ИЖЕВСКИЙ МОНТАЖНЫЙ ТЕХНИКУМ

#### Курсовой проект по бухгалтерскому учету

**на тему:** **Учет товарных операций в оптовой торговле**

##### **Выполнила:** студентка гр. БУ-51 ст. № БУ-99-004

Короткова Е.А.

**Проверила:** Холмогорова Л.В.

Ижевск, 2000 г.

**Содержание**

Стр.

Введение. 3

1. Обзор литературы. 8
2. Экономическое содержание 30

2.1. Понятие оптовой торговли. 30

2.2. Цена товара и его контроль. 32

2.3. Учет поступления товаров. 37

2.4. Учет товарных потерь. 47

2.5. Учет переоценки товаров. 53

2.6. Учет товаров в местах хранения и отчетность материально ответственных лиц. 54

2.7. Учет товарных запасов в бухгалтерии. 57

2.8. Учет тары. 58

2.9. Инвентаризация товаров и тары на складах. 61

1. Усовершенствование учета в оптовой торговле. 66
2. Выводы и предложения. 71

Список использованной литературы. 73

Приложение. 75

**ВВЕДЕНИЕ**

Среди многообразия хозяйственных операций на оптовом торговом предприятии учет товарных операций является наиболее трудоемким. Одна из основных задач бухгалтерского учета товарных операций в оптовой торговле состоит в правильной организации учета, позволяющей своевременно получать информацию о ходе поступления товаров, о вы­полнении договорных обязательств поставщиками и получателями продукции, о состоянии товарных запасов, о ходе отгрузки и реализации ценностей и контроле за их сохранностью. При этом руководствуются следующими основными принципами:

* единство показателей бухгалтерского учета при реализации товаров предприятиям розничной торговли, общественного питания или другому оптовому предприятию, при отгрузке товаров со складов (складской товарооборот) или отгрузке товаров покупателям непо­средственно поставщиком без завоза на оптовый склад (транзитный оборот, который делится на оборот с участием и на оборот без уча­стия оптового предприятия);
* возможность получения оперативной учетной информации о хозяй­ственной деятельности предприятия (например, за день);
* учет товаров и тары в соответствии с разделением материальной от­ветственности по каждому лицу или бригаде согласно договору о ма­териальной ответственности, заключаемому с сотрудником или бри­гадой (администрация может предъявить претензии к нарушителям учета);
* учет товаров и тары в натурально-стоимостном выражении; на опто­вых предприятиях товары учитываются по сортам, количеству, ценам и стоимости, материально ответственное лицо отчитывается по то­варам в разрезе каждого наименования;
* единство оценки товаров при их оприходовании и списании в расход (так, если товары были оприходованы по продажным ценам, то и списываться они должны по этим же ценам).

**ПОЛОЖЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ**

**«УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ»**

Приложение к приказу Минфина РФ

от 28 июля 1994 года № 100

**1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

**1.1.** Настоящее Положение устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики предприятия. Под предприятием в дальнейшей понимаются предприятия и организации, являющиеся юридическим лицом по законодательству Российской Федерации, включая учреждения и организации, основная деятельность которых финансируется за счет средств бюджета.

Настоящее Положение является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации и должно применяться с учетом других Положений по бухгалтерскому учету.

**1.2.** Для целей настоящего Положения под учетной политикой предприятия понимается выбранная им совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной (уставной и иной) деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации и иные соответствующие способы, методы и приемы.

**1.3.** Настоящее Положение распространяется:

в части формирования учетной политики — на предприятия независимо от форм собственности;

в части раскрытия учетной политики — на предприятия, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе.

**2. ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ**

**2.1.** Учетная политика предприятия формируется руководителем предприятия на основе настоящего Положения, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

**2.2.** При формировании учетной политики предполагается, что:

имущество и обязательства предприятия существуют обособлено от имущества и обязательств собственников этого предприятия и других предприятий (допущение имущественной обособленности предприятия);

предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности предприятия);

выбранная предприятием учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

**2.3.** Учетная политика предприятия должна обеспечивать:

полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);

большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская создания скрытых резервов) (требование осмотрительности);

отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной дея­тельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета (требование непротиворечивости);

рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия (требование рациональности).

**2.4.** При формировании учетной политики предприятия по конкретному направлению (вопросу) ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из не­скольких, допускаