же денежную операцию двух взаимоисключающих документов - приходного ордера и чека ККМ. Оформлять эти документы положено разным лицам. Если деньги принимает кассир-операционист (в хранилище своего кассового аппарата под свою материальную ответственность), то он в подтверждение оплаты товара (работ, услуг) в соответствии с пп. "б" п. 4.1 Типовых правил эксплуатации ККМ выдает покупателю чек. Если наличные поступают непосредственно в кассу предприятия, то в соответствии с п. п. 19 - 21 Порядка ведения кассовых операций бухгалтером оформляется, подписывается и регистрируется приходный кассовый ордер, который затем передается в кассу предприятия. Выдача и прием денег в кассу предприятия по расходным и приходным ордерам допускаются только в день их составления. Соответственно, никакому юридическому лицу при точном следовании Порядку ведения кассовых операций не может быть выдан корешок приходного ордера с подписью и штампом кассира о приеме денег. Деньги кассир получит только после закрытия магазина и не от юридического лица, а от кассира-операциониста.

Согласно п. 24 Порядка ведения кассовых операций записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу, то есть если даже бухгалтер выписал, подписал и зарегистрировал приходный кассовый ордер, то кассир до фактического получения денег не может записать его в кассовую книгу (иначе у него сразу же образуется недостача в кассе предприятия). Если кассир запишет приходный кассовый ордер после получения денег от кассира-операциониста (даже скорректировав показания Z-отчета, как советуют налоговые органы в своих письмах), то будет нарушена порядковая нумерация приходных ордеров. И чтобы соблюсти требования налоговых органов, надо в какой-то момент нарушить Порядок ведения кассовых операций.

Кроме того, пока организации будут помимо чеков ККМ выписывать еще и приходные ордера для каждого юридического лица, будет существовать проблема "здвоения" кассовых оборотов. И хотя никаких наказаний за это Кодексом об административных правонарушениях РФ не предусмотрено, но, на наш взгляд, такой двойной стандарт при отражении одних и тех же операций (получения денег через ККМ) нарушает принципы бухгалтерского учета. И уж тогда либо всем выписывать приходные кассовые ордера (и юридическим, и физическим лицам), либо, как и требуется Типовыми правилами эксплуатации ККМ и Порядком ведения кассовых операций, только кассиру-операционисту на всю сумму сдаваемой в кассу выручки.

Споры с налоговыми органами относительно выписывания расходных кассовых ордеров возможны только в суде, однако арбитражной практики по этому вопросу пока не выработано.

Пунктом 3 ст. 2 Закона N 54-ФЗ определены виды деятельности, при осуществлении которых организации и индивидуальные предприниматели в силу специфики своей деятельности либо особенностей своего местонахождения могут производить наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, в частности: продажа газет, журналов, сопутствующих товаров в газетно-журнальных киосках, если доля продажи газет и журналов в их товарообороте составляет не менее 50% и ассортимент сопутствующих товаров утвержден органом исполнительной власти субъекта РФ:

- торговля на рынках, ярмарках, в выставочных комплексах, а также на других территориях, отведенных для осуществления торговли, за исключением находящихся в этих местах торговли магазинов, павильонов, киосков, палаток, автолавок, автомагазинов, автофургонов, помещений контейнерного типа и других аналогично обустроенных и обеспечивающих показ и сохранность товара торговых мест (помещений и автотранспортных средств, в том числе прицепов и полуприцепов), открытых прилавков внутри крытых рыночных помещений при торговле непродовольственными товарами;

- разносная мелкорозничная торговля продовольственными и непродовольственными товарами (за исключением технически сложных товаров и продовольственных товаров, требующих определенных условий хранения и продажи) с ручных тележек, корзин, лотков (в том числе защищенных от атмосферных осадков каркасами, обтянутыми полиэтиленовой пленкой, парусиной, брезентом);

- продажа в сельской местности (за исключением районных центров и поселков городского типа) лекарственных препаратов в аптечных пунктах, расположенных в фельдшерско-акушерских пунктах;
- торговля в киосках мороженым и безалкогольными напитками в разлив;
- торговля из цистерн пивом, квасом, молоком, растительным маслом, живой рыбой, керосином, в развал овощами и бахчевыми культурами.

#### § б. Неденежные формы расчетов

Не всегда покупатель имеет возможность рассчитаться за приобретаемый товар деньгами. На практике, в условиях "дефицита" средств, организации часто используют неденежные формы расчетов: прекращение обязательства зачетом, товарообменные операции, векселя и т.д.

#### Прекращение обязательства зачетом

В хозяйственной практике часто возникают ситуации, когда в отношении одного и того же контрагента имеются одновременно и дебиторские и кредиторские задолженности. Зачет взаимных требований является одним из способов прекращения встречных обязательств.

Согласно ст. 410 ГК РФ обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. Для зачета достаточно заявления одной стороны.

Стороны вправе провести зачет при соблюдении следующих условий:

- наличие встречных задолженностей;
- однородность встречных требований;
- по обязательствам наступил срок исполнения, либо этот срок не указан, либо определен моментом востребования.

Проведение зачета возможно не просто при наличии встречных задолженностей, сами эти задолженности должны быть признаваемы сторонами сделок, то есть проведение зачета возможно, если ни одна из сторон задолженность не оспаривает. Следовательно, перед проведением зачета возникает необходимость провести сверку задолженностей и оформить ее в виде акта.

Перед проведением зачета необходимо убедиться в правомерности такой операции с точки зрения однородности встречных требований. Обязательства контрагентов должны быть качественно сопоставимы.

Пример 32. Торговое предприятие приобрело у поставщика по договору купли-продажи товары с отсрочкой платежа на 2 месяца. Поступивший по накладной N 2 товар принят к учету 20 января.

Поставщик товара арендует у торгового предприятия складское помещение. Услуги по аренде помещения в марте должны быть оплачены не позднее 5 апреля.

Торговое предприятие в срок, установленный для погашения задолженности за приобретенный товар, оплату не произвело.

В связи с отсутствием денежных средств на расчетном счете 5 апреля поставщик товара направил торговому предприятию акт сверки взаимной задолженности и предложил провести зачет взаимных требований.

Зачесть встречные требования возможно, так как стороны имеют друг перед другом денежные обязательства: один участник сделки имеет обязательство по оплате приобретенного товара, а его контрагент - по оплате потребленных услуг.

Если срок исполнения обязательства одной из сторон еще не наступил, зачесть взаимные требования нельзя.

Пример 33. Торговое предприятие приобрело у поставщика по договору купли-продажи товары с отсрочкой платежа на 2 месяца. Поступивший по накладной N 2 товар принят к учету 20 января.

Поставщик товара арендует у торгового предприятия складское помещение. Услуги по аренде помещения в январе должны быть оплачены не позднее 5 февраля.

В связи с отсутствием денежных средств на расчетном счете 5 февраля поставщик товара обратился к торговому предприятию с предложением о проведении зачета взаимных требований.

Срок исполнения денежного обязательства торговым предприятием еще не наступил. В рассматриваемой ситуации проведение зачета невозможно.

Пример 34. Торговое предприятие приобрело у поставщика по договору купли-продажи товары с отсрочкой платежа на 2 месяца. Поступивший по накладной N 2 товар принят к учету 20 января.

Поставщик товара арендует у торгового предприятия складское помещение. Услуги по аренде помещения в марте должны быть оплачены не позднее 5 апреля.

Торговое предприятие в срок, установленный для погашения задолженности за приобретенный товар, оплату не произвело.

В связи с отсутствием денежных средств на расчетном счете 5 апреля поставщик товара направил торговому предприятию акт сверки взаимной задолженности и предложил провести зачет взаимных требований.

В рассматриваемой ситуации наступил срок исполнения денежного обязательства как торговым предприятием, так и поставщиком. Контрагенты вправе зачесть встречные требования.

В ст. 411 ГК РФ приведен перечень случаев, когда зачет недопустим. Применительно к рассматриваемой теме рассмотрим один из них - истечение срока исковой давности по обязательству.

Пример 35. Торговое предприятие приобрело у поставщика по договору купли-продажи товары с отсрочкой платежа на 2 месяца. Поступивший по накладной N 2 товар принят к учету 20 января 2003 г.

Поставщик товара арендует у торгового предприятия складское помещение. Услуги по аренде помещения, оказанные в марте 2006 г., должны быть оплачены не позднее 5 апреля.

Торговое предприятие в срок, установленный для погашения задолженности за приобретенный товар, оплату не произвело.

В связи с отсутствием денежных средств на расчетном счете 5 апреля 2006 г. поставщик товара направил торговому предприятию акт сверки взаимной задолженности и предложил провести зачет взаимных требований.

В данной ситуации партнеры провести зачет не вправе. По денежному обязательству, связанному с приобретением товаров, срок исковой давности истек.

Пример 36. Торговое предприятие приобрело у поставщика по договору купли-продажи товары с отсрочкой платежа на 2 месяца. Поступивший по накладной N 2 товар принят к учету 20 января 2003 г.

Поставщик товара арендует у торгового предприятия складское помещение. Услуги по аренде помещения за истекший месяц, должны быть оплачены не позднее 5 числа следующего месяца.

Торговое предприятие в срок, установленный для погашения задолженности за приобретенный товар, оплату не произвело.

Поставщик товара также имеет неисполненные в срок денежные обязательства по оплате услуг аренды за октябрь, ноябрь и декабрь 2005 г.

В связи с отсутствием денежных средств на расчетном счете 5 января 2006 г. поставщик товара направил торговому предприятию акт сверки взаимной задолженности и предложил провести зачет взаимных требований.

В рассматриваемом примере контрагенты имеют право на проведение зачета. Срок исковой давности по денежному обязательству, связанному с оплатой приобретенных товаров, еще не истек.

Для проведения зачета достаточно заявления одной стороны. При отсутствии разногласий участник сделки, явившийся инициатором проведения зачета, направляет своему партнеру заявление о проведении взаимозачета. Однако операция по проведению зачета может быть оформлена и двусторонним актом.

Пример 37. Торговое предприятие приобрело у поставщика по договору купли-продажи товары, оплата за которые должна быть произведена не позднее пяти календарных дней с момента передачи товаров. Стоимость приобретенных товаров по договору - 11 800 руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб. Право собственности на товар переходит к поставщику в момент передачи товара на складе торгового предприятия. Поступивший по накладной N 2 товар принят к учету 20 января.

Поставщик товара арендует у торгового предприятия складское помещение. Услуги по аренде помещения за январь должны быть оплачены не позднее 5 февраля. Стоимость услуг по аренде за январь составляет 11 800 руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб.

Торговое предприятие в срок, установленный для погашения задолженности за приобретенный товар, оплату не произвело.

Поставщик товара также имеет неисполненные в срок денежные обязательства по оплате услуг аренды за январь.

В связи с отсутствием денежных средств на расчетном счете поставщик товара предложил провести зачет взаимных требований.

7 января поставщик товара направил торговому предприятию акт сверки взаимной задолженности. Торговое предприятие имеет задолженность перед поставщиком за приобретенные товары на сумму 11 800 руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб. Поставщик имеет задолженность по оплате услуг аренды за январь 11 800 руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб. Участниками сделки имеющиеся задолженности были подтверждены. В этот же день поставщик товара направил торговому предприятию заявление о проведении зачета. Заявление о проведении зачета поступило к торговому предприятию 7 февраля.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 60

- 10 000 руб. - на дату перехода права собственности товары принимаются к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 1800 руб. - на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 68 Кредит 19

- 1800 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 11 800 руб. - отражена выручка от оказания услуг по аренде.

Для торгового предприятия поступления от сдачи помещений в аренду являются доходами по обычным видам деятельности.

Дебет 90 субсчет "НДС" Кредит 68

- 1800 руб. - начислен НДС;

Дебет 62 Кредит 60

- 11 800 руб. - на дату получения заявления зачтены взаимные требования.

## **Глава 5. ПРИОБРЕТЕНИЕ ТОВАРОВ У ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ**

В этом случае речь, как правило, идет о закупке сельскохозяйственной продукции, изделий, изготовленных ручным, кустарным способом.

Особенности учета и налогообложения операций по приобретению товаров у физических лиц зависят от статуса физического лица: оно может быть зарегистрировано индивидуальным предпринимателем без образования юридического лица или не предпринимателем.

Пример 38. Гражданин В.Г. Власов не зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя.

20 сентября гражданин В.Г. Власов приехал на предприятие розничной торговли с предложением закупить у него 1000 кг картофеля по цене 5 руб. за 1 кг.

За приобретенный товар В.Г. Власову из кассы предприятия были выданы денежные средства в сумме 5000 руб. На приобретенный товар оформлен закупочный акт.

Учет товаров торговым предприятием ведется по покупным ценам.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 60

- 5000 руб. - принят к учету товар, приобретенный у физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

Физические лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, не являются плательщиками налога на добавленную стоимость на основании ст. 143 НК РФ (до 1 января 2006 г.). Поэтому к цене товара НДС не предъявляется.

Дебет 60 Кредит 50

- 5000 руб. - выданы из кассы денежные средства в погашение задолженности за приобретенный товар.

Пример 39. Индивидуальный предприниматель А.В. Шувалов реализовал предприятию розничной торговли 1000 кг картофеля по цене 5 руб. 90 коп. за 1 кг, в том числе НДС 18% - 0 руб. 90 коп.

Предприятие розничной торговли в погашение задолженности с расчетного счета в банке произвело перечисление денежных средств - 5900 руб.

Учет товаров торговым предприятием ведется по покупным ценам.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 60

- 5000 руб. - принят к учету товар, приобретенный у индивидуального предпринимателя.

С 1 января 2001 г. индивидуальные предприниматели являются плательщиками НДС:



Дебет 19 Кредит 60  
- 900 руб. - выделен НДС по приобретенным товарам;  
Дебет 68 Кредит 19  
- 900 руб. - принят к вычету НДС по приобретенным товарам;  
Дебет 60 Кредит 51  
- 5900 руб. - произведено погашение задолженности за приобретенный товар.

Пример 40. Индивидуальный предприниматель А.В. Шувалов получил освобождение от уплаты НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

В сентябре индивидуальный предприниматель А.В. Шувалов реализовал предприятию розничной торговли 1000 кг картофеля по цене 5 руб. за 1 кг.

Предприятие розничной торговли в погашение задолженности с расчетного счета в банке произвело перечисление денежных средств - 5000 руб.

Учет товаров торговым предприятием ведется по покупным ценам.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 60

- 5000 руб. - принят к учету товар, приобретенный у индивидуального предпринимателя.

Счет-фактура индивидуальным предпринимателем выставлен без выделения сумм налога на добавленную стоимость.

Дебет 60 Кредит 51

- 5000 руб. - произведено погашение задолженности за приобретенный товар.

## Глава 6. ОЦЕНКА ТОВАРОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ

Согласно п. 13 ПБУ 5/01, торговые предприятия, осуществляющие розничную торговлю, имеют право производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Таким образом, за организациями розничной торговли оставлено право выбора, каким методом вести учет товаров:

- по покупной стоимости (по фактической себестоимости приобретения);

- по продажной стоимости (с отдельным учетом торговой наценки).

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета при учете товаров по продажным ценам организации розничной торговли используют счет 42 "Торговая наценка". Счет 42 предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в организациях, осуществляющих розничную торговлю, если их учет ведется по продажным ценам. Кроме того, на этом счете учитываются скидки, предоставляемые поставщиками организациям, осуществляющим розничную торговлю, на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

Кредитуется счет 42 "Торговая наценка" при принятии к бухгалтерскому учету товаров на суммы торговой наценки (скидок, накидков).

В этом случае в бухгалтерском учете предприятия розничной торговли на счете 41 товары отражаются по продажной стоимости.

Рассмотрим порядок отражения в учете стоимости поступивших товаров случае, если учет товаров ведется по продажным ценам.

Пример 41. Предприятие розничной торговли по договору купли-продажи приобрело партию телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб.

28 января поставщик на своем складе передал представителю торгового предприятия всю партию товаров, предусмотренную условиями договора. На следующий день торговое предприятие произвело оплату за товар.

Учет товаров ведется по продажным ценам.

Уровень торговой наценки (включая НДС) - 40%.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 60

- 100 000 руб. - на дату перехода права собственности товары принимаются к учету;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - на основании расчетных документов выделена сумма НДС;

Дебет 41 Кредит 42

- 40 000 руб. - отражена сумма торговой наценки по приобретенным товарам включая НДС.

Сумма торговой наценки (включая НДС) составит 40 000 руб. (100 000 руб. x 40%).

Общая продажная стоимость товара составит 140 000 руб.

Дебет 68 Кредит 19

- 18 000 руб. - принят к вычету НДС по приобретенному товару;

Дебет 60 Кредит 51  
- 118 000 руб. - на дату списания денежных средств по расчетному счету торгового предприятия отражена сумма оплаты по договору купли-продажи.

## Глава 7. ПОСТУПЛЕНИЕ ТОВАРОВ ПО ИНЫМ ОСНОВАНИЯМ

Организация может получить товары безвозмездно.

Согласно ст. 423 ГК РФ безвозмездным признается договор, по которому одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного предоставления.

Безвозмездным является, например, договор дарения. При этом одаряемый получает права собственности на полученную вещь, а даритель не получит за нее денежное вознаграждение или иное встречное предоставление (ст. 572 ГК РФ).

Пример 42. 10 января торговое предприятие получило безвозмездно от одного из своих учредителей, владеющего 10% акций, имущество, принятое на учет в качестве товаров. Рыночная стоимость имущества (100 штук телефонных аппаратов) составила 50 000 руб.

60 штук телефонных аппаратов реализовано 12 января, а 40 штук - 20 января. Телефонные аппараты реализованы по цене 650 руб. за штуку, в том числе НДС 18% - 99 руб. 15 коп.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 41 Кредит 98 субсчет "Безвозмездные поступления"

- 500 000 руб. - на дату перехода права собственности товары принимаются к учету.

Согласно п. 9 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость товаров, полученных организацией безвозмездно, определяется из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

В бухгалтерском учете стоимость активов, полученных организацией безвозмездно, учитывается в соответствии с Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета на счете 98 "Доходы будущих периодов" субсчет "Безвозмездные поступления".

В соответствии с п. 8 ПБУ 9/99 безвозмездно полученные активы отражаются в составе внереализационных доходов. Признание внереализационного дохода осуществляется по мере реализации товаров.

При реализации первой партии товаров:

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 39 000 руб. - признана выручка от реализации товаров;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 41

- 30 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров (60 штук телефонных аппаратов);

Дебет 90 субсчет "НДС" Кредит 68

- 5949 руб. 15 коп. - начислен НДС;

Дебет 98 субсчет "Безвозмездные поступления" Кредит 91 субсчет "Прочие поступления"

- 30 000 руб. - стоимость безвозмездно полученных товаров отражена в составе доходов.

При реализации второй партии товаров:

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 26 000 руб. - признана выручка от реализации товаров;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 41

- 20 000 руб. - списана себестоимость проданных товаров (60 штук телефонных аппаратов);

Дебет 90 субсчет "НДС" Кредит 68

- 3966 руб. 10 коп. - начислен НДС;

Дебет 98 субсчет "Безвозмездные поступления" Кредит 91 субсчет "Прочие поступления"

- 20 000 руб. - стоимость безвозмездно полученных товаров отражена в составе доходов.

В налоговом учете полученное безвозмездно имущество включается в состав внереализационных доходов на основании п. 8 ст. 250 НК РФ.

В рассматриваемом примере торговое предприятие не сможет воспользоваться льготой, предусмотренной в ст. 251 НК РФ. Имущество хоть и получено от учредителя, но его доля в уставном капитале организации (10%) меньше, чем предусмотрено пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Кроме того, торговое предприятие заранее знает, что не сможет выполнить и второе условие, предусмотренное пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, а именно в течение года не передавать его третьим лицам.

Причем в налоговом учете доход следует признать сразу, то есть на дату подписания акта приема-передачи имущества (ст. 271 НК РФ).

А вот признать расход по мере реализации безвозмездно полученных товаров проблематично, так как Налоговый кодекс РФ позволяет признать в целях налогообложения

прибыли только стоимость покупных товаров (ст. 268 НК РФ). В такой ситуации торговому предприятию налог на прибыль придется заплатить дважды:

- в момент получения имущества - со стоимости безвозмездно полученного имущества, причем с рыночной его стоимости;
- после реализации имущества - с полной суммы выручки от реализации безвозмездно полученного имущества.

### **Раздел III. РАСХОДЫ НА ПРОДАЖУ**

Для учета расходов на продажу Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 44 "Расходы на продажу". На этом счете отражаются все расходы торговой организации, которые не формируют первоначальную стоимость товаров в бухгалтерском учете. В организациях, осуществляющих торговую деятельность на этом счете, отражаются расходы на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря, расходы по хранению и подработке товаров, расходы на рекламу, представительские расходы и другие, аналогичные по назначению расходы.

Все расходы группируются по статьям. Расходы на продажу списываются в дебет счета 90 "Продажи" проводкой Д 90 К 44. Расходы, связанные с доставкой товаров до склада торговой организации, если они не включены в договорную цену товара в конце каждого месяца, в зависимости от принятой учетной политики организации либо списываются на счета реализации, либо распределяются между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца. Основным документ, определяющий порядок учета расходов (в том числе расходов на продажу) для целей бухгалтерского учета, - ПБУ 10/99. Согласно п. 8 ПБУ 10/99 при формировании расходов по обычным видам деятельности, в том числе издержек обращения, должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Кроме того, согласно п. 8 ПБУ 10/99 для управленческих целей в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Причем перечень статей затрат может устанавливаться организацией самостоятельно.

Минфином России и ныне упраздненным Комитетом по торговле России Приказом от 20 апреля 1995 г. N 1-550/32-2 были утверждены Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания. Несмотря на то что с 1 января 2002 г. с введением в действие гл. 25 "Налог на прибыль" НК РФ эти Методические указания для налоговых целей не применяются, торговые организации вправе использовать их для целей бухгалтерского учета.

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат определяют единую учетную номенклатуру статей издержек обращения и производства для организаций оптовой, розничной торговли и общественного питания, а также порядок формирования финансовых результатов. Они применяются в организациях торговли независимо от форм собственности. Организации других отраслей, имеющие в своей структуре торговое подразделение, также могут применять Методические рекомендации для учета издержек обращения в части, не противоречащей последним нормативным актам по бухгалтерскому учету.

Сегодня указанные Методические рекомендации используются в основном для учета фактических затрат на продажу товаров, калькулирования себестоимости товаров, формирования продажных цен и решения иных проблем управленческого характера.

Ответ на вопрос - применять или не применять в торговой организации Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат зависит от состава и размеров учитываемых фактических расходов на продажу, от особенностей технологического процесса, структуры организации, ее местонахождения и прочих факторов, влияющих на размер и перечень расходов. Наличие полной информации о формировании себестоимости является основой прогнозирования и управления торговлей, основой для определения продажной цены, необходимого объема материально-производственных запасов в целях обеспечения непрерывности процесса и т.д.

Методическими рекомендациями предусмотрена следующая номенклатура расходов на продажу (издержек обращения).

Таблица

Номенклатура расходов на продажу

Номер статьи	Наименование статьи
1	Транспортные расходы
2	Расходы на оплату труда
3	Отчисления на социальные нужды
4	Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря
5	Амортизация основных средств
6	Расходы на ремонт основных средств
7	Износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других малоценных и быстро изнашивающихся предметов
8	Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд
9	Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров
10	Расходы на рекламу
11	Затраты по оплате процентов за пользование займом
12	Потери товаров и технологические отходы
13	Расходы на тару
14	Прочие расходы

Это укрупненная номенклатура статей издержек обращения, включающая 14 статей, в том числе статью "Затраты по оплате процентов за пользование займом". Согласно ПБУ 10/99 затраты по оплате процентов за пользование займом относятся к операционным расходам и поэтому в настоящее время учитываются в составе прочих расходов (на балансовом счете 91), а не в составе издержек обращения, учитываемых на счете 44 "Расходы на продажу".

Методическими указаниями по бухгалтерскому учету затрат довольно подробно разъясняется, что включается в состав той или иной статьи издержек обращения. Организациям торговли предоставляется право сокращать и расширять перечень статей. Каждое предприятие самостоятельно выбирает для себя методику аналитического учета. В целях управленческого учета целесообразно вести учет затрат по отдельным торговым объектам (складам, розничным магазинам и т.п.). Такой учет позволит проводить анализ эффективности работы каждой торговой точки.

Для управленческих целей торговым предприятиям целесообразно организовать учет прямых и косвенных затрат (не путать с прямыми и косвенными затратами для целей налогообложения). Прямыми затратами для управленческих целей на предприятии торговли являются затраты, которые можно прямо отнести на соответствующий вид реализуемого товара. К косвенным относятся затраты, связанные с реализацией нескольких (или всех) видов товаров. В сочетании с учетом затрат в разрезе отдельных торговых объектов учет прямых и косвенных затрат дает полезную информацию о рентабельности товаров каждого вида.

Ученные на счете 44 расходы на продажу (издержки обращения), приходящиеся на реализованные за текущий месяц товары в конце месяца, списываются в дебет счета 90 "Продажи", причем транспортные расходы по заводу товара распределяются между реализованным товаром и остатком товара на складе.

Сальдо счета 44 "Расходы на продажу" равно сумме издержек обращения, приходящейся на остаток не реализованных на конец отчетного периода товаров. При этом сумма издержек обращения, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

- 1) суммируются транспортные расходы на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;
- 2) определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;
- 3) отношением определенной в пп. 1 суммы издержек обращения к сумме реализованных и оставшихся товаров (в пп. 2) определяется средний процент издержек обращения и производства к общей стоимости товаров;
- 4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца.

Для целей налогового учета состава затрат торговой организации следует руководствоваться ст. 320 НК РФ. Федеральным законом от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ в указанную статью были внесены изменения, существенно сблизившие бухгалтерский и налоговый учет расходов на продажу. Причем действие Закона 58-ФЗ в части ст. 320 НК РФ распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.

Основное принципиальное изменение, внесенное в ст. 320 НК РФ, - право торговой организации самостоятельно выбирать, какие расходы будут отнесены в состав косвенных расходов и списаны в текущем периоде, а какие будут формировать стоимость товара и списываться по мере его реализации.

До 2005 г. налоговая стоимость товаров отличалась от бухгалтерской. В соответствии с п. п. 16 - 19 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, то есть в себестоимость товаров включалась не только стоимость товаров, оплаченная продавцу, но и все связанные с этим товаром расходы. Например, транспортные и иные расходы по завозу товара, комиссионные посреднику, ввозные таможенные пошлины и сборы и пр.

Налоговым кодексом РФ такое формирование себестоимости товаров не предусматривалось. Все уплаченные торговой организацией расходы по приобретению товара (кроме транспортных расходов) для целей налогового учета относились к косвенным и списывались в отчетном периоде.

Поэтому в отдельных случаях бухгалтерская и налоговая себестоимость товара различалась, и если товар в отчетном периоде продавался не весь, то бухгалтеру необходимо было применять Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" (утв. Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. N 114н).

Сегодня налогоплательщик вправе самостоятельно формировать стоимость приобретения товаров, поэтому таких ситуаций можно избежать. Порядок формирования должен быть определен в учетной политике для целей налогообложения и применяться в течение не менее двух налоговых периодов.

Согласно ст. 320 НК РФ торговые организации формируют налоговые расходы на реализацию (издержки обращения) с учетом следующих особенностей.

В течение текущего месяца издержки обращения формируются в соответствии с гл. 25 НК РФ. При этом в сумму издержек обращения включаются также расходы налогоплательщика - покупателя товаров на доставку этих товаров, складские расходы и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением (если они не учтены в стоимости приобретения товаров) и реализацией этих товаров.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и косвенные. К прямым расходам относятся стоимость приобретения товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика - покупателя товаров в случае если эти расходы не включены в цену приобретения указанных товаров. Все остальные расходы (за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ), осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца. Сумма прямых расходов в части транспортных расходов, относящаяся к остаткам нереализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке (ст. 320 НК РФ):

1) определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

2) определяются стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость приобретения остатка нереализованных товаров на конец месяца;

3) рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов к стоимости товаров;

4) определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров, как произведение среднего процента и стоимости остатка товаров на конец месяца.

Таким образом, налоговый порядок распределения ввозных расходов между реализованным товаром и товарными остатками аналогичен бухгалтерскому.

Рассмотрим на примере расчет транспортных расходов, списываемых на проданный товар и оставшихся на балансе организации в составе "незавершенного производства" на остаток непроданного товара.

Товар в торговую организацию завозит транспортная компания  
по договору о перевозке грузов

Пример 43. По состоянию на 1 марта на складе оставалось товаров на сумму 100 000 руб.

Сальдо на 1 марта на счете 44 (остаток транспортных расходов на нереализованный товар) - 6000 руб.

Приобретено в марте товара у поставщиков на сумму 472 000 руб., в т.ч. НДС - 72 000 руб.

Уплачено транспортной организации за доставку товара 28 320 руб., в т.ч. НДС - 4320 руб.

Реализовано в марте товара по продажным ценам на 796 500 руб., в том числе НДС - 121 500 руб.

Списана себестоимость реализованного товара - 450 000 руб.

Остаток товара на складе торговой организации на конец дня 31 марта составит 50 000 руб. (100 000 руб. + 400 000 руб. - 450 000 руб.).

Далее рассчитывается остаток транспортных расходов на остаток товара в соответствии с Методическими рекомендациями и ст. 320 НК РФ.

Рассчитывается сумма транспортных расходов за март:

6000 руб. + 24 000 руб. (28 320 руб. - 4320 руб.) = 30 000 руб.

Рассчитывается сумма реализованных товаров и сумма остатка товаров на складе за март:

450 000 руб. + 50 000 руб. = 500 000 руб.

Определяется процент накладных расходов:

(30 000 руб. : 500 000 руб.) x 100% = 6%.

Определяется доля транспортных расходов, приходящаяся на реализованные товары:

450 000 руб. x 6% = 27 000 руб.

На эту сумму делается проводка Д 90 "Продажи" К 44 "Расходы на продажу".

Определяется доля транспортных расходов, приходящаяся на остаток нереализованного товара:

50 000 руб. x 6% = 3000 руб.

Торговая организация завозит товар собственным транспортом

В этом случае на отдельном субсчете счета 44 "Расходы на продажу" учитываются расходы на содержание автотранспорта, которые по окончании отчетного периода распределяются аналогично предыдущему примеру.

Пример 44. Дополним условия предыдущего примера следующими данными:

- зарплата водителя за март составила - 14 000 руб.;

- ЕСН с заработной платы - 3640 руб.;

- амортизация автомобиля - 2000 руб.;

- расходы на ГСМ - 7200 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дебет 44 Кредит 70

- 14 000 руб. - начислена зарплата водителю за март;

Дебет 44 Кредит 69

- 3640 руб. - начислен ЕСН на зарплату водителя за март;

Дебет 44 Кредит 02

- 2000 руб. - начислена амортизация на автомобиль за март;

Дебет 44 Кредит 10

- 7200 руб. - списана стоимость ГСМ, израсходованная в марте на доставку товара.

Итого - 26 840 руб.

Дальнейшие проводки по списанию расходов на продажу в конце месяца аналогичны рассмотренным выше.

Далее составляется расчет остатка транспортных расходов на остаток товара по схеме, изложенной в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат и ст. 320 НК РФ.

Рассчитывается сумма транспортных расходов за март:

6000 руб. + 26 840 руб. = 32 840 руб.

Рассчитываются сумма реализованных товаров и сумма остатка товаров на складе за март:

450 000 руб. + 50 000 руб. = 500 000 руб.

Определяется процент накладных расходов:

(32 840 руб. : 500 000 руб.) x 100% = 6,57%.

Определяется доля транспортных расходов, приходящаяся на реализованные товары:

450 000 руб. x 6,57% = 29 556 руб.

На эту сумму делается проводка Д 90 "Продажи" К 44 "Расходы на продажу".

Определяется доля транспортных расходов, приходящаяся на остаток нереализованного товара:

50 000 руб. x 6,57% = 3284 руб.

Бухгалтерский учет издержек обращения целесообразно построить таким образом, чтобы обеспечить деление затрат на участвующие и не участвующие в уменьшении налогооблагаемой

прибыли. Это связано с тем, что в целях налогообложения в составе издержек выделяют нормируемые и ненормируемые. В бухгалтерском учете норм и нормативов не предусмотрено. По правилам ПБУ 18/02 необходимо организовать отдельный аналитический учет издержек, уменьшающих и не уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

## **Раздел IV. ВЫБЫТИЕ ТОВАРОВ**

Организация четкого учета движения товаров особенно важна для предприятий торговли. На основании учетных данных о движении товара формируется финансовый результат деятельности предприятия. От условий договоров, заключаемых с поставщиками и покупателями, зависят порядок отражения движения товаров, используемые первичные документы и зачастую налогообложение.

Товары могут выбывать из организации не только по причине их продажи. Товары могут быть возвращены поставщику, использованы для собственных нужд организации, списаны как пришедшие в негодность и не подлежащие реализации. Предприятиями оптовой торговли товары могут передаваться на комиссию и пр.

Рассмотрим выбытие товаров из организации торговли по всем основаниям.

### **Глава 1. УЧЕТ ПРОДАЖ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ**

Понятие продажи товара является общим для оптовой и розничной торговли. Продажей признается переход права собственности на товар в соответствии с договором купли-продажи.

Для целей налогообложения НДС в Налоговом кодексе РФ к продаже приравнивается также безвозмездная передача.

По общему правилу право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Риск случайной гибели или случайного повреждения товара переходит на покупателя с момента, когда в соответствии с законом или договором продавец считается исполнившим свою обязанность по передаче товара покупателю.

Согласно п. 1 ст. 454 ГК РФ по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

Договор купли-продажи - это то, что объединяет оптовую и розничную торговлю. Однако на этом их сходство заканчивается.

Как уже указывалось, момент заключения договора розничной купли-продажи всегда совпадает по времени с моментом его исполнения. Поэтому, получая от покупателя оплату в кассу магазина, продавец сразу же отражает в бухгалтерском учете продажу товара.

Достоверное отражение операций по реализации товаров и формированию финансовых результатов полностью зависит от организации учета движения товаров и денежных средств. Учет движения товаров на предприятиях торговли напрямую связан с правильным оформлением приходных и расходных документов. Порядок учета движения товаров в организациях торговли регулируется Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденными Письмом Роскомторга от 10 июля 1996 г. N 1-794/32-5. Пунктом 2.2.3 указанных Методических рекомендаций определено, что сумма розничного товарооборота определяется по сумме выручки за реализованные товары. Выручка рассчитывается как разность между показаниями сумм контрольно-кассовых машин на конец и начало дня по каждому структурному подразделению.

Синтетический учет реализации товаров на предприятиях как розничной, так и оптовой торговли ведется на счете 90 "Продажи". По кредиту данного счета отражается продажная стоимость реализованных товаров, а по дебету - расходы, связанные с реализацией товаров (включая покупную стоимость, расходы на продажу), и налоги.

На основании кассовых документов на сумму выручки от реализации товаров формируется проводка: Д 50 "Касса" К 90-1 "Продажи", субсчет "Выручка".

Одновременно начисляется сумма НДС (если торговая организация является плательщиком налога): Д 90-3 "Продажи", субсчет "НДС" К 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет НДС.

Следовательно, правильное отражение выручки, полученной торговой организацией, в первую очередь зависит от точности исполнения инструкций по учету денежных средств. Порядок поступления денежной выручки, полученной с использованием ККТ в кассу предприятия, установлен Типовыми правилами эксплуатации ККМ.

Формы первичных документов и порядок их использования при осуществлении денежных расчетов с использованием ККМ установлены Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132. Этим Постановлением среди прочих форм установлены формы для учета выручки,

передаваемой кассирами-операционистами в кассу предприятия, и порядок использования этих форм при работе с ККМ:

1) Журнал кассира-операциониста (форма N KM-4). Применяется для учета операций по приходу и расходу наличных денег (выручки) по каждой ККМ организации, а также является контрольно-регистрационным документом показаний счетчиков (см. приложение N 1), то есть данные о полученной организацией наличной выручке формируются, в том числе и на основании показателей этого журнала, которые должны совпадать с прочими отчетными документами кассира.

Журнал должен быть прошнурован, пронумерован и скреплен подписями налогового инспектора (журнал должен быть зарегистрирован в налоговой инспекции), руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации, а также и печатью. Все записи в журнале ведутся кассиром-операционистом ежедневно в хронологическом порядке чернилами или шариковой ручкой, без помарок. Если в журнал вносятся исправления, то они должны оговариваться и заверяться подписями кассира-операциониста, руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации;

2) Журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков ККМ, работающих без кассира-операциониста (форма N KM-5). Применяется в организациях, работающих без кассира-операциониста (в случае установки ККМ на прилавках магазинов или для работы официанта), для учета операций по приходу наличных денег (выручки) по каждой ККМ, а также является контрольно-регистрационным документом показаний счетчиков (см. приложение N 2);

3) Справка-отчет кассира-операциониста (форма N KM-6). Применяется для составления отчета кассира-операциониста о показаниях счетчиков ККМ и выручке за рабочий день (смену) (см. приложение N 3);

4) Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма N КО-5). Применяется в случае, если предприятия имеют в штате нескольких кассиров и несколько кассовых аппаратов. Применение этого документа регламентировано п. 28 Порядка ведения кассовых операций и Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88 (см. приложение N 4).

Таким образом, выручка предприятия розничной торговли формируется ежедневно и, соответственно, ежедневно должна отражаться в бухгалтерском учете.

Отражение в бухгалтерском учете списания товара, реализованного розничным магазином, производится на основании товарных отчетов материально ответственных лиц. В товарном отчете отражаются данные о получении и отпуске товара. Форма товарного отчета (форма N ТОРГ-29), как и все прочие формы первичной учетной документации по учету торговых операций, утверждена Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132 (см. приложение N 5).

Для отпуска товара со склада в торговый зал применяется накладная по форме N ТОРГ-13 (приложение N 6). Накладная составляется в двух экземплярах материально ответственным лицом структурного подразделения, сдающего товарно-материальные ценности. Первый экземпляр служит сдающему подразделению основанием для списания товарно-материальных ценностей, а второй экземпляр - принимающему подразделению для оприходования ценностей.

Заполненный документ подписывают материально ответственные лица сдатчика и получателя и сдают в бухгалтерию для учета движения товарно-материальных ценностей. Пунктом 2.2.7 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема материально ответственным лицам в структурных подразделениях организации рекомендовано вести Журнал учета поступления товара, Журнал учета отпуска товара, в которых должны быть указаны номер п/п, дата поступления (или отпуска), наименование товара, количество единиц и сумма поступления (или отпуска), фамилии, инициалы и подпись лица, принявшего (выдавшего) товар.

Постановлением Госкомстата России N 132 такой вид учетной документации не предусмотрен, но он удобен материально ответственным лицам для ведения сводного учета. Поэтому форму таких журналов рекомендуется разработать самостоятельно.

Если предприятие розничной торговли кроме общего торгового зала имеет еще киоски, ларьки и т.д., находящиеся вне магазина, то материально ответственным лицам, работающим в них, выдается в одном экземпляре Товарный журнал работника мелкорозничной сети по форме N ТОРГ-23 (приложение N 7).

Отпуск товаров в мелкорозничную сеть оформляется расходно-приходной накладной для мелкорозничной сети по форме N ТОРГ-14 (приложение N 8). Данные об отпуске товаров и получении выручки отражаются в книге по совершению операций на основании приходно-расходных документов с выводом каждый раз нового остатка товаров. Записи в книге производятся ответственными лицами, отпускающими товар или принимающими выручку.

В объем розничного товарооборота включается сумма выручки, сданная материально ответственным лицом по окончании рабочего дня в кассу организации. Прием наличных денег



оформляется приходным кассовым ордером. Номер, дата приходного ордера и сумма, на которую продан товар, указываются в расходно-приходной накладной. Количество и сумма нереализованных за день товаров указываются в соответствующих графах расходно-приходной накладной. Затем суммы выручки, полученные кассой, сверяются с суммой проданных товаров. Полный отчет материально ответственного лица за полученное количество товаров обязателен.

Пунктом 2.2.8 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема предусмотрено, что материально ответственные лица должны составлять отчет о наличии и движении товаров в сроки от 1 до 10 дней (форма N ТОРГ-29). Сроки устанавливаются руководителем и главным бухгалтером торговой организации, в зависимости от условий работы, объема товарооборота, наличия удаленных и разъездных торговых точек и пр.

Основанием для составления товарного отчета служат первичные приходные и расходные документы. В адресной части товарного отчета указываются наименование организации, торговой единицы и структурного подразделения, фамилия и инициалы материально ответственного лица, лимит остатка товаров (если установлен), номер отчета, период, за который составляется товарный отчет.

К товарному отчету прикладывается Сопроводительный реестр сдачи документов, составленный по форме N ТОРГ-31 (приложение N 9), к которому и прикладываются все приходные и расходные документы. Реестр 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. Второй экземпляр остается у материально ответственного лица.

На основании товарных отчетов материально ответственных лиц списывается на реализацию стоимость реализованных товаров. Бухгалтерский учет списания стоимости реализованных товаров зависит от формирования учетной цены товара на торговом предприятии.

Розничным торговым организациям дано право учитывать в бухгалтерском учете товары как по покупной, так и по продажной стоимости. Если товар учитывается на счете 41 по покупной стоимости, то его списание ограничивается проводкой: Д 90-2 "Себестоимость продаж" К 41-2 "Товары в розничной торговле".

В этом случае валовой доход торговой организации (или доход от продаж, или выручка) определяется как разница между товарооборотом без вычитаемых налогов и себестоимостью проданных товаров.

Этот показатель автоматически формируется на счете 90 "Продажи" и складывается из товарооборота, за минусом НДС, акцизов и покупной стоимости товара.

В этом случае, кроме проводки Д 90-2 "Себестоимость продаж" К 41-2 "Товары в розничной торговле", следует сделать проводку по отражению суммы реализованной торговой наценки. Это требуется для определения финансового результата от реализации товаров. Проводкой методом "красного сторно" корректируют отраженную по дебету счета 90 "Продажи" покупную стоимость реализованных товаров (в продажной оценке) на разницу между продажной стоимостью реализованных товаров и торговой надбавкой (наценкой), относящейся к проданным товарам.

При учете товаров по продажным ценам применяется счет 42 для учета торговой надбавки на поступающие и выбывающие товары.

Корректировка дебетового оборота счета 90 и списание со счета 42 торговой надбавки, относящейся к выбывшим (реализованным) товарам, оформляются, как правило, проводкой: Д 90 "Продажи" К 42 "Торговая наценка" - сторно.

Рассмотрим на примере списание себестоимости товара в случае учета товаров по продажной и покупной стоимости.

#### Учет товаров ведется по продажным ценам

Пример 45. Предприятие розничной торговли по договору купли-продажи приобрело партию телефонных аппаратов - 100 шт. на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Уровень торговой наценки (без НДС) - 40%.

Если учет товаров ведется по продажным ценам, то стоимость реализованных товаров формируется по дебету и кредиту счета 90 "Продажи" в одинаковой оценке, т.е. по продажным ценам. Ежедневно бухгалтер делает следующие проводки.

На основании отчета кассира: Д 50-1 К 90-1.

На основании товарного отчета: Д 90-1 К 41-2.

При этом суммы первой и второй проводок должны совпадать. При таком порядке учета в течение месяца облегчается контроль за правильностью отражения в учете как объема продаж (кредитовый оборот по счету 90-1), так и за правильностью списания товаров материально ответственными лицами (дебетовый оборот по счету 90-2). До закрытия отчетного периода других проводок по балансовому счету 90 не делают.

Когда заканчивается отчетный месяц и бухгалтер получает предварительный баланс, он должен рассчитать сумму торговой наценки, приходящейся на реализованный товар.

Расчет торговой наценки может вестись исходя из уровня торговой наценки на каждую единицу товара. Если товары учитывают по продажным ценам, то в соответствии с п. 12.1.3 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема валовой доход от реализации определяется расчетным путем.

Основными способами расчета являются следующие: 1) по общему товарообороту; 2) по ассортименту товарооборота; 3) по среднему проценту; 4) по ассортименту остатка товаров.

Рассмотрим указанные способы подробнее.

Способ расчета валового дохода по общему товарообороту. Данный способ согласно п. 12.1.4 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема используется в случае, если ко всем товарам применяется одинаковый процент торговой надбавки. Если ее размер в течение отчетного периода изменялся, следует определять объем товарооборота отдельно по периодам применения разных размеров торговой надбавки.

При способе расчета по товарообороту валовой доход от реализации товаров (ВД) рассчитывается по формуле:

$$\text{ВД} = \text{T} \times \text{РН} : 100,$$

где: Т - общий товарооборот;  
РН - расчетная торговая надбавка.

Размер расчетной торговой надбавки рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{РН} = \text{ТН} : (100 + \text{ТН}),$$

где: ТН - торговая надбавка в процентах.

При этом согласно п. 2.2.3 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема под товарооборотом понимается общая сумма выручки (с учетом всех налогов).

Пример 46. Остаток товаров по продажной стоимости (сальдо по счету 41) на 1 июля составил 12 500 руб.

Сумма торговой наценки, относящейся к остатку товаров на 1 июля (сальдо по счету 42), - 3100 руб.

Получено в июле товаров по покупной стоимости без учета НДС на сумму 37 000 руб.

Согласно приказу руководителя организации на все товары начисляется торговая наценка в размере 35% от их покупной стоимости.

Сумма торговой наценки, начисленной на поступившие в июле товары, составила 12 950 руб. (37 000 руб. x 35%).

В июле организация продала в розницу товары на сумму 51 000 руб. (в том числе НДС - 7780 руб.).

Расходы на продажу составили 5000 руб.

Рассчитаем реализованную торговую наценку:

$$\text{РН} = \text{ТН} : (100 + \text{ТН}) = 35 : (100 + 35) = 25,926\%$$

Сумма реализованной торговой наценки (валового дохода) будет равна:

$$\text{ВД} = \text{T} \times \text{РН} : 100 = 51\,000 \text{ руб.} \times 25,926\% : 100\% = 13\,222 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете необходимо оформить следующие проводки:

Дебет 50 Кредит 90-1

- 51 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

Дебет 90-3 Кредит 68

- 7780 руб. - отражена сумма НДС;

Дебет 90-2 Кредит 42

- 13 222 руб. - Сторно - списана сумма торговой наценки,

относящейся к реализованным товарам;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 51 000 руб. - списана продажная стоимость реализованных товаров;

Дебет 90-2 Кредит 44

- 5000 руб. - списаны расходы на продажу;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 442 руб. - выявлен финансовый результат (прибыль) от реализации товаров (51 000 руб. - 7780 руб. - (-13 222 руб.) - 51 000 руб. - 5000 руб.).

Способ расчета валового дохода по ассортименту товарооборота. Указанный способ используется в случае если к разным группам товаров применяются разные размеры торговой надбавки. Этот способ предполагает обязательный учет товарооборота по группам товаров, каждая из которых включает товары с одинаковой надбавкой.

Согласно п. 12.1.5 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема валовой доход (ВД) по ассортименту товарооборота определяется по следующей формуле:

$$ВД = (T_1 \times PН + T_2 \times PН + \dots + T_n \times PН) : 100,$$

где: Т - товарооборот по группам товаров;

РН - расчетная торговая надбавка по группам товаров.

В случае изменения торговой наценки в течение периода необходимо определять объем товарооборота отдельно по всем периодам применения разных размеров торговой наценки.

Пример 47. Исходные данные следующие:

	Остаток товаров на 1 июля, руб.	Получено товаров по покупной стоимости, руб.	Процент торговой наценки	Сумма торговой наценки, руб.	Выручка от продажи товаров, руб.	Расходы на продажу, руб.
Товары группы 1	4 600	12 100	39	4 719	16 800	3 000
Товары группы 2	7 900	24 900	26	6 474	33 200	
Итого	12 500	37 000		11 193	50 000	

Определим расчетную торговую надбавку по каждой группе товаров.

Для товаров группы 1 расчетная торговая надбавка составит:

$$PН = TН : (100 + TН) = 39 : (100 + 39) = 28,057\%.$$

Для товаров группы 2 расчетная торговая надбавка составит:

$$PН = TН : (100 + TН) = 26 : (100 + 26) = 20,635\%.$$

Валовой доход (сумма реализованной торговой наценки) составит:

$$ВД = (16 800 \text{ руб.} \times 28,057\% + 33 200 \text{ руб.} \times 20,635\%) : 100 = 11 564 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете организации необходимо оформить проводки:

Дебет 50 Кредит 90-1

- 50 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

Дебет 90-3 Кредит 68

- 7627 руб. - отражена сумма НДС;

Дебет 90-2 Кредит 42

- 11 564 руб. - Сторно - списана сумма торговой наценки,

относящейся к реализованным товарам;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 50 000 руб. - списана продажная стоимость реализованных товаров;

Дебет 90-2 Кредит 44

- 3000 руб. - списаны расходы на продажу;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 937 руб. - выявлен финансовый результат (прибыль) от реализации товаров (50 000 руб. - 7627 руб. - (-11 564 руб.) - 50 000 руб. - 3000 руб.).

Способ расчета реализованной торговой наценки по среднему проценту. Согласно методике, изложенной в п. 12.1.6 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, валовой доход по среднему проценту рассчитывается по формуле:

$$ВД = (T \times П) : 100,$$

где: П - средний процент валового дохода;

Т - товарооборот.

$$П = (TНн + TНп - TНв) : (T + ОК) \times 100,$$

где: ТНн - торговая надбавка на остаток товаров на начало отчетного периода (сальдо счета 42 "Торговая наценка" на начало отчетного периода);

ТНп - торговая надбавка на товары, поступившие за отчетный период (кредитовый оборот счета 42 "Торговая наценка" за отчетный период);

ТНв - торговая надбавка на выбывшие товары (дебетовый оборот счета 42 "Торговая наценка" за отчетный период), (под выбытием товаров понимается возврат товаров поставщикам, списание порчи товаров и т.п.);

ОК - остаток товаров на конец отчетного периода (сальдо счета 41 "Товары" на конец отчетного периода).

Данный способ является простым и может применяться любыми организациями, учитывающими товары по продажным ценам, для расчета реализованной торговой наценки.

Пример 48. Остаток товаров по продажной стоимости (сальдо по счету 41) на 1 июля составил 12 500 руб.

Сумма торговой наценки, относящейся к остатку товаров на 1 июля (сальдо по счету 42), - 3100 руб.

Получено в июле товаров по покупной стоимости без учета НДС на 37 000 руб.

Сумма торговой наценки, начисленной на поступившие в апреле товары, составила 12 950 руб.

В апреле организация продала в розницу товары на сумму 51 000 руб. (в том числе НДС - 7780 руб.).

Остаток товаров на конец месяца составил 11 450 руб. (12 500 руб. + 37 000 руб. + 12 950 руб. - 51 000 руб.).

Расходы на продажу - 5000 руб.

Рассчитаем реализованную торговую наценку.

Расчет среднего процента валового дохода:

$$\Pi = (\text{ТНн} + \text{ТНп} - \text{ТНв}) : (\text{Т} + \text{ОК}) \times 100 = (3100 \text{ руб.} + 12\,950 \text{ руб.} - 0 \text{ руб.}) : (51\,000 \text{ руб.} + 11\,450 \text{ руб.}) \times 100\% = 25,7\%.$$

Сумма валового дохода (реализованной торговой наценки) составит:

$$\text{ВД} = (51\,000 \text{ руб.} \times 25,7\%) : 100\% = 13\,107 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете необходимо оформить проводки:

Дебет 50 Кредит 90-1

- 51 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

Дебет 90-3 Кредит 68

- 7780 руб. - отражена сумма НДС;

Дебет 90-2 Кредит 42

- 13 107 руб. - Сторно - списана сумма торговой наценки,

относящейся к реализованным товарам;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 51 000 руб. - списана продажная стоимость реализованных товаров;

Дебет 90-2 Кредит 44

- 5000 руб. - списаны расходы на продажу;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 327 руб. - выявлен финансовый результат (прибыль) от реализации товаров (51 000 руб. - 7780 руб. - (-13 107 руб.) - 51 000 руб. - 5000 руб.).

Способ расчета валового дохода по ассортименту остатка товаров. Для расчета валового дохода по ассортименту остатка товаров необходимы данные о сумме торговой наценки, приходящейся на остаток товаров на конец отчетного периода.

Для того чтобы получить такие данные, необходимо вести учет сумм начисленной и реализованной торговой наценки по каждому наименованию товара или по группам товаров с одинаковыми способами начисления торговой наценки. Как правило, для определения сумм торговой наценки на остаток товаров проводят их инвентаризацию на конец каждого месяца. Этот способ является наиболее трудоемким и обычно используется либо организациями с маленьким товарооборотом, либо организациями, обладающими соответствующим программным обеспечением.

Согласно п. 12.1.7 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема расчет валового дохода (ВД) по ассортименту остатка товаров осуществляется по следующей формуле:

$$\text{ВД} = (\text{ТНн} + \text{ТНп} - \text{ТНв}) - \text{ТНк},$$

где: ТНн - торговая надбавка на остаток товаров на начало отчетного периода (сальдо счета 42 "Торговая наценка" на начало отчетного периода);

ТНп - торговая надбавка на товары, поступившие за отчетный период (кредитовый оборот счета 42 "Торговая наценка" за отчетный период);

ТНв - торговая надбавка на выбывшие товары (дебетовый оборот счета 42 "Торговая наценка" за отчетный период);

ТНк - торговая надбавка на остаток товаров на конец отчетного периода.

Пример 49. Сумма торговой наценки, относящейся к остатку товаров на 1 июля (сальдо по счету 42), - 3100 руб.

Сумма торговой наценки, начисленной на поступившие в июле товары, составила 12 950 руб.

В июле организация продала в розницу товары на сумму 51 000 руб.

Сумма торговой наценки, относящейся к остатку товаров на конец месяца, по данным инвентаризации (сальдо по счету 42), - 2050 руб.

Расходы на продажу - 5000 руб.

Рассчитаем реализованную торговую наценку:

$$\text{ВД} = (\text{ТНн} + \text{ТНп} - \text{ТНв}) - \text{ТНк} = (3100 \text{ руб.} + 12\,950 \text{ руб.} - 0 \text{ руб.}) -$$

$$- 2050 \text{ руб.} = 14\,000 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете необходимо оформить проводки:

Дебет 50 Кредит 90-1

- 51 000 руб. - отражена выручка от реализации товаров;

Дебет 90-3 Кредит 68

- 7780 руб. - отражена сумма НДС;

Дебет 90-2 Кредит 42

- 14 000 руб. - Сторно - списана сумма торговой наценки,

относящейся к реализованным товарам;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 51 000 руб. - списана продажная стоимость реализованных товаров;

Дебет 90-2 Кредит 44

- 5000 руб. - списаны расходы на продажу;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 1220 руб. - выявлен финансовый результат (прибыль) от реализации товаров (51 000 руб. - 7780 руб. - (-14 000 руб.) - 51 000 руб. - 5000 руб.).

Необходимо отметить, что во всех рассмотренных выше способах расчета сумм реализованной наценки, за исключением расчета наценки по среднему проценту, полученный результат (сумма реализованной наценки) может быть использован при исчислении налога на прибыль для нахождения покупной стоимости реализованных товаров.

При исчислении наценки по среднему проценту покупная стоимость реализованных товаров в бухгалтерском учете может не совпадать с покупной стоимостью реализованных товаров в налоговом учете. Это происходит из-за того, что на товары разных групп может быть разная наценка, а при расчете реализованной наценки в бухгалтерском учете все данные усредняются. В налоговом учете согласно ст. 268 НК РФ выручка от реализации товаров уменьшается на стоимость приобретения товаров, определяемую налогоплательщиком в соответствии с учетной политикой.

Поэтому в том случае, если организация использует для расчета реализованной наценки способ среднего процента, для определения покупной стоимости реализованных товаров в налоговом учете необходимо использовать данные налогового учета (например, данные, полученные при инвентаризации товаров).

#### Учет товаров ведется по покупным ценам

Если учет товаров ведется по покупной стоимости, то для правильного отражения стоимости списанного товара торговая организация должна ежемесячно проводить инвентаризацию остатков товара в торговом зале. Обычно эта процедура называется "снятием остатков".

Для расчета покупной стоимости реализованного товара необходимо иметь следующие данные:

- сведения об остатках товара на начало месяца (результат инвентаризации товара за предыдущий месяц) - в организации имеются (Т(н.));

- сведения о поступлении товара в учетных ценах за отчетный период - определяются по документам, на основании которых приходится товар (Т(п.));

- покупная стоимость товарных остатков на конец месяца (она будет участвовать в формировании себестоимости списываемого товара в качестве входящего сальдо следующего месяца) - определяется по результатам инвентаризации (Т(о.)).

Покупная стоимость проданного в течение месяца товара (Т(пр.)) рассчитывается по следующей формуле:

$$T(\text{пр.}) = T(\text{н.}) + T(\text{п.}) - T(\text{о.}).$$

Пример 50. Магазин продает бытовую технику. Учет товара ведется по покупным ценам.

По состоянию на 1 апреля в магазине была проведена инвентаризация товарных остатков. Остаток товара в покупных ценах составил 133 900 руб.

В апреле магазин получил от поставщиков следующий товар:

1) телефоны "Панасоник" - 100 штук по цене 1180 руб. за 1 штуку (в том числе НДС - 180 руб.) на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.);

2) печи микроволновые "АЕГ" - 10 штук по цене 7080 руб. (в том числе НДС - 1080 руб.) на сумму 70 800 руб. (в том числе НДС - 10 800 руб.);

3) миксеры "Тефаль" 20 штук по цене 590 руб. (в том числе НДС - 90 руб.) на сумму 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.).

Итого за месяц поступил товар на сумму 200 600 руб., в том числе НДС - 30 600 руб., или на 170 000 руб. в покупных ценах (200 600 руб. - 30 600 руб.).

Чтобы определить себестоимость проданного в апреле товара, 30 апреля после закрытия магазина в магазине была проведена инвентаризация (снятие остатков).

Товарный остаток на конец отчетного периода по результатам инвентаризации составил 120 000 руб. Определим себестоимость проданного за апрель товара:

$$133\ 900\ \text{руб.} + 170\ 000\ \text{руб.} - 120\ 000\ \text{руб.} = 183\ 900\ \text{руб.}$$

Товарооборот магазина за апрель по показаниям отчетов кассиров составил 275 000 руб. НДС с выручки - 41 949,15 руб. Расходы на продажу в апреле составили 35 000 руб.

С целью отражения финансового результата от торговой деятельности за апрель необходимо сделать следующие проводки:

Дебет 50 Кредит 90-1

- 275 000 руб. - отражена выручка от продажи за апрель (по чекам ККМ);

Дебет 90-2 Кредит 41-2

- 183 900 руб. - списана себестоимость проданных за апрель товаров;

Дебет 90-2 Кредит 44

- 35 000 руб. - списаны расходы на продажу за апрель (по данным оборотной ведомости по балансовому счету 44);

Дебет 90-3 Кредит 68-3

- 41 949,15 руб. - начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет, со стоимости проданных за март товаров;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 14 150,85 руб. (275 000 - 183 900 - 35 000 - 41 949,15) - отражена прибыль от торговой деятельности, полученная в апреле.

Учитывая, что проводить ежемесячные инвентаризации довольно сложно, целесообразно при отсутствии средств автоматизации учета вести учет товара по продажным ценам, формируя финансовый результат способом расчета среднемесячной надбавки.

При наличии на предприятии торговли соответствующих средств автоматизации учет товаров по покупным ценам не вызывает проблем. Сейчас практически все производители товаров наносят на упаковку или на сам товар штрихкод, который несет в себе всю необходимую информацию, в том числе и для целей бухгалтерского учета.

При поступлении товаров в магазин информация о наименовании, отличительных признаках и покупной цене записывается в базу данных с помощью считывающего устройства. При отсутствии на товаре штрихкодов производителя информация заносится вручную, товару присваивается внутренний код. При продаже товара информация таким же образом заносится в базу данных через считывающее устройство кассового аппарата. На основании данных о наименованиях и количестве проданного товара компьютерным способом формируется информация о стоимости проданного товара в учетных (покупных) ценах.

## Глава 2. УЧЕТ ПРОДАЖ В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ

В отличие от розничной купли-продажи учет товара на предприятиях оптовой торговли всегда ведется в покупных ценах.

Также как и в розничной торговле, валовой доход от реализации формируется на балансовом счете 90 "Продажи". Бухгалтер должен помнить, что в бухгалтерском учете реализация товара отражается в момент перехода права собственности на товар от продавца покупателю. Если договором не оговорен момент перехода права собственности, то по общему правилу договор купли-продажи считается исполненным в момент:

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

- предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара.

Договором купли-продажи может быть предусмотрено, что моментом перехода права собственности на товар является момент его оплаты покупателем.

В зависимости от условий договора, регулирующих момент перехода права собственности на товар, и условия оплаты товара бухгалтер будет делать соответствующие проводки.

#### Метод списания по стоимости единицы товара

Пример 51. ООО "Оптторг" заключило договор купли продажи с ЗАО "Магазин N 1" на 5000 кг картофеля на сумму 50 000 руб. Доставка осуществляется покупателем, самовывозом со склада ООО "Оптторг". Оплата - в трехдневный срок после получения товара. Момент перехода права собственности договором не установлен, следовательно, датой реализации будет дата получения покупателем картофеля на складе ООО "Оптторг".

Продаваемый картофель был получен ООО "Оптторг" в апреле 2006 г.:

- от поставщика ООО "Овощ" 2 апреля в количестве 4000 кг по цене 7 руб. за 1 кг на сумму 28 000 руб.;

- от поставщика ООО "Фрукт" 6 апреля в количестве 2000 кг по цене 7 руб. за 1 кг на сумму 14 000 руб.

Оба поставщика не являются плательщиками НДС.

2 апреля при поступлении на склад ООО "Оптторг" первой партии картофеля, бухгалтер присвоил товару номенклатурный номер и открыл на товар Карточку количественно-стоимостного учета (форма N ТОРГ-28) (см. приложение N 10). Поскольку цена и вид товара одинаковы, то вторая партия, поступившая 6 апреля, получила тот же номенклатурный номер и была занесена в ту же карточку, что и первая.

Кладовщик на складе ООО "Оптторг" занес в Журнал учета движения товаров на складе (форма N ТОРГ-18) (см. приложение N 11) сведения о товаре.

10 апреля согласно накладной (форма N ТОРГ-12) по доверенности ЗАО "Магазин N 1" 5000 кг картофеля получены водителем-экспедитором ЗАО "Магазин N 1" со склада ООО "Оптторг".

Кладовщик, отпустив 9 апреля картофель по накладной N 356, сделал отметку на Карточке количественно-стоимостного учета и в Журнале учета движения товаров на складе.

Срок сдачи документов в бухгалтерию установлен 1, 10, и 20 числа каждого месяца. 1 числа сдаются все приходно-расходные документы по последний день месяца включительно. Документы сдаются при Сопроводительном реестре сдачи документов (форма N ТОРГ-31) (см. приложение N 9).

Бухгалтер обрабатывает поступившие документы и делает по ним следующие проводки:

2 апреля 2006 г.:

Дебет 41-1 Кредит 60

- 28 000 руб. - оприходован поступивший картофель;

6 апреля 2006 г.:

Дебет 41-1 Кредит 60

- 14 000 руб. - оприходован поступивший картофель;

7 апреля 2006 г.:

Дебет 60 Кредит 51

- 28 000 руб. - оплачен счет поставщика ООО "Овощ";

Дебет 60 Кредит 51

- 14 000 руб. - оплачен счет поставщика ООО "Фрукт";

10 апреля 2006 г.:

Дебет 62-1 Кредит 90-1

- 50 000 руб. - отражена выручка от продажи товара;

Дебет 90-3 Кредит 68 "НДС"

- 4545,45 руб. - начислен НДС (10%) с выручки от продажи;

Дебет 90-2 Кредит 41-1

- 35 000 руб. - списана покупная стоимость товара;

14 апреля 2006 г.:  
Дебет 51 Кредит 62-1  
- 50 000 руб. - оплачен счет ООО "Оптторг" за картофель.

Пример 52. Воспользуемся условиями предыдущего примера, изменив единственное условие - в договоре предусмотрена предварительная оплата товара покупателем.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

7 апреля 2006 г.:  
Дебет 51 Кредит 62-3  
- 50 000 руб. - получена предварительная оплата от покупателя ЗАО "Магазин N 1";  
Дебет 76 Кредит 68  
- 4545,45 руб. - начислен НДС с предоплаты;  
10 апреля 2006 г.:  
Дебет 62-1 Кредит 90-1  
- 50 000 руб. - отражена выручка от продажи товара;  
Дебет 90-3 Кредит 68  
- 4545,45 руб. - начислен НДС с реализации товара;  
Дебет 90-2 Кредит 41-1  
- 35 000 руб. - списана покупная стоимость проданного товара;  
Дебет 68 Кредит 76  
- 4545,45 руб. - восстановлен НДС с полученного аванса;  
Дебет 62-3 Кредит 62-1  
- 50 000 руб. - зачтена полученная предоплата.

Рассмотренная система учета товара в оптовой торговле возможна при наличии автоматизированной системы учета. Каждой товарной единице соответствует свой номенклатурный номер. При отпуске товара со склада кладовщик проставляет в товарной накладной для каждого вида товара соответствующий номенклатурный номер. Бухгалтер, обрабатывая товарную накладную, списывает из картотеки складского учета товар с номенклатурным номером, указанным в накладной.

Кроме этого метода, существует еще три метода списания товара, учитываемого по покупной стоимости:

- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Метод списания себестоимости должен быть оговорен в учетной политике организации.

#### Метод списания по средней себестоимости

Оценка товаров по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) товарных запасов по следующей формуле:

$$C(\text{ср.}) = (C(\text{н.}) + C(\text{тек.})) : (K(\text{н.}) + K(\text{тек.})),$$

где  $C(\text{ср.})$  - средняя себестоимость;

$C(\text{н.})$  - стоимость остатка товаров на начало месяца;

$C(\text{тек.})$  - стоимость товаров, оприходованных за текущий месяц;

$K(\text{н.})$  - количество товара на начало месяца;

$K(\text{тек.})$  - количество товара, оприходованного за текущий месяц.

Пример 53. Воспользуемся условиями предыдущего примера, немного их видоизменив.

Продаваемый картофель был получен ООО "Оптторг" в апреле 2006 г.:

- от поставщика ООО "Овощ" 2 апреля в количестве 4000 кг по цене 7 руб. за 1 кг на сумму 28 000 руб.;

- от поставщика ООО "Фрукт" 6 апреля в количестве 2000 кг по цене 8 руб. за 1 кг на сумму 16 000 руб.

Оба поставщика не являются плательщиками НДС.

На начало месяца на складе был остаток картофеля в количестве 500 кг. Стоимость товарного остатка по данным бухгалтерского учета составляла 3750 руб.

Рассчитаем среднюю стоимость картофеля в апреле.

1) Остаток	500 кг	3 750 руб.
2) Поступило	4000 кг	28 000 руб.
	2000 кг	16 000 руб.



-----  
Всего 6500 кг 47 750 руб.

Средняя себестоимость - 7 руб. 35 коп. за 1 кг (47 750 руб. : 6500 кг).

Продано 5000 кг картофеля на сумму 50 000 руб.

Продажу товара бухгалтер отразил проводками:

Дебет 62-1 Кредит 90-1

- 50 000 руб. - продан товар за отчетный месяц;

Дебет 90-3 Кредит 68-3

- 4545,45 руб. - начислен НДС (10%) со стоимости проданного товара;

Дебет 90-2 Кредит 41-1

- 36 730,77 руб. - списана себестоимость картофеля (5000 кг x 7,35 руб.)

Товарный остаток на конец месяца составил 1500 кг (6500 - 5000). Себестоимость товарного остатка на конец месяца составила 11 019,23 руб. (47 750 руб. - 36 730,77 руб.). Учетная цена товара в остатке по методу средней составила 7,35 руб. (11 019,23 руб. : 1500 кг) за единицу товара.

#### Метод списания по ФИФО

Способ ФИФО (от английского "first in - first out" - первый пришел - первый ушел) предполагает, что товары продаются в последовательности их поступления от поставщиков. Это означает, что в первую очередь продаются товары, которые поступили раньше, и, следовательно, в себестоимости проданных товаров учитывается себестоимость ранних по времени поступлений.

Пример 54. Воспользуемся условиями предыдущего примера и предположим, что организация применяет метод ФИФО при определении себестоимости проданных товаров.

Расчет суммы списания себестоимости реализованного товара будет составлен следующим образом.

1. Остаток товара на 01.04.2006 - 500 кг по цене 7,50 руб. на сумму 3750 руб.

2. Первая партия - 4000 кг по цене 7,00 руб. на сумму 28 000 руб.

3. Вторая партия - 2000 кг по цене 8,00 руб. на сумму 16 000 руб.

Продано 5000 кг картофеля. Себестоимость формируется следующим образом.

Списывается остаток на 01.04.2006 в сумме 500 кг по цене 7,50 руб. на сумму 3750 руб.

Списывается первая партия 4000 кг по цене 7,00 руб. на сумму 28 000 руб.

Списывается частично из второй партии 500 кг по цене 8,00 руб. на сумму 4000 руб.

Всего следует списать себестоимость в сумме 35 750 руб. (3750 руб. + 28 000 руб. + 4000 руб.).

Списывая себестоимость проданного товара, бухгалтер сделает следующую проводку:

Дебет 90-2 Кредит 41-1

- 35 750 руб. - списана себестоимость проданного товара.

Себестоимость товарного остатка на конец месяца составит 12 000 руб. (47 750 руб. - 35 750 руб.), а учетная цена товара в остатке - 8 руб. (12 000 руб. : 1500 кг) за единицу товара.

#### Метод списания по ЛИФО

Метод ЛИФО (от английского "last in - first out" - последний пришел - первый ушел) предполагает, что в первую очередь продаются товары, которые поступили последними. При этом себестоимость проданных товаров складывается из себестоимости последних по времени поступлений (закупок).

Пример 55. Вновь обратимся к предыдущему примеру и предположим, что организация при определении себестоимости проданного товара применяет метод ЛИФО.

Алгоритм расчета будет таким же, как и при методе ФИФО, только расчет списания начнется с последней партии.

Списывается:

полностью вторая партия - 2000 кг по цене 8,00 руб. на сумму 16 000 руб.;

частично первая партия - 3000 кг по цене 7,00 руб. на сумму 21 000 руб.

Всего следует списать сумму себестоимости, равную 37 000 руб. (16 000 + 21 000).

Списание себестоимости проданного товара отражается проводкой:

Дебет 90-2 Кредит 41-1

- 37 000 руб. - списана себестоимость проданного товара.

Себестоимость товарного остатка на конец месяца составит 10 750 руб. (47 750 руб. - 37 000 руб.), а учетная цена товара в остатке - 7,17 руб. (10 750 руб. : 1500 кг) за единицу товара.

Бухгалтеру необходимо помнить, что по каждой группе (виду) товаров в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Таким образом, одной из главных задач учета выбытия товаров является определение стоимости, по которой они списываются с баланса организации.

#### Выбытие товаров в зависимости от условий договора

Начнем с того, что стоимость товаров со счета 41 "Товары" списывается по мере признания в бухгалтерском учете выручки от их продажи.

Для признания в бухгалтерском учете дохода от реализации товаров должны быть одновременно соблюдены условия, указанные в п. 12 ПБУ 10/99:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Одним из обязательных условий признания выручки для целей бухгалтерского учета является передача покупателю права собственности на товары. Денежные средства, поступившие в порядке предварительной оплаты товаров, не признаются доходами организации и учитываются в составе кредиторской задолженности (п. 3 ПБУ 9/99).

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

В соответствии со ст. 251 НК РФ у организаций, определяющих доходы и расходы по методу начисления, суммы предварительной оплаты за товар не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

В отличие от налога на прибыль, уплату которого организация-покупатель может отсрочить, заключая договора с особым порядком перехода права собственности, налог на добавленную стоимость придется уплачивать сразу после отгрузки товаров (ст. 166 НК РФ). Дело в том, что момент определения налоговой базы по НДС не связан с моментом реализации товаров.

Обратите внимание! Определять сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, следует по отгруженным, но неоплаченным товарам.

Если выручка от продажи отгруженных товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, такие товары учитываются на счете 45 "Товары отгруженные" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета).

На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах.

Одновременно с признанием в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров себестоимость проданных товаров списывается со счета 41 "Товары" в дебет счета 90 субсчет "Себестоимость продаж".

Участники сделки могут договориться о переходе права собственности после полной оплаты товара или после оплаты определенной его части.

Пример 56. Оптовое предприятие по договору купли-продажи реализует торговому предприятию партию телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в т.ч. НДС - 18% (18 000 руб.). Право собственности переходит к торговому предприятию после полной оплаты договорной стоимости товара.

28 января поставщик на своем складе передал представителю торгового предприятия всю партию товаров, предусмотренную условиями договора. Через пять дней торговое предприятие произвело полную плату за товар.

Себестоимость проданных товаров составляет 80 000 руб.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 45 "Товары отгруженные" Кредит 41

- 80 000 руб. - отражена стоимость товаров, отгруженных со склада оптового предприятия, право собственности на которые, согласно условиям договора, еще не перешло к покупателю.

Учет выбытия товаров ведется по стоимости приобретения.

Дебет 76 субсчет "НДС по отгруженным товарам" Кредит 68 субсчет "НДС"

- 18 000 руб. - начислена сумма налога на добавленную стоимость по отгруженным товарам;

Дебет 51 Кредит 62

- 118 000 руб. - на дату зачисления денежных средств по расчетному счету оптового предприятия отражена сумма полученной оплаты по договору купли-продажи;

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 118 000 руб. - после полной оплаты товаров покупателем признана выручка от реализации товаров.

Товары числятся на счете 45 "Товары отгруженные" до выполнения условий договора, обеспечивающих переход права собственности от поставщика к покупателю. После перехода права собственности стоимость товаров списывается в дебет счета 90 субсчет "Себестоимость продаж":

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 45

- 80 000 руб. - на дату перехода права собственности отражено списание себестоимости проданных товаров;

Дебет 90 субсчет "НДС" Кредит 76 субсчет "НДС по отгруженным товарам"

- 18 000 руб. - учтена сумма НДС, причитающаяся к получению от покупателя.

Пример 57. Оптовое предприятие по договору купли-продажи реализует торговому предприятию партию телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в т.ч. НДС 18% - 18 000 руб. Право собственности переходит к торговому предприятию после полной оплаты договорной стоимости товара.

28 января поставщик на своем складе передал представителю торгового предприятия всю партию товаров, предусмотренную условиями договора. На следующий день торговое предприятие произвело 80% оплату договорной стоимости товаров, оставшаяся сумма задолженности (20%) оплачена через пять дней.

Себестоимость проданных товаров составляет 80 000 руб.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 45 "Товары отгруженные" Кредит 41

- 80 000 руб. - отражена стоимость товаров, отгруженных со склада оптового предприятия, право собственности на которые, согласно условиям договора, еще не перешло к покупателю;

Дебет 76 субсчет "НДС по отгруженным товарам" Кредит 68 субсчет "НДС"

- 18 000 руб. - начислена сумма НДС по отгруженным товарам;

Дебет 51 Кредит 62

- 94 400 руб. - на дату зачисления денежных средств по расчетному счету оптового предприятия отражена сумма частично полученной оплаты по договору купли-продажи (80%);

Дебет 51 Кредит 62

- 23 600 руб. - на дату зачисления денежных средств по расчетному счету оптового предприятия отражена сумма оплаты, полученная в погашение задолженности по договору купли-продажи (20%);

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 118 000 руб. - после полной оплаты товаров покупателем признана выручка от реализации товаров;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 45

- 80 000 руб. - на дату перехода права собственности отражено списание себестоимости проданных товаров;

Дебет 90 субсчет "НДС" Кредит 76 субсчет "НДС по отгруженным товарам"

- 18 000 руб. - учтена сумма НДС, причитающаяся к получению от покупателя.

Пример 58. Оптовое предприятие по договору купли-продажи реализует торговому предприятию партию телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Право собственности переходит к торговому предприятию после полной оплаты договорной стоимости товара.

28 января поставщик на своем складе передал представителю торгового предприятия всю партию товаров, предусмотренную условиями договора. На следующий день торговое предприятие произвело 80% оплату договорной стоимости товаров, оставшаяся сумма задолженности (20%) оплачена через пять дней.

Себестоимость проданных товаров составляет 80 000 руб.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 45 "Товары отгруженные" Кредит 41

- 80 000 руб. - отражена стоимость товаров, отгруженных со склада оптового предприятия, право собственности на которые, согласно условиям договора, еще не перешло к покупателю;  
Дебет 76 субсчет "НДС по отгруженным товарам" Кредит 68 субсчет "НДС"
- 18 000 руб. - начислена сумма НДС по отгруженным товарам;  
Дебет 51 Кредит 62
- 94 400 руб. - на дату зачисления денежных средств по расчетному счету оптового предприятия отражена сумма частично полученной оплаты по договору купли-продажи (80%);  
Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"
- 94 400 руб. - после частичной оплаты товаров покупателем признана выручка от реализации товаров в части оплаченных товаров;  
Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 45
- 64 000 руб. - на дату перехода права собственности отражено списание себестоимости проданных товаров;  
Дебет 90 субсчет "НДС" Кредит 76 субсчет "НДС по отгруженным товарам"
- 14 400 руб. - учтена сумма НДС, причитающаяся к получению от покупателя;  
Дебет 51 Кредит 62
- 23 600 руб. - на дату зачисления денежных средств по расчетному счету оптового предприятия отражена сумма оплаты, полученная в погашение задолженности по договору купли-продажи (20%);  
Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"
- 23 600 руб. - после частичной оплаты товаров покупателем признана выручка от реализации товаров в части оплаченных товаров;  
Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 45
- 16 000 руб. - на дату перехода права собственности отражено списание себестоимости проданных товаров;  
Дебет 90 субсчет "НДС" Кредит 76 субсчет "НДС по отгруженным товарам"
- 3600 руб. - учтена сумма НДС, причитающаяся к получению от покупателя.

Рассмотрим далее ситуацию, когда покупатель передал приобретенный товар на хранение.

Пример 59. Оптовое предприятие по договору купли-продажи реализует торговому предприятию партию телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Право собственности на товар переходит к торговому предприятию в момент оплаты. Оплата за товар произведена 23 января. Оплаченный товар был оставлен на складе торгового предприятия на ответственное хранение до 28 января.

Себестоимость проданных товаров составляет 80 000 руб.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

- Дебет 51 Кредит 62
- 118 000 руб. - на дату зачисления денежных средств по расчетному счету оптового предприятия отражена сумма полученной оплаты по договору купли-продажи;  
Дебет 76 субсчет "НДС по отгруженным товарам" Кредит 68 субсчет "НДС"
- 18 000 руб. - начислена сумма НДС по отгруженным товарам;  
Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"
- 118 000 руб. - признана выручка от реализации товаров;  
Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 41
- 80 000 руб. - на дату перехода права собственности отражено списание себестоимости проданных товаров;  
Дебет 90 субсчет "НДС" Кредит 76 субсчет "НДС по отгруженным товарам"
- 18 000 руб. - учтена сумма НДС, причитающаяся к получению от покупателя.

Товар, оплаченный покупателем, по условиям договора является его собственностью. Поэтому оставленный покупателем на временное хранение товар организация-продавец учитывает на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение". Учет товаров, принятых на ответственное хранение, ведется в оценке, установленной в договоре.

- Дебет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"
- 118 000 руб. - учтена стоимость товаров, принятых на ответственное хранение;  
Кредит счета 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"
- 118 000 руб. - отражено списание стоимости товаров, переданных покупателю.

Рассмотрим учет операции по реализации товаров, если цена передаваемого товара определяется, согласно условиям договора, в сумме, эквивалентной определенному количеству иностранной валюты (условной единицы).

Пример 60. Торговое предприятие по договору купли-продажи 22 января отгрузило партию телефонных аппаратов в количестве 100 штук.

Договорными условиями предусмотрен следующий порядок определения цены одного телефонного аппарата. Цена единицы товара составляет 118 долл. США, в том числе НДС 18% - 18 долл. США. Расчеты производятся по курсу, установленному Центральным банком России на день платежа.

Договор заключен на условиях последующей оплаты.

Покупатель погасил задолженность за поставленный товар 28 января. Денежные средства в этот же день были зачислены на расчетный счет торгового предприятия.

Право собственности переходит в момент передачи товара покупателю.

Учет товаров ведется по покупным ценам.

Курс доллара США на 22 января - 28,3000 руб.

Курс доллара США на 28 января - 28,2000 руб.

Себестоимость телефонных аппаратов составляет 240 000 руб.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 333 940 руб. - признана выручка от реализации телефонных аппаратов.

Сумма выручки определяется по курсу доллара США на 22 января.

Дебет 90 субсчет "НДС" Кредит 68

- 50 940 руб. - начислен НДС;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 41

- 240 000 руб. - списана себестоимость реализованных телефонных аппаратов;

Дебет 51 Кредит 62

- 332 760 руб. - погашена задолженность покупателя за приобретенный товар;

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 1180 руб. - произведена корректировка суммы выручки.

Рассмотрим ситуацию, когда, реализуя товар, продавец предоставил покупателю коммерческий кредит.

Пример 61. Торговое предприятие по договору купли-продажи реализует партию телефонных аппаратов на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб. Договор заключен на условиях предоставления коммерческого кредита в форме отсрочки платежа на 30 дней. Договором предусмотрено начисление процентов на сумму задолженности по ставке 12% годовых. Право собственности переходит в момент передачи товара на складе поставщика.

1 апреля торговое предприятие передало представителю покупателя партию товаров на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% - 18 000 руб.

30 апреля покупатель в счет погашения задолженности по договору перечислил торговому предприятию денежные средства. В этот же день они были зачислены на расчетный счет поставщика.

В этот же день на расчетный счет торгового предприятия зачислены денежные средства в оплату процентов по коммерческому кредиту.

Себестоимость проданных товаров составляет 80 000 руб.

В бухгалтерском учете предприятия данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 119 180 руб. - признана выручка от реализации телефонных аппаратов с учетом процентов за пользование коммерческим кредитом;

Дебет 90 субсчет "НДС" Кредит 68

- 18 180 руб. - начислен НДС;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость проданных товаров" Кредит 41

- 80 000 руб. - списана себестоимость реализованных телефонных аппаратов;

Дебет 51 Кредит 62

- 119 180 руб. - произведено погашение задолженности за реализованные телефонные аппараты.

В хозяйственной практике нередки ситуации, когда часть приобретенного товара используется организацией для собственных нужд.

Пример 62. Предприятие оптовой торговли, специализирующееся на продаже телефонных аппаратов, в апреле текущего года часть предназначенных к реализации товаров использовало для собственных нужд. Два телефонных аппарата "Панасоник" были установлены на складе организации. Стоимость каждого телефонного аппарата составляет 400 руб.

Так как часть товаров использована для собственных нужд, данные товары переведены в категорию материально-производственных запасов:

Дебет 10 Кредит 41

- 800 руб. - телефонные аппараты переведены из состава товаров в категорию материально-производственных запасов;

Дебет 44 Кредит 10

- 800 руб. - списана стоимость телефонных аппаратов, использованных для собственных нужд.

## Раздел V. УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ТОВАРА

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

В системе бухгалтерского учета операции, производимые организацией, регистрируются на основе первичных учетных документов, то есть первичный документ произведенную операцию оправдывает.

Согласно ст. 9 Закона N 129-ФЗ все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Поэтому первичный учетный документ должен составляться в момент совершения операции, а если это сделать невозможно - непосредственно после ее окончания.

К оформлению первичных документов предъявляются определенные требования. Первичные учетные документы должны быть составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Функции по разработке и утверждению альбомов унифицированных форм первичной учетной документации возложены на Госкомстат России.

Однако в некоторых случаях организациям бывает недостаточно показателей, которые содержат унифицированные формы. В связи с этим Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным Постановлением Госкомстата России от 24 марта 1999 г. N 20, предусмотрено, что форматы бланков, указанных в этих альбомах, являются рекомендуемыми и могут изменяться. Поэтому для отражения хозяйственных операций организации вправе дополнять их по своему усмотрению. Но это не касается унифицированных форм по учету кассовых операций.

Но в любом случае организация обязана сохранить реквизиты утвержденного в установленном порядке документа.

Пример 63. Торговое предприятие по договору купли-продажи приобретает партию телефонных аппаратов в количестве 100 штук.

Договорными условиями предусмотрен следующий порядок определения цены одного телефонного аппарата. Цена единицы товара составляет 118 долл. США, в том числе НДС 18% - 18 долл. США. Расчеты производятся по курсу, установленному Центральным банком РФ на день платежа.

Договор заключен на условиях полной предварительной оплаты.

Торговое предприятие произвело 100%-ную предоплату в счет предстоящей поставки товаров 22 января. Денежные средства в этот же день были зачислены на расчетный счет поставщика товара.

Право собственности переходит в момент передачи товара торговому предприятию.

28 января поставщик на своем складе передал представителю торгового предприятия всю партию товаров, предусмотренную условиями договора. Передача товара оформлена накладной по форме N ТОРГ-12. Накладная выписана в долларах США. Бухгалтер торгового предприятия принял указанный документ к учету.

Торговое предприятие реализовало данную партию телефонных аппаратов 30 января.

В системе бухгалтерского учета операции, производимые организацией, регистрируются на основе первичных учетных документов. В них должны быть указаны измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении (п. 2 ст. 9 Закона N 129-ФЗ).

Пунктом 1 ст. 8 Закона N 129-ФЗ установлено, что бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации - в рублях.

Таким образом, в первичных учетных документах, как составном элементе системы бухгалтерского учета, денежная оценка хозяйственной операции должна быть выражена в рублях.

Кроме того, в соответствии с п. 2 ст. 9 Закона N 129-ФЗ, первичные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, приведенной в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Для торговых операций при реализации товаров обязательным является оформление товарной накладной по форме N ТОРГ-12, соответствующие графы которой (11, 12, 14, 15) должны быть заполнены в рублях и копейках.

Однако в рассматриваемом примере в нарушение установленного порядка показатели в графах 11, 12, 14, 15 товарной накладной заполнены в долларах США.

В сложившейся ситуации налоговые органы имеют основания не признать расход на приобретение товаров, так как товарная накладная оформлена с нарушением требований законодательства. По причине занижения налоговой базы по налогу на прибыль могут быть начислены пени и штрафы.

За грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения при занижении налоговой базы штраф взимается в размере 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб. (ст. 120 НК РФ).

Привлечение организации к ответственности организации не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством Российской Федерации (ст. 108 НК РФ).

Учитывая право организации самостоятельно вносить дополнительные реквизиты в унифицированные формы документов, возникает вопрос: как оформить хозяйственную операцию, для подтверждения которой форма документа законодательно не утверждена?

Для этого необходимо, чтобы такие документы в обязательном порядке содержали следующие реквизиты (ст. 9 Закона N 129-ФЗ):

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц.

Пример 64. Торговое предприятие ООО "Олимп" по договору купли-продажи N 2 от 5 января 2006 г. приобрело у поставщика ЗАО "Телефон" товары, оплата за которые должна быть произведена не позднее пяти календарных дней с момента их передачи. Стоимость приобретенных товаров 11 800 руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб. Право собственности на товар переходит к покупателю в момент передачи товара на его складе. Поступивший по накладной N 2 товар принят к учету 20 января 2006 г.

Поставщик товара арендует у торгового предприятия складское помещение (договор аренды N 8 от 29 сентября 2005 г.). Услуги по аренде помещения за январь 2006 г. должны быть оплачены не позднее 5 февраля 2006 г. Стоимость услуг по аренде за январь 2006 г. составляет 11 800 руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб.

Торговое предприятие в срок, установленный для погашения задолженности за приобретенный товар, оплату не произвело.

Поставщик товара также имеет неисполненные в срок денежные обязательства по оплате услуг аренды за январь.

В связи с отсутствием денежных средств на расчетном счете поставщик товара предложил провести зачет взаимных требований.

7 февраля 2006 г. поставщик товара направил торговому предприятию акт сверки взаимной задолженности. Торговое предприятие имеет задолженность перед поставщиком за приобретенные товары на сумму 11 800 руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб. Поставщик имеет задолженность по оплате услуг аренды за январь 2006 г. - 11 800 руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб. Участниками сделки имеющиеся задолженности были подтверждены. В этот же день поставщик товара направил торговому предприятию заявление о проведении зачета. Заявление о проведении зачета поступило к торговому предприятию 7 февраля 2006 г.

Отсутствие разногласий для проведения зачета встречных требований подтвердил Акт сверки взаимных расчетов.

Акт сверки взаимных расчетов N 3

г. Москва

7 февраля 2006 г.

ЗАО "Телефон" в лице генерального директора В.С. Ходунова и главного бухгалтера В.Л. Степановой, с одной стороны, и ООО "Олимп" в лице генерального директора А.К. Свиридова и главного бухгалтера И.П. Хохловой, с другой стороны, произвели сверку расчетов и подтверждают нижеследующее:

По состоянию на 7 февраля 2006 г.:

1. Задолженность ООО "Олимп" перед ЗАО "Телефон" по договору купли-продажи N 2 от 5 января 2006 г. на основании товарной накладной N 2 от 20 января 2006 г. составляет 11 800 (одиннадцать тысяч восемьсот) руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб.

2. Задолженность ЗАО "Телефон" перед ООО "Олимп" по договору аренды N 8 от 29 сентября 2005 г. на основании акта N 8/1/2006 от 31 января 2006 г. составляет 11 800 (одиннадцать тысяч восемьсот) руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб.

Подписи сторон:

ЗАО "Телефон"

Генеральный директор

Ходунов В.С.

Главный бухгалтер

Степанова В.Л.

Место печати

ООО "Олимп"

Генеральный директор

Свиридов А.К.

Главный бухгалтер

Хохлова И.П.

Место печати



Для проведения зачета достаточно заявления одной стороны.

Генеральному директору ООО "Олимп" г-ну Свиридову А.К.	
Заявление о проведении взаимозачета	
Настоящим уведомляем о том, что в связи с отсутствием разногласий по акту сверки расчетов N 3 от 7 февраля 2006 г. ЗАО "Телефон" произведен зачет встречных требований ООО "Олимп" на сумму 11 800 (одиннадцать тысяч восемьсот) руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб.	
Задолженность ЗАО "Телефон" перед ООО "Олимп" по договору аренды N 8 от 29 сентября 2005 г. в сумме 11 800 руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб., зачтена в счет погашения задолженности ООО "Олимп" перед ЗАО "Телефон" по договору купли-продажи N 2 от 5 января 2006 г. в сумме 11 800 руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб.	
Генеральный директор ООО "Олимп"	Свиридов А.К.
Главный бухгалтер	Хохлова И.П.
Место печати	

Рассмотрим наиболее употребляемые формы документов, связанные с передачей и хранением товаров.

### **Глава 1. ДОКУМЕНТЫ НА ПЕРЕДАЧУ ТОВАРА**

Пунктом 1 ст. 456 ГК РФ установлена обязанность продавца передать покупателю товар, предусмотренный договором купли-продажи.

Передача товара осуществляется в месте нахождения товара

Если материально ответственное лицо получает товар вне склада покупателя, необходимым документом является доверенность.

Формы доверенности на получение материальных ценностей (N М-2 и N М-2а) и Порядок их заполнения утверждены Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а.

Указанным постановлением определено, что доверенности применяются для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению.

Доверенность выписывается в одном экземпляре.

Форму N М-2а применяют организации, у которых получение материальных ценностей по доверенности носит массовый характер. Выдачу этих доверенностей регистрируют в заранее пронумерованном и прошнурованном журнале учета выданных доверенностей.

Учет выданных доверенностей формы N М-2 ведется по корешкам.

Доверенности на получение товара выдаются только сотрудникам данной организации. Выдача доверенностей лицам, не работающим в ней, не разрешается.

При оформлении доверенности необходимо заполнить все требуемые реквизиты, в том числе должен быть образец подписи лица, получившего доверенность.

Доверенность должна отвечать требованиям, предъявляемым ст. 185 ГК РФ, а именно: доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это его учредительными документами, с приложением печати этой организации.

Кроме того, ст. 7 Закона N 129-ФЗ предусматривает недействительность и невозможность принятия к исполнению денежных и расчетных документов, финансовых и кредитных обязательств без подписи главного бухгалтера. При использовании доверенности для получения товарно-

материальных ценностей возникают (или прекращаются) финансовые обязательства организаций. Следовательно, на доверенности должна быть и подпись главного бухгалтера организации.

Пример 65. Торговое предприятие ООО "Олимп" занимается продажей телефонных аппаратов. По договору купли-продажи N 2 от 10 января 2006 г. у оптового поставщика ООО "Передовые технологии" было приобретено 100 штук телефонных аппаратов "Панасоник". Начальник отдела материального снабжения Сергей Иванович Иванов получает этот товар на складе поставщика.

Бухгалтер торгового предприятия оформил доверенность по форме N М-2.

Типовая межотраслевая форма N М-2

Номер доверенности	Дата выдачи	Срок действия	Должность и фамилия лица, которому выдана доверенность	Расписка в получении доверенности
1	2	3	4	5
Поставщик	Номер и дата наряда (заменяющего наряд документа) или извещения		Номер, дата документа, подтверждающего выполнение поручения	
6	7	8		

л  
и  
н  
и  
я

Форма по ОКУД  
 ООО "Олимп"  
 Организация ----- по ОКПО  
 8  
 ДОВЕРЕННОСТЬ N -----  
 14 января 2006  
 Дата выдачи "---" ----- г.  
 24 января 2006  
 Доверенность действительна по "---" ----- г.  
 ООО "Олимп", г. Москва, ул. Правды, 118  
 -----  
 наименование потребителя и его адрес  
 ООО "Олимп", г. Москва, ул. Правды, 118  
 -----  
 наименование плательщика и его адрес  
 4070281050000001145 ОАО АКБ "Престиж" г. Москва  
 Счет N ----- в -----  
 наименование банка  
 Начальнику отдела Иванову Сергею  
 материального снабжения Ивановичу  
 Доверенность выдана -----  
 должность фамилия, имя,  
 отчество  
 4504 720475  
 Паспорт: серия ----- N -----  
 ОВБ "Беговой" г. Москва  
 Кем выдан -----  
 13 марта 2003  
 Дата выдачи "---" ----- г.  
 ООО "Передовые технологии"  
 На получение от -----  
 наименование поставщика  
 Договору N 2  
 материальных ценностей по -----  
 наименование,  
 от 10 января 2006 г.  
 -----  
 номер и дата документа

Коды
0315001



- товарно-транспортной накладной по форме N 1-Т, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. N 78 (в случае доставки автомобильным транспортом);
- транспортной железнодорожной накладной по форме, утвержденной Приказом МПС России от 18 июня 2003 г. N 39 (при железнодорожных перевозках);
- транспортной накладной (при перевозках на внутренних водных путях). Пунктом 3 ст. 167 Кодекса внутреннего водного транспорта РФ определено, что формы и порядок заполнения транспортных документов устанавливаются правилами перевозок грузов;
- коносаментом, если груз является предметом договора морской перевозки;
- грузовой накладной (при доставке воздушным транспортом). В соответствии со ст. 105 Воздушного кодекса РФ требования, предъявляемые к оформлению грузовой накладной, устанавливаются специально уполномоченным органом в области гражданской авиации.

Пример 66. Торговое предприятие ООО "Олимп" по договору купли-продажи приобрело у оптового поставщика ООО "Передовые технологии" 1000 штук телефонных аппаратов "Панасоник". Цена одного телефонного аппарата составляет 1000 руб. Договор заключен с обязательством доставки. Для доставки товара поставщик заключил договор перевозки с автомобильной транспортной компанией ЗАО "Транс - Универсал".

Товарно-транспортная накладная была составлена в четырех экземплярах. Первый экземпляр поставщик товара ООО "Передовые технологии" оставил у себя. Это основание для отражения списания товаров в учете. Второй, третий и четвертый экземпляры были переданы водителю ЗАО "Транс - Универсал". Водителю товарно-транспортная накладная необходима в пути для провоза груза.

Когда груз был доставлен ООО "Олимп", водитель передал покупателю товаров второй экземпляр товарно-транспортной накладной. Для покупателя это основание для оприходования товаров. А третий и четвертый экземпляры, заверенные в надлежащем порядке покупателем товара, "вернутся" в транспортную компанию. Третий экземпляр накладной необходим для расчетов с ООО "Передовые технологии" за транспортные услуги, а четвертый как основание для учета расходов транспортной компании водитель приложит к путевому листу.

Бланк товарно-транспортной накладной состоит из двух разделов: товарного, определяющего взаимоотношения грузоотправителей и грузополучателей, и транспортного, определяющего взаимоотношения грузоотправителей - заказчиков автотранспорта с организациями - владельцами автотранспорта, выполнившими перевозку грузов.

Пример заполнения товарно-транспортной накладной приведен в приложении N 12. Порядок расчета платы за услуги по перевозке не является предметом рассмотрения данной книги. Поэтому порядок заполнения разделов "Погрузо-разгрузочные операции" и "Прочие сведения" не рассматривается.

#### Передача товара лицу, указанному в договоре в качестве получателя

Покупатель товара и грузополучатель не всегда одно и то же лицо. Договор может быть составлен так, что по его условиям товар получает лицо, указанное покупателем, например организация, осуществляющая его подработку. Или когда организация-покупатель дает указание доставить товар грузополучателю, являющемуся в свою очередь новым покупателем этого товара. Сама же она, направив своих специалистов на предприятие грузополучателя, будет осуществлять установку и пусконаладочные работы. В подобных ситуациях, как правило, речь идет о технически сложных изделиях.

Пример 67. Торговое предприятие ООО "Олимп" по договору купли-продажи N 5 от 15 января 2006 г. приобрело у ЗАО "Телефон", являющегося официальным представителем завода-производителя, внутреннюю телефонную станцию "Сигнал". Цена товара составляет 118 000 руб., в том числе НДС (18%) - 18 000 руб.

Договор заключен с обязательством доставки. Поставщик товара осуществляет ее собственным транспортом. По условиям договора, организация-покупатель лично товар не получает. Товар должен быть доставлен третьей организации ОАО "Металлоконструкция". Оплата за товар произведена ООО "Олимп" платежным поручением N 45 от 18 января 2006 г. Товар передан грузополучателю ОАО "Металлоконструкция" по товарной накладной N 8 от 23 января 2006 г.

Несмотря на то что получателем товара организация-покупатель не является, право собственности на товар переходит именно к ней. В подобных ситуациях имеет смысл добавить в форму N ТОРГ-12 дополнительный реквизит - "Покупатель".

Однако внести соответствующие изменения в бланк должен продавец товара, а он в этом не заинтересован - он уже передал товар и соответствующие документы получателю груза. А для покупателя товара факт получения товара подтвердить крайне важно. В этом случае в договоре необходимо указать, кто будет получать товар. В товарной накладной по строке "Основание" следует сделать ссылку на реквизиты договора купли-продажи. При этом в товарной накладной по строке "Плательщик" будет указано ООО "Олимп" и его реквизиты. В качестве "Грузополучателя" должно быть указано ОАО "Металлоконструкция".

Пример заполнения товарной накладной N ТОРГ-12 приведен в приложении N 13.

## Глава 2. ПРИЕМКА ТОВАРОВ

Поступившие товары принимает комиссия, назначенная приказом руководителя. При приемке производится проверка их соответствия ассортименту, количеству, качеству, указанному в товаросопроводительных документах поставщика. Если расхождений не установлено, комиссия составляет акт о приемке товаров по форме N ТОРГ-1.

Пример 68. Торговое предприятие ООО "Олимп" по договору купли-продажи приобрело у оптового поставщика ООО "Передовые технологии" 1000 штук телефонных аппаратов "Панасоник". Цена одного телефонного аппарата составляет 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб. Договор заключен с обязательством доставки. Доставка осуществляется транспортом поставщика.

При приемке товара на склад торгового предприятия расхождений по ассортименту, количеству и качеству не обнаружено, о чем и был составлен соответствующий акт.

Унифицированная форма N ТОРГ-1

		Код	
ООО "Олимп", г. Москва, ул. Правды, 118, тел. 144-44-89		0330201	
----- по ОКПО		11111	
структурное подразделение			
Вид деятельности по ОКДП			
Основание для составления акта		номер	
приказ, распоряжение		камера	
----- ненужное зачеркнуть		секция	
		номер	
		35	
		дата	
		02   02   2006	
		Вид операции	

Номер документа	Дата составления
АКТ 10	2 февраля 2006 г.

УТВЕРЖДАЮ  
Руководитель  
Генеральный директор

-----  
должность  
Свиридов А.К.

-----  
подпись расшифровка подписи

"\_\_" \_\_\_\_\_ г.

г. Москва

Место приемки товара -----

Настоящий акт составлен комиссией, которая установила: "2" февраля 2006 г. по сопроводительным документам -----  
товарная накладная

-----  
наименование, номер, дата

N 18 от 2 февраля 2006 г.

-----  
 грузоотправителя,  
 доставлен товар. Документ о вызове представителя -----  
 ненужное

-----  
 поставщика, производителя: телеграмма, факс, телефонограмма,  
 -----  
 зачеркнуть ненужное зачеркнуть

радиограмма  
 ----- N \_\_\_\_\_ от " \_ " \_\_\_\_\_ г.

ООО "Передовые технологии", г. Клин Московской  
 области, ул. Юбилейная, д. 15, тел. 1-12-25

Грузоотправитель -----  
 наименование, адрес, номер телефона  
 ЗАО "Машдеталь", г. Клин Московской области,  
 ул. Машиностроительная, д. 3, тел. 1-44-15

Производитель -----  
 наименование, адрес, номер телефона  
 ООО "Передовые технологии", г. Клин Московской области,  
 ул. Юбилейная, д. 15, тел. 1-12-25

Поставщик -----  
 наименование, адрес, номер телефона  
 -

Страховая компания -----  
 наименование, адрес, номер телефона  
 19 30 января 2006

Договор (контракт) на поставку товара N -- от "---" ----- г.  
 24 2 февраля 2006

Счет-фактура N ----- от "---" ----- г.

Коммерческий акт N ----- от "---" ----- г.

Ветеринарное свидетельство (свидетельство) N ---- "---" -----  
 ----- г.

Железнодорожная накладная N ----- от "---" ----- г.  
 автомобильный транспорт

Способ доставки ----- N \_\_\_\_\_  
 вид транспортного средства  
 2 февраля 2006

Дата отправления товара "---" ----- г.  
 со станции (пристани, порта) отправления \_\_\_\_\_

наименование  
 г. Клин Московской области  
 или со склада отправителя товара -----

наименование  
 Температура в толще мяса (рыбы) \_\_\_\_\_ град. С

Дата, время, ч мин.				
прибытия товара	приемки товара			
	начало	приостановление	возобновление	окончание
-	2 февраля 2006 г. 11 часов 30 минут	-	-	2 февраля 2006 г. 11 часов 55 минут

2-я страница формы N ТОРГ-1

Товар	Ка- те-	Единица измерения	Цена, руб.	По документам поставщика значилось

наименование	код	го- рия, сорт	наиме- нование	код по ОКЕИ	коп.	количество		масса		стоимость, руб. коп.
						в од- ном мес- те	мест, штук	брут- то	нет- то	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. Телефонный аппарат "Панасоник"			штук	796	118-00	1	1000	-	-	118 000-00
Сертификат -										
2.										
Сертификат										
					и т.д.					
Тара	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Тариф	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого							1000			118 000-00

Состояние товара, тары и упаковки в момент осмотра \_\_\_\_\_

Способ определения недостающего товара \_\_\_\_\_

Заклучение о причинах и месте образования недостачи товара \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



Фактически принято					Сумма с учетом НДС, руб. коп.	НДС		Отклонение (+, -)				
количество		масса		стои- мость, руб. коп.		став- ка, %	сумма, руб. коп.	количество		масса		стои- мость, руб. коп.
в од- ном мес- те	мест, штук	брут- то	нет- то		в од- ном мес- те			мест, штук	брут- то	нет- то		
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
1	1000	-	-	118-00	118 000-00	18	18 000-00	-	-	-	-	-
					и т.д.							
X	1000	-	-	118-00	118 000-00	X	18 000-00	X	-	-	-	-

---



---



---



---



---



---



---



---



---



---



Договор заключен с обязательством доставки. Доставка осуществляется транспортом поставщика.

При приемке товара на склад торгового предприятия обнаружено, что количество товара не соответствует количеству, указанному в сопроводительных документах поставщика.

По товарной накладной значится 1000 телефонных аппаратов "Мечта" по цене 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб.

Фактически комиссией по приемке товара принято 998 штук телефонных аппаратов "Мечта" по цене 118 руб., в том числе НДС 18% - 18 руб.

Об установленном расхождении по количеству составлен акт по форме N ТОРГ-2. Со стороны поставщика акт подписан лицом, сопровождающим груз водителем-экспедитором Волковым И.И.

Акт по форме N ТОРГ-2 был составлен в четырех экземплярах: по два экземпляра каждой из сторон по договору.

По окончании приемки товара в бухгалтерию организации-покупателя под расписку передан один экземпляр акта о приемке с приложением документов (товарная накладная, счет-фактура).

Унифицированная форма N ТОРГ-2

		Код	
ООО "Олимп", г. Москва, ул. Правды, 118, тел. 144-44-89		0330202	
----- по ОКПО		11111	
----- организация, адрес, номер телефона			
----- структурное подразделение			
----- Вид деятельности по ОКДП			
Основание для составления акта	приказ, распоряжение	номер	35
	----- ненужное зачеркнуть	дата	02   02   2006
		Вид операции	

Номер документа	Дата составления
АКТ 4	2 февраля 2006 г.

УТВЕРЖДАЮ  
Руководитель  
Генеральный директор

-----  
должность  
Свиридов А.К.

-----  
подпись расшифровка подписи  
2 февраля 2006  
"---" ----- г.

ОБ УСТАНОВЛЕННОМ РАСХОЖДЕНИИ ПО КОЛИЧЕСТВУ И КАЧЕСТВУ ПРИ ПРИЕМКЕ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

г. Москва  
Место приемки товара -----

Настоящий акт составлен комиссией, которая установила: "2"  
февраля 2006 товарная накладная  
----- г. по сопроводительным документам -----  
наименование, номер, дата  
N 18 от 2 февраля 2006 г.

----- грузоотправителя,  
доставлен товар. Документ о вызове представителя -----  
ненужное

поставщика, производителя: телеграмма, факс, телефонограмма,  
-----  
зачеркнуть ненужное зачеркнуть

радиограмма - - - -  
----- N ----- от "---" ----- г.

ООО "Передовые технологии", г. Клин Московской области, ул. Юбилейная, д. 15, тел. 1-12-25

Грузоотправитель -----  
наименование, адрес, номер телефона  
ЗАО "Машдеталь", г. Клин Московской области,  
ул. Машиностроительная, д. 3, тел. 1-44-15

Производитель -----  
наименование, адрес, номер телефона  
ООО "Передовые технологии", г. Клин Московской области,  
ул. Юбилейная, д. 15, тел. 1-12-25

Поставщик -----  
наименование, адрес, номер телефона  
-----

Страховая компания -----  
наименование, адрес, номер телефона  
-----

19 30 января 2006

Договор (контракт) на поставку товара N -- от "---" ----- г.  
24 2 февраля 2006

Счет-фактура N ----- от "---" ----- г.  
-----

Коммерческий акт N ----- от "---" ----- г.  
-----

Ветеринарное свидетельство (свидетельство) N ---- "---" -----  
----- г.  
-----

Железнодорожная накладная N ----- от "---" ----- г.  
автомобильный транспорт

Способ доставки ----- N -----  
вид транспортного средства  
2 февраля 2006

Дата отправления товара "---" ----- г.  
со станции (пристани, порта) отправления -----  
наименование  
г. Клин Московской области  
или со склада отправителя товара -----  
наименование

Дата, время, ч мин								
прибытия товара на станцию (прис- тань, порт) назна- чения	вскрытия вагона, автофургона, контейнера и других транспортных средств	выдачи товара орга- низа- цией транс- порта	доставки товара на склад организа- ции-полу- чателя	начала разгрузки	приемки товара			
					начало	при- ос- та- нов- ле- ние	во- зоб- нов- ле- ние	окончание
-	-	-	2 февраля 2006 г. 11 часов 15 минут	2 февраля 2006 г. 11 часов 15 минут	2 февраля 2006 г. 11 часов 30 минут	-	-	2 февраля 2006 г. 11 часов 55 минут

2-я страница формы N ТОРГ-2

Сведения о состоянии вагонов, автофургонов и т.д. Наличие, описание упаковочных ярлыков, пломб транспорта на отдельных местах (сертификатов, спецификаций в вагоне, контейнере) и отправительская маркировка \_\_\_\_\_

По сопроводительным транспортным документам значится:

Отметка об опломбиро- вании товара (груза), со- стояние пломб и со-	Ко- ли- чес- тво мест	Вид упа- ковки	Наименование товара (гру- за) или но- мера вагонов (контейнеров, автофургонов	Еди- ница из- ме- ре- ния	Масса брутто товара (груза) по документам		Особые отметки отправи- теля по наклад- ной
					отпра- вителя	транспорт- ной орга-	

держание от- тиска			и т.д.)			низации (станции пристани, порта)	
1	2	3	4	5	6	7	8
Не опломбирован	1000	картонные коробки	телефонный аппарат "Мечта"	штук			

Сведения о состоянии вагонов, автофургонов и т.д. Наличие, Описание установленных ярлыков, пломб транспорта на отдельных местах (сертификатов, спецификации в вагоне, контейнере) нет

фактически -----

Расхождения по количеству мест и массе в актируемой партии товара, обнаруженные на складе товарополучателя	Количество мест	Масса, кг			Степень заполнения тарного места, вагона, контейнера и т.п.
		брутто	тара	нетто	
По документам грузоотправителя	1000	-	-	-	-
Фактически поступило	998	-	-	-	-
Расхождение (+, -)	-2	-	-	-	-

Товар (наименование)	Номер места	Единица измерения		По документам поставщика значится				
		наименование	код по ОКЕИ	артикул товара	сорт	количество (масса)	цена, руб. коп.	сумма, руб. коп.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Телефонный аппарат "Мечта"		штук		а44		1000	118-00	118 000-00
				и т.д.				





должность

подписи

Представитель грузоотправителя (поставщика, производителя)

Водитель-экспедитор

ООО "Передовые технологии"

Волков И.И.

-----  
место работы, должность

-----  
подпись

-----  
расшифровка подписи

Документ, удостоверяющий полномочия \_\_\_\_\_

№ \_\_\_\_\_ выдан "\_\_\_" \_\_\_\_\_ г.

2

Акт с приложением на -- листах получил

Хохлова И.П.

Главный (старший) бухгалтер \_\_\_\_\_

-----  
подпись

-----  
расшифровка подписи

Решение руководителя \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Данный акт является основанием для предъявления претензии поставщику товара.

Обратите внимание! В акте перечисляются только те товары, по которым установлены расхождения. При этом в конце акта должна быть сделана оговорка следующего содержания: "По остальным товарно-материальным ценностям расхождений нет".

Расхождения, выявленные при приемке товара по количеству и качеству, оформляются:

- по отечественным товарам - документом Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей (форма N ТОРГ-2);

- по импортным товарам - документом Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров (форма N ТОРГ-3).

Однако, если доставка осуществлялась сторонним перевозчиком, расхождения, возникающие при приемке товара, надлежит оформить актами, в соответствии с правилами, действующими на транспорте.

Единообразный бланк такого акта предусмотрен только при получении груза, доставленного железнодорожным транспортом (Правила составления актов при перевозках грузов железнодорожным транспортом, утв. Приказом МПС России от 18 июня 2003 г. N 45).

### Глава 3. СКЛАДСКОЙ УЧЕТ

Большое значение имеет правильная организация складского учета товаров, то есть учета товаров в местах их хранения.

Складской учет может быть организован таким образом, что товары хранятся партиями. Каждой партии товара на складе отведено свое место. Постановлением Госкомстата России от 9 августа 1999 г. N 66 определено, что считать партией товара.

Партией товара считается однородный товар, поступивший по одному транспортному документу.

Допускается также считать одной партией:

а) товары, поступившие одним видом транспорта (в одной автоколонне, железнодорожном вагоне, судне, барже), независимо от количества транспортных документов (железнодорожных, водных накладных, коносаментов и т.д.);

б) товары одного наименования, поступившие одновременно по нескольким транспортным документам одного поставщика без расхождений по количеству и качеству.

На каждую партию товара, поступившую на склад, материально ответственное лицо выписывает в двух экземплярах партионную карту (форма N МХ-10). Один экземпляр карты передается в бухгалтерию, а второй остается на складе и служит регистром складского учета.

Партионную карту необходимо зарегистрировать в специальной книге. Номером поступившей партии будет порядковый номер из книги регистрации.

По мере отпуска товаров в партионной карте указываются дата отпуска, номер расходного документа и количество отпущенного товара. А в расходном документе будет указан номер партии товара.

После полного выбытия данной партии товара партионная карта закрывается. Уполномоченные лица ставят в карте свои подписи. При закрытии карты необходимо указать данные о применении норм естественной убыли. После этого карта передается в бухгалтерию для



проверки. При таком способе организации учета на складе недостачи и излишки выявляются оперативно, до проведения инвентаризации.

Пример 70. Торговое предприятие ООО "Олимп" по договору купли-продажи приобрело у оптового поставщика ООО "Передовые технологии" 1000 штук телефонных аппаратов "Панасоник". Передача товара оформлена товарной накладной N 18 от 20 января 2006 г., продавцом товара представлен также счет-фактура N 24 от 20 января 2006 г.

При приемке товара на склад торгового предприятия расхождений по ассортименту, количеству и качеству не обнаружено, о чем был составлен соответствующий акт о приемке товаров N 35 от 20 января 2006 г.

По окончании приемки товара заведующий складом на поступившую партию товара оформил партионную карту за N 35.

Выбытие данной партии товара производилось следующим образом:

- 21 января 2006 г. по товарной накладной N 48 передано покупателю ЗАО "Современник" 700 штук телефонных аппаратов;

- 25 января 2006 г. по товарной накладной N 52 передано покупателю ЗАО "Торговый дом "Бурый медведь" 300 штук телефонных аппаратов.

26 января 2006 г. партионная карта N 35 передана в бухгалтерию для проверки.

Пример заполнения партионной карты приведен в приложении 14.

Товары на складе могут храниться по наименованиям и сортам. Поступившие товары помещаются к уже находящимся на складе товарам того же наименования и сорта.

Материально ответственное лицо делает записи об оприходовании товаров в журнале учета товаров на складе (форма N ТОРГ-18).

Для каждого наименования товара в журнале отведена отдельная страница.

Если в организацию поступают однородные товары разного наименования, но по одной цене, их можно учесть на одной странице книги. Например, если поступившие по одной цене конфеты имеют разные наименования.

Рассмотрим заполнение журнала учета движения товаров на складе.

Пример 71. Торговое предприятие ООО "Олимп" по договору купли-продажи приобрело у поставщика ЗАО "Планета" 1000 штук телефонных аппаратов "Панасоник". Передача товара оформлена товарной накладной N 18 от 20 января 2006 г. Продавцом товара предоставлен также счет-фактура N 34 от 20 января 2006 г.

При приемке товара на склад торгового предприятия расхождений по ассортименту, количеству и качеству не обнаружено, о чем был составлен соответствующий акт о приемке товаров N 35 от 20 января 2006 г.

По окончании приемки товара заведующий складом на поступившую партию товара оформил партионную карту за N 35.

Выбытие данной партии товара производилось следующим образом:

- 22 января 2006 г. по товарной накладной N 48 передано покупателю ЗАО "Современник" 700 штук телефонных аппаратов;

- 25 января 2006 г. по товарной накладной N 52 передано покупателю ЗАО "Торговый дом "Бурый медведь" 300 штук телефонных аппаратов;

- 26 января 2006 г. партионная карта N 35 передана в бухгалтерию для проверки. Порядок заполнения журнала учета движения товаров на складе см. в приложении N 11.

## **Раздел VI. ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) складывается из финансового результата от реализации товаров, основных средств и иного имущества предприятия торговли и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Для определения финансового результата деятельности торговой организации предназначен счет 90 "Продажи".

В бухгалтерском учете доходы и расходы разделяются на:

- доходы и расходы от обычных видов деятельности;
- операционные доходы и расходы;
- внереализационные доходы и расходы.

Согласно п. 5 ПБУ 9/99 доходом от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка).

В торговле доходом от обычных видов деятельности является товарооборот (без учета НДС, акцизов и экспортных пошлин). Расходом от торговой деятельности являются затраты на

приобретение товаров (себестоимость товаров) и затраты, связанные с продажей товаров (расходы на продажу).

Пунктом 12 ПБУ 9/99 определено, что выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

2) сумма выручки может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Согласно п. 16 ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Относимые на счет 90 "Продажи" в течение текущего периода доходы и расходы формируют сальдо на счете 90 "Продажи". Заключительными оборотами текущего периода сальдо со счета 90 "Продажи" переносится на счет 99 "Прибыли и убытки". Счет 90 на конец отчетного периода сальдо не имеет.

По окончании месяца сравнивают дебетовый (Д) и кредитовый (К) обороты. Если сальдо получается кредитовым ( $K > Д$ ), то это означает, что организация получила прибыль от торговой деятельности. На последнюю дату отчетного месяца делают проводку: Д 90-9 К 99 "Прибыли и убытки".

Если сальдо получается дебетовым ( $Д > К$ ), то это означает, что организация получила убыток от торговой деятельности. На последнюю дату отчетного месяца делают проводку: Д 99 "Прибыли и убытки" К 90-9.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями. К прочим доходам относятся:

1) операционные доходы:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (в том числе проценты и другие доходы по ценным бумагам);

- прибыль, полученная в результате совместной деятельности по договору простого товарищества;

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции и товаров. К иным относятся нематериальные активы, материалы, векселя третьих лиц, долговые обязательства и т.п.;

- проценты по договорам займа;

- проценты, начисленные банком на остаток денежных средств на расчетном или депозитном счете;

2) внереализационные доходы:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- активы, полученные безвозмездно;

- поступления в возмещение причиненных организации убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок давности;

- курсовые разницы;

- суммы дооценки активов;

- прочие внереализационные доходы;

3) чрезвычайные доходы:

- поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности. Такими доходами могут быть страховое возмещение; стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему

использованию активов. Например, после разборки автомобиля, попавшего в ДТП, могут остаться запчасти, автошины и т.п., которые можно продать или установить на другой автомобиль.

Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, являются прочими расходами. К прочим расходам относятся:

1) операционные расходы:

- расходы, связанные с предоставлением за плату (во временное пользование) активов организации;

- расходы, связанные с участием в капиталах других организаций;

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги);

- отчисления в резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- прочие операционные расходы;

2) внереализационные расходы:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров (принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником);

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;

- суммы долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы;

- суммы уценки активов;

- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью;

- расходы на осуществление отдыха, развлечений, спортивных, культурно-просветительских и иных аналогичных мероприятий;

3) чрезвычайные расходы:

- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Информация о прочих доходах и расходах собирается на балансовом счете 91 "Прочие доходы и расходы".

По окончании месяца сравнивают дебетовый и кредитовый обороты (Д и К).

Если сальдо получается кредитовым ( $K > D$ ), то на последнюю дату отчетного месяца делают следующую проводку:

Дебет 91-9 Кредит 99 "Прибыли и убытки"

- отражена прибыль от прочих операций.

Если сальдо получается дебетовым ( $D > K$ ), то на последнюю дату отчетного месяца делают проводку:

Дебет 99 "Прибыли и убытки" Кредит 91-9

- отражен убыток по прочим операциям.

Счет 91, как и счет 90, на конец отчетного месяца также не имеет сальдо.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счетам 90 и 91, закрывают внутренними записями на субсчета 90-9 и 91-9 соответственно:

Дебет	Кредит	Сумма за отчетный год
90-1	90-9	Выручка от продаж
90-9	90-2	Себестоимость проданного товара. Расходы на продажу
90-9	90-3	НДС
90-9	90-4	Акцизы
90-9	90-5	Экспортные пошлины
91-1	91-9	Операционные доходы. Внереализационные доходы

91-9      91-2      Операционные      расходы.      Внереализационные  
расходы

Таким образом, на начало следующего года входящие остатки на счетах 90 и 91 по всем субсчетам равны нулю.

Пример 72. Определим финансовый результат работы торговой организации ООО "Оптторг" за отчетный год.

Итоговые показатели финансово-хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского учета представлены в следующей таблице:

Показатели	Сумма, руб.
Выручка от продажи товаров	12 000 000,00
Себестоимость товаров	7 500 000,00
Расходы на продажу	2 000 000,00
НДС с продаж	1 830 508,47
Прибыль от продаж	934 782,61
Арендная плата за сданное в аренду помещение	1 300 000,00
НДС с арендной платы	198 305,08
Расходы, связанные со сдачей помещения в аренду (амортизация и т.п.)	600 000,00
Проценты, полученные от размещения средств на депозитных счетах	45 000,00
Плата за расчетно-кассовое обслуживание в банке	12 000,00
Штраф и пени за невыполнение договора поставки, признанные должником	6 500,00
Убыток от прочих операций	10 000,00

1. Закрывается заключительными проводками декабря отчетный год:

Дебет 90-1 Кредит 90-9

- 12 000 000,00 руб. - переносится выручка отчетного года на счет учета результатов от продаж;

Дебет 90-9 Кредит 90-2

- 7 500 000,00 руб. - списывается себестоимость продаж отчетного года на счет учета результатов от продаж;

Дебет 90-9 Кредит 44

- 2 000 000,00 руб. - списываются расходы отчетного года на продажу на счет учета результатов от продаж;

Дебет 90-9 Кредит 90-3

- 1 830 508,47 руб. - списывается НДС на счет учета результатов от продаж;

Дебет 90-9 Кредит 99

- 669 491,53 руб. - закрывается результат от продаж на счет прибылей и убытков;

Дебет 91-1 Кредит 99

- 1 351 500 руб. (1 300 000 + 45 000 + 6500) - закрывается на счет прибылей и убытков счет учета прочих доходов;

Дебет 99 Кредит 91-2

- 820 305,08 руб. (198 305,08 + 600 000,00 + 12 000,00 + 10 000,00) - закрывается на счет прибылей и убытков счет учета прочих расходов.

Таким образом, торговая организация ООО "Оптторг" за отчетный год получила прибыль от продаж в размере 669 491,53 руб. и от прочих операций 531 194,92 руб. (1 351 500 руб. - 820 305,08 руб.).

Всего прибыль до налогообложения составила 1 200 686,44 руб.

2. На основании полученных данных формируется Отчет о прибылях и убытках (форма N 2).

Данные отчета представляются нарастающим итогом с начала года исходя из оборотов по соответствующим счетам (субсчетам) учета. Графа 4 "За аналогичный период предыдущего года" отчета заполняется на основании данных графы 3 Отчета за аналогичный квартал предыдущего года, с учетом соблюдения положений п. 10 ПБУ 4/99 по обеспечению сопоставимости данных отчетности. Форма 2, как и вся остальная бухгалтерская отчетность, составляется в тысячах (или миллионах) руб.

По строке 10 формы N 2 показывается товарооборот торговой организации за минусом НДС, акцизов и экспортных пошлин - 10 169 491,53 руб. (12 000 000 руб. - 1 830 508,47 руб.) - 10 169 тыс. руб.

По строке 20 формы N 2 показывается покупная стоимость реализованного товара 7 500 000 руб. или 7500 тыс. руб. Разница между строкой 10 и строкой 20 представляет собой валовой (маржинальный) доход от продаж и показывается в строке 29 формы N 2.

По строке 30 показываются коммерческие расходы организации торговли, учтенные на счете 44 "Расходы на продажу".

Разность строки 29 и строки 30 представляет собой прибыль от продаж и учитывается по строке 50 формы N 2.

В состав операционных доходов согласно ПБУ 9/99 включаются и отражаются по строке 090 доходы от сдачи в аренду имущества за минусом НДС с доходов - 1 102 000 руб. (1 300 000 - 198 305,08).

В состав операционных расходов согласно ПБУ 10/99 включаются и отражаются по строке 090 расходы от сдачи имущества в аренду, а также комиссии банка в размере 612 000 руб. (600 000 + 12 000).

Штрафы, пени, неустойки, полученные и уплаченные по условиям договоров, включаются в состав внереализационных доходов и расходов и отражаются по строкам 120 и 130 формы N 2.

ОТЧЕТ		
О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ		
период с 1 января		
по 31 декабря 5		
за ----- 200- г.		
Форма N 2 по ОКУД		КОДЫ
		0710002
Дата (год, месяц, число)		2005   12   31
Открытое акционерное общество		
"Оптторг"		
Организация ----- по ОКПО		111111111111
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	222222222/
	КПП	222222222
Оптовая торговля		
Вид деятельности ----- по ОКВЭД		51.36
Организационно-правовая форма/форма собственности _____		
Открытое акционерное общество/частная		
----- по ОКОПФ/ОКФС		47   12
Единица измерения: тыс. руб./-млн. руб.- по ОКЕИ		384
(ненужное зачеркнуть)		

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	10 169	9 060
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	( 7 500 )	( 8 240 )

Валовая прибыль	029	2 669	820
Коммерческие расходы	030	( 2 000 )	( 1 500 )
Управленческие расходы	040	( 0 )	( 0 )
Прибыль (убыток) от продаж	050	669	( 680 )
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению	060	45	-
Проценты к уплате	070	( - )	( - )
Доходы от участия в других организациях	080	-	-
Прочие операционные доходы	090	1 102	-
Прочие операционные расходы	100	( 612 )	( - )
Внереализационные доходы	120	7	100
Внереализационные расходы	130	( 10 )	( 1 )
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	1 201	( 581 )
Отложенные налоговые активы	141		
Отложенные налоговые обязательства	142		
Текущий налог на прибыль	150	( 288 )	( - )
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	913	-
СПРАВОЧНО. Постоянные налоговые обязательства (активы)	200		
Базовая прибыль (убыток) на акцию	201		
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	202		

## Раздел VII. ПРИМЕНЕНИЕ ПБУ 18/02 В ТОРГОВЛЕ

В рассмотренном выше примере 72 (см. разд. VI) у организации различия между бухгалтерским и налоговым учетом отсутствуют, поэтому необходимости использовать ПБУ 18/02 нет. Но на практике такое встречается крайне редко. Сегодня разница между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой прибылью отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и налоговым законодательством, - явление почти повсеместное.

В этой ситуации бухгалтеру важно понять, как те или иные различия между бухгалтерским и налоговым учетом влияют на величину прибыли.

Если речь идет, к примеру, о нормируемых расходах, то разница, возникшая между бухгалтерским и налоговым учетом и увеличивающая налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, по сравнению с бухгалтерской прибылью, постоянно будет исключаться из расчета налоговой базы. Это так называемая постоянная разница.

Постоянная разница - это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) за отчетный период, но подлежащие исключению из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как за отчетный, так и за последующие отчетные периоды.

Поскольку налоговая база в этом случае будет больше, чем в бухгалтерском учете, постоянной разнице будет соответствовать постоянное налоговое обязательство.

В бухгалтерском учете сумма постоянного налогового обязательства равняется величине, определяемой как произведение суммы постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ (п. 7 ПБУ 18/02). В бухгалтерском учете постоянное налоговое обязательство отражается по дебету счета 99 "Прибыли и убытки", субсчет 1 "Постоянное налоговое обязательство", в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" (п. 7 ПБУ 18/02).

Другими причинами образования разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью могут быть, например, различные нормы амортизационных отчислений, используемых в бухгалтерском и налоговом учете, различные принципы формирования стоимости реализованного товара и пр.

В идеальном случае, если бы между бухгалтерским и налоговым законодательством не было различий, то данные бухгалтерского учета можно было бы брать при исчислении налога на прибыль без каких-либо корректировок. В частности, если бы и в бухгалтерском, и в налоговом учете одинаково рассматривались все виды амортизируемого имущества, действовали единые правила определения их первоначальной стоимости, применялись одинаковые методы амортизации, сумма налога на прибыль составляла бы 24% от величины бухгалтерской прибыли. Такой показатель в ПБУ 18/02 назван "условным расходом (доходом) по налогу на прибыль", который отражается проводкой: Д 99 К 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль".

Пример 73. Организация купила легковой автомобиль стоимостью 695 000 руб. Срок полезного использования - 37 месяцев. Ежемесячная норма амортизации составляет 18 783,78 (695 000,00 руб. : 37 месяцев).

В соответствии с Налоговым кодексом РФ для целей налогообложения прибыли амортизация должна начисляться с коэффициентом 0,5, то есть в уменьшение прибыли должно быть отнесено 9391,89 руб. (18 783,78 руб. x 0,5).

Схематично это выглядит следующим образом.

Ежемесячно по данным бухгалтерского учета начисляется амортизация в размере 18 783,78 руб. (695 000,00 руб. : 37 месяцев) проводкой: Д 44 К 02. Сумма в 18 783,78 руб. ежемесячно уменьшает бухгалтерскую прибыль.

При этом для целей налогообложения прибыль уменьшается на 9391,89 руб. (18 783,78 руб. x 0,5).

Возникающая ежемесячная разница в размере 9391,89 руб. является вычитаемой временной разницей и образует отложенный налоговый актив (ОНА) в сумме 2254,05 руб. (9391,89 руб. x 24%).

В последующих отчетных периодах (при прекращении начисления амортизации по правилам бухгалтерского учета с 38 месяца) отложенные налоговые активы будут уменьшать сумму условного налога на прибыль, исчисленного с прибыли по данным бухгалтерского учета, поскольку в бухгалтерском учете амортизация больше начисляться не будет.

Проводка по начислению ОНА выглядит следующим образом: Д 09 "Отложенные налоговые активы" К 68 "Налог на прибыль" (на сумму 2254,05 руб.). Таким образом, ежемесячно (или ежеквартально, общей суммой на основании налоговых регистров) при начислении амортизации в бухгалтерском учете начисляется отложенный налоговый актив в размере, определяемом как произведение вычитаемой временной разницы и ставки налога на прибыль. Этот отложенный налоговый актив будет начисляться в течение 37 месяцев, а по истечении этого срока будет списываться обратными проводками по мере отражения налоговой амортизации в налоговом учете расходов будущих отчетных и налоговых периодов.

Таким образом, условный налог на прибыль (в будущих периодах), рассчитанный исходя из бухгалтерской прибыли (в которой уже не будет расходов на амортизацию, поскольку автомобиль в бухгалтерском учете полностью амортизирован) будет уменьшаться на сумму отложенного налогового актива, то есть тот налог на прибыль, который организация "переплатила" из-за использования коэффициента амортизации 0,5, будет возвращаться в будущих периодах до полного погашения налоговой стоимости автомобиля (в течение еще 37 месяцев) или до момента выбытия основного средства.

При этом ежемесячно (или ежеквартально общей суммой на основании налоговых регистров) должна делаться проводка: Д 68 "Налог на прибыль" К 09 "Отложенные налоговые активы" на сумму 2254,05 руб. (в месяц).

## ПРИЛОЖЕНИЯ

### Приложение 1

Унифицированная форма N KM-4 "Журнал кассира-операциониста", утв. Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132

### Приложение 2

Унифицированная форма N KM-5 "Журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира-операциониста", утв. Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132

### Приложение 3

Унифицированная форма N KM-6 "Справка-отчет кассира-операциониста", утв. Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132

### Приложение 4

Унифицированная форма N КО-5 "Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств", утв. Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88

### Приложение 5

Унифицированная форма N ТОРГ-29 "Товарный отчет", утв. Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132

### Приложение 6

Унифицированная форма N ТОРГ-13 "Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары", утв. Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132

### Приложение 7

Унифицированная форма N ТОРГ-23 "Товарный журнал работника мелкорозничной торговли", утв. Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132

### Приложение 8

Унифицированная форма N ТОРГ-14 "Расходно-прикладная накладная (при мелкорозничной торговле)", утв. Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132

### Приложение 9

Унифицированная форма N ТОРГ-31 "Сопроводительный реестр сдачи документов", утв. Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132

### Приложение 10

Унифицированная форма N ТОРГ-28

ООО "Оптторг"

Форма по ОКУД

Код
0330228



----- по ОКПО	111111111
организация Склад N 1	
-----	
структурное подразделение Камера (секция)	
Вид деятельности по ОКДП	51.36
Вид операции	

Номер документа	Дата составления
245	02.04.2006

КАРТОЧКА  
количественно-стоимостного учета

Товар		Раз-мер	Сорт			Единица измерения		Учет-ная цена, руб. коп.		Корреспондирующий счет		При-ме-ча-ние
наименование	код					наименование	код по ОКЕИ			счет, суб-счет	код ана-ли-ти-чес-кого уче-та	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Картофель раннеспелый, фасованный	97 3111		1			кг	166	7.00		41-1	825	

Но-мер по по-ряд-ку	Дата за-пи-си	Документ		Постав-щик или получа-тель	Це-на, руб. коп.	Приход		Расход		Остаток		Под-пи-сь, дата	
		дата	но-мер			ко-ли-чес-тво, шт.	сумма, руб. коп.	ко-ли-чес-тво, шт.	сумма, руб. коп.	ко-ли-чес-тво, шт.	сумма, руб. коп.		
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
		02.04.2006	186	Получено от ООО "Сахар"	7.00	4000	28 000.00				1000	12 000.00	
		06.04.2006	513	Получено от ООО "Рафинад"	7.00	2000	14 000.00				2000	24 000.00	
		10.04.2006	356	Отпущено ЗАО "Магазин" N 1				5000	35 000.00	1000	7 000.00		
				и т.д.									

Оборотная сторона формы N ТОРГ-28

Но-мер по по-ряд-ку	Дата за-пи-си	Документ		Постав-щик или получа-тель	Це-на, руб. коп.	Приход		Расход		Остаток		Под-пи-сь, дата
		дата	но-мер			ко-ли-чес-тво, шт.	сумма, руб. коп.	ко-ли-чес-тво, шт.	сумма, руб. коп.	ко-ли-чес-тво, шт.	сумма, руб. коп.	

14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
				и т.д.								

Приложение 11

Унифицированная форма N ТОРГ-18

Образец обложки

ООО "Оптторг"	Форма по ОКУД	Код
----- по ОКПО		0330218
организация, адрес		11111111111
Склад N 1		
-----		
структурное подразделение	Вид деятельности по ОКДП	51.36

ЖУРНАЛ  
УЧЕТА ДВИЖЕНИЯ ТОВАРОВ НА СКЛАДЕ  
2006  
ЗА ---- Г.

Лицо, ответственное за ведение журнала ----- кладовщик Сидоров В.И.  
----- должность фамилия, имя,  
----- отчество  
Наименование товара ----- картофель раннеспелый, фасованный по 5 кг  
----- кг  
Единица измерения ----- наименование

Дата	Номер документа	Приход	Расход	Остаток	Примечание	
1	2	3	4	5	6	7
02.04.2006	186	4000		4000	от ООО "Овощ"	
06.04.2006	513	2000		6000	от ООО "Фрукт"	
10.04.2006	356		5000	1000	ЗАО	

					"Маг. N 1"	
			И Т.Д.			

		Коды
	Форма по ОКУД ат	0345009
ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНАЯ НАКЛАДНАЯ ----- N	серия	111
	Дата составления	
Грузоотправитель	ООО "Передовые технологии" г. Клин Московской области, ул. Юбилейная, д. 15, тел. 111111	2222222
	полное наименование организации, адрес, номер телефона	
Грузополучатель	ООО "Олимп" г. Москва, ул. Правды, 118 р/с 4070281050000001145 в ОАО АКБ "Престиж" г. Москва БИК 004455221 в/с 30101810400000000239	1111111
	полное наименование организации, адрес, номер телефона	
Платательщик	ООО "Олимп" г. Москва, ул. Правды, 118 р/с 4070281050000001145 в ОАО АКБ "Престиж" г. Москва БИК 004455221 в/с 30101810400000000239	1111111
	полное наименование организации, адрес, банковские реквизиты	

1. ТОВАРНЫЙ РАЗДЕЛ (заполняется грузоотправителем)

Код про-дукции (но-мен-кла-	Номер преи-ску-ранта и до-пол-нения	Арти-кул или номер по преи-ску-	Коли-чест-во	Цена, руб. коп.	Наимено-вание продукции, товара (груза), ТУ, марка размер,	Еди-ница из-ме-рения	Вид упа-ков-ки	Коли-чест-во мест	Масса, т	Сумма руб. коп.	Поряд-ковый номер записи по склад-ской
-----------------------------	-------------------------------------	---------------------------------	--------------	-----------------	--	----------------------	----------------	-------------------	----------	-----------------	--

тур- ный но- мер)	к не- му	ранту			сорт						карто- теке (грузо- отпра- вителю, грузо- получа- телю)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
002535			1000	1000-00	Телефонный аппарат "Панасоник"	шт.	кор.	1000	0,3	1 000 000,00	41

Товарная накладная имеет

продолжение на ----- листов, на бланках за N \_\_\_\_\_  
один

и содержит ----- порядковых номеров записей  
прописью

Всего \_\_\_\_\_ Масса груза - \_\_\_\_\_ т  
наименований \_\_\_\_\_ (нетто) -----  
прописью прописью

Всего мест ----- Масса груза - \_\_\_\_\_ т  
прописью (брутто) -----  
прописью прописью

Наценка, %	
Складские или тран- спортные расходы	
Всего к оплате	

44 "18" февраля 2006

Приложение (паспорта, сертификаты  
одном

и т.п.) на ----- листах \_\_\_\_\_  
прописью

Всего отпущено  
один миллион  
сто восемьдесят  
тысяч \_\_\_\_\_ 0

на сумму ----- руб. ---- коп.  
прописью

Отпуск разрешил -----  
нач. отдела продаж

По доверенности N --- от -- ----- г.  
ЗАО "Транс-Универсал"

выданной -----  
водителем

Груз к перевозке принял -----  
должность  
Сухов А.Г.

-----  
подпись расшифровка подписи

должность  
 Семенов И.П.  
 -----  
 подпись    расшифровка подписи

Главный (старший)  
 бухгалтер

должность  
 Веденеев С.С.  
 -----  
 подпись    расшифровка подписи

Отпуск груза менеджер  
 произвел -----  
 должность  
 Герасимов А.Г.  
 -----  
 подпись    расшифровка подписи

"18" февраля 2006  
 М.П.    --    -----    ----    г.

(При личном приеме товара по количеству и ассортименту)

зав. складом  
 -----  
 Груз получил грузополучатель -----  
 должность  
 Суслов А.Г.  
 -----  
 подпись    расшифровка подписи

2. ТРАНСПОРТНЫЙ РАЗДЕЛ

Регистрационный N _____ Серия _____ N _____		
18 февраля 2006		
Срок доставки груза "---" ----- г.	ТТН N	102
ЗАО "Транс-Универсал", г. Клин Московской области, тел. 555555, р/с 40702810500000001425 в ОАО АКБ "Восход", г. Клин, БИК 004422345 к/с 30101810500000000921		
Организация ----- наименование, адрес, номер телефона банковские реквизиты	К путевому листу N	45 от 18.02.2006
ГАЗ 11111		
Автомобиль ----- Государственный номерной знак ----- марка		
Заказчик (платательщик) ----- наименование, адрес, номер телефона банковские реквизиты		
ООО "Передовые технологии", г. Клин Московской области, ул. Юбилейная, д. 15, тел. 222222	р/с 40702810600000000958 в ОАО АКБ "Восход", г. Клин, БИК 004422345, к/с 30101810500000000921	
Сухов Андрей Григорьевич 3333		
Водитель ----- Удостоверение N ----- фамилия, имя, отчество		
стандартная, ограниченная	коммерческая	
Лицензионная карточка ----- Вид перевозки ----- Код		111
ненужное зачеркнуть 333 вв 222		
Регистрационный N ----- Серия ----- N ----- г. Клин, ул. Юбилейная, д. 15	г. Москва, ул. Правды, 118	
Пункт погрузки ----- Пункт разгрузки ----- Маршрут		10
адрес, номер телефона	адрес, номер телефона	
Переадресовка	1. Прицеп _____ Государственный номерной знак _____ марка	Гаражный номер
наименование и адрес	2. Прицеп _____ Государственный номерной знак _____ марка	Гаражный номер
нового грузополучателя, номер распоряжения,		
подпись ответственного лица		

СВЕДЕНИЯ О ГРУЗЕ

Краткое наименование груза	С грузом следуют документы	Вид упаковки	Количество мест	Способ определения массы	Код груза	Номер контейнера	Класс груза	Масса брутто, т
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Телефонный аппарат "Панасоник"	Сертификат качества 1111 Счет-фактура 104 от 18.02.2006	кор.	1000	взвешивание	11	-	2	0,3
2.								
3.								
							Итого: масса брутто, т	0,3

Указанный груз с исправной пломбой, тарой и упаковкой \_\_\_\_\_ мест -----

Массой брутто ----- т к перевозке 20.02.2006

менеджер \_\_\_\_\_ прописью Герасимов А.Г.

Сдал \_\_\_\_\_ должность \_\_\_\_\_

Принял водитель-экспедитор \_\_\_\_\_ место для \_\_\_\_\_

подпись \_\_\_\_\_ расшифровка подписи \_\_\_\_\_ штамп \_\_\_\_\_

одна тысяча- Количество ча | Указанный груз с исправной пломбой, тарой и упаковкой \_\_\_\_\_ мест -----

Массой брутто ----- т | Массой брутто ----- т

прописью \_\_\_\_\_ прописью \_\_\_\_\_

Сдал \_\_\_\_\_ должность \_\_\_\_\_

Принял \_\_\_\_\_ место для \_\_\_\_\_

подпись \_\_\_\_\_ расшифровка подписи \_\_\_\_\_ штамп \_\_\_\_\_

одна ты- Количество сьяча | Отметки

Колличество 1 | Отметки

ездок, заездов | о составленных

актах -----

0,3 оттиск прописью | 0,3 оттиск прописью | Транспортные услуги

счет N 7 от

Сухов А.Г. | -----

Судлов А.Г. | -----

ПОГРУЗОЧНО-РАЗГРУЗОЧНЫЕ ОПЕРАЦИИ								
операция	исполнитель (автовладелец, получатель, отправитель)	дополнительные операции (наименование, количество)	механизм, грузо-подъемность, емкость	способ		дата (число, месяц, время, ч, мин.)	время допол- нитель- ных	подпись ответс- твенно- го лица
				ручной, механиз- зиро-	код			



				ковша	ванный, нали- вом, самос- валом		прибы- тия	убы- тия	опера- ций, мин.	
10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
погрузка	ООО "Передовые технологии"			ручной	1	18.02/ 10-15	18.02/ 11-15	-		
разгруз- ка	ООО "Олимп"			ручной	1	18.02/ 13-10	18.02/ 14-10	-		

ПРОЧИЕ СВЕДЕНИЯ (заполняется организацией, владельцем автотранспорта)												
расстояние перевозки по группам дорог, км					код экс-пе-ди-ро-ва-ния гру-за	за транс-портные услуги		сумма штрафа за не-пра-виль-ное оформ-ление доку-ментов, руб. коп.	поправочный коэффициент		время простоя, ч, мин.	
все-го	в гор.	I гр.	II гр.	III гр.		с кли-ента	причи-тается водителю		рас-ценка водителю	ос-нов-ной тариф	под погруз-кой	под раз-груз-кой
20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32
200	30	179			-			-			1 ч	1 ч

Таксировка: \_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Расчет стоимости	За тон-ны	За тон-но-км	Погру-зочно-раз-груз-очные рабо-ты,	Недог-рузка авто-мобиля и при-цепа	Экс-пе-ди-ро-ва-ние	Сверхнор-мативный простой, ч, мин.		За сроч-ность зака-за	За спе-ци-аль-ный транс-порт	Про-чие доп-латы	Все-го
						пог-	раз-				

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

			тонн			руз- ке	груз- ке				
	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43
Выполнено											
Расценка, руб. коп.											
К оплате, руб. коп.											

\_\_\_\_\_

Таксировщик

\_\_\_\_\_

подпись

\_\_\_\_\_

расшифровка  
подписи

	Код
ЗАО "Телефон", г. Москва, ул. Современная, д. 16 ----- по ОКПО	0330212
организация-грузоотправитель, адрес, р/с 407028106000000844 в ОАО АКБ "Приход", г. Москва -----	222222222
телефон, факс, банковские реквизиты БИК 004411345 к/с 30101810500000000957 -----	
структурное подразделение Вид деятельности по ОКДП	
ОАО "Металлоконструкция", г. Королев, ул. Фестивальная, д. 18, р/с 407028106000000845, в ОАО АКБ "Взнос", г. Королев, БИК 004455228 к/с 30101810400000000881	
Грузополучатель ----- по ОКПО	333333333
организация, адрес, телефон, факс, банковские реквизиты	
ЗАО "Телефон", г. Москва, ул. Современная, д. 16 р/с 407028106000000844 в ОАО АКБ "Приход", г. Москва, БИК 004411345 к/с 30101810500000000957	
Поставщик ----- по ОКПО	222222222
организация, адрес, телефон, факс, банковские реквизиты	
ООО "Олимп", г. Москва, ул. Правды, 118, р/с 407028105000001145 в ОАО АКБ "Престиж", г. Москва, БИК 004455221 к/с 30101810400000000239	
Платательщик ----- по ОКПО	111111111
организация, адрес, телефон, факс, банковские реквизиты	
Основание -----	номер
договор	5
договор, заказ-наряд	дата
	15 января

Транспортная накладная

	2006 г.
номер	
дата	
Вид операции	

ТОВАРНАЯ НАКЛАДНАЯ

Номер документа	Дата составления
8	23.01.2006

Но- мер по по- ряд- ку	Товар		Единица измерения		Вид упа- ков- ки	Количество		Масса брут- то	Коли- чест- во (мас- са нет- то)	Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.	НДС		Сумма с учетом НДС руб. коп.
	наименование, характеристи- ка, сорт, ар- тикул товара	код	наиме- нова- ние	код по ОКЕИ		в од- ном мес- те	мест, штук					став- ка, %	сумма, руб. коп.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Внутренняя телефонная станция "Сигнал"	333	штук	796	кор.	1	1		1	100 000-00	100 000-00	18	18 000-00	118 000-00
					и т.д.									

Итого							1		1	X	100 000-00	X	18 000-00	118 000-00

Оборотная сторона формы N ТОРГ-12

Но- мер по по- ряд- ку	Товар		Единица измерения		Вид упа- ков- ки	Количество		Масса брут- то	Коли- чест- во (мас- са нет- то)	Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.	НДС		Сумма с учетом НДС руб. коп.
	наименование, характеристи- ка, сорт, ар- тикул товара	код	наиме- нова- ние	код по ОКЕИ		в од- ном мес- те	мест, штук					став- ка, %	сумма, руб. коп.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15



<p>_____ расшифровка подписи</p> <p>Главный (старший) бухгалтер Золотарев С.С.</p> <p>_____ расшифровка подписи</p> <p>Отпуск груза произвел _____ Кладовщик _____ должность Миронова П.П.</p> <p>_____ расшифровка подписи января 2006 М.П. "23" _____ года</p>	<p>Груз принял _____ должность</p> <p>_____ расшифровка подписи</p> <p>Груз получил грузополучатель зав. складом</p> <p>_____ должность Сергеев Р.Т.</p> <p>_____ расшифровка подписи января 2006 М.П. "23" _____ года</p>
--	--

ООО "Олимп"	Форма по ОКУД	Код	0335010
-----	по ОКПО		
организация			
структурное подразделение	Вид деятельности по ОКДП		
	Камера		
	Вид операции		

ПАРТИОННАЯ КАРТА	Номер документа	Дата составления
	35	20.01.2006

Телефонный аппарат "Панасоник"  
 Товар (культура) ----- Код 0044  
 наименование  
 зав. складом Гришко О.М.  
 Материально ответственное лицо -----  
 должность фамилия, и.о.  
 Веденеев В.А.  
 Товаровед -----  
 фамилия, и.о.  
 35 20 января 2006  
 Акт о приеме товара N ----- от "--" ----- года  
 24 20 января 2006  
 Счет-фактура по приходу N ----- от "--" ----- года

Накладная		Отправитель, получатель	Вид транспорта	Место (станция, пристань, порт) отправления, получателя	Единица измерения		Количество мест, штук	Масса, кг													
					наименование	код по ОКЕИ		брутто	тара		нетто	в том числе									
дата	номер								одного места	всего		I сорт		II сорт		нестандарт		отходы			
1	2										процент	кг	процент	кг	процент	кг			процент	кг	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
		Приход																			



20.01.2006	18	ЗАО "Планета"	а/м УАЗ	г. Клин Московс- кой области	штук	736	1000													
		Итого приход		и т.д.			1000													
		Расход																		
21.01.2006	48	ЗАО "Современ- ник"	а/м Нива	г. Москва	штук	736	700													
25.01.2006	52	ЗАО "Торговый дом "Бурий медведь"	а/м ВАЗ	г. Москва	штук	736	300													
		Итого расход		и т.д.			1000													
		Остаток																		
Потери в пределах норм естественной убыли										-	X	-	X	-	X	-	-	-	X	-
Окончательный результат (+, -)										-	X	-	X	-	X	-	-	-	X	-

Оборотная сторона формы N МХ-10

26 января 2006 телефонный

По данной партии на "----" ----- года товара -----  
аппарат "Панасоник"

----- в наличии не имеется.

наименование товара

Гришко О.М.

Заведующий складом \_\_\_\_\_

подпись

расшифровка подписи

Веденеев В.А.

Товаровед \_\_\_\_\_

подпись

расшифровка подписи

Расчет естественной убыли

составил \_\_\_\_\_

должность

подпись

расшифровка подписи

## ОГЛАВЛЕНИЕ

### Список сокращений

#### Раздел I. Оптовая, розничная и посредническая торговля. Роль договора в хозяйственной практике

##### Глава 1. Посреднические договоры

§ а. Договор комиссии

§ б. Агентский договор

#### Раздел II. Поступление товаров

##### Глава 1. Учет операций в зависимости от момента перехода права собственности

§ а. Общепринятый момент перехода права собственности

§ б. Особый порядок перехода права собственности

§ в. Переход права собственности без установления фактического контроля над товаром

§ г. Неотфактурованная поставка

§ д. Ответственное хранение

Нарушение условия о количестве товара

Нарушение условия об ассортименте товара

Передача товара ненадлежащего качества

Передача товара без тары и (или) упаковки либо в ненадлежащей таре и (или) упаковке

##### Глава 2. Приобретение товаров при различных вариантах согласования цены

§ а. Определение цены товара через валютные единицы

Учет суммовых разниц

§ б. Предоставление скидок

Бухгалтерский учет скидок

##### Глава 3. Частичная и полная предоплата по договору

§ а. Полная предварительная оплата

§ б. Авансирование с последующим окончательным расчетом

##### Глава 4. Различные формы оплаты товара

§ а. Оплата в безналичном порядке и наличными деньгами

§ б. Неденежные формы расчетов

Прекращение обязательства зачетом

##### Глава 5. Приобретение товаров у физических лиц

##### Глава 6. Оценка товаров в организациях розничной торговли

##### Глава 7. Поступление товаров по иным основаниям

#### Раздел III. Расходы на продажу

Товар в торговую организацию завозит транспортная компания по договору о перевозке грузов

Торговая организация завозит товар собственным транспортом

#### Раздел IV. Выбытие товаров

##### Глава 1. Учет продаж в розничной торговле

Учет товаров ведется по продажным ценам

Учет товаров ведется по покупным ценам

##### Глава 2. Учет продаж в оптовой торговле

Метод списания по стоимости единицы товара

Метод списания по средней себестоимости

Метод списания по ФИФО

Метод списания по ЛИФО

Выбытие товаров в зависимости от условий договора

#### Раздел V. Учет движения товара

##### Глава 1. Документы на передачу товара

Передача товара осуществляется в месте нахождения товара

Передача товара в месте нахождения покупателя

Передача товара лицу, указанному в договоре в качестве получателя

##### Глава 2. Приемка товаров

##### Глава 3. Складской учет

#### Раздел VI. Финансовый результат. Налогообложение

#### Раздел VII. Применение ПБУ 18/02 в торговле

#### Приложения

Приложение 1. Унифицированная форма N KM-4 "Журнал кассира-операциониста"

Приложение 2. Унифицированная форма N KM-5 "Журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира-операциониста"

Приложение 3. Унифицированная форма N KM-6 "Справка-отчет кассира-операциониста"

Приложение 4. Унифицированная форма N KO-5 "Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств"

- Приложение 5. Унифицированная форма N ТОРГ-29 "Товарный отчет"
- Приложение 6. Унифицированная форма N ТОРГ-13 "Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары"
- Приложение 7. Унифицированная форма N ТОРГ-23 "Товарный журнал работника мелкорозничной торговли"
- Приложение 8. Унифицированная форма N ТОРГ-14 "Расходно-прикладная накладная (при мелкорозничной торговле)"
- Приложение 9. Унифицированная форма N ТОРГ-31 "Сопроводительный реестр сдачи документов"
- Приложение 10. Унифицированная форма N ТОРГ-28 "Карточка количественно-стоимостного учета"
- Приложение 11. Унифицированная форма N ТОРГ-18 "Журнал учета движения товаров на складе"
- Приложение 12. Типовая межотраслевая форма N 1-Т "Товарно-транспортная накладная"
- Приложение 13. Унифицированная форма N ТОРГ-12 "Товарная накладная"
- Приложение 14. Унифицированная форма N МХ-10 "Партионная карта"

THE BOOK IS MADE BY

**AXI-ROSE**

AXI-ROSE@YA.RU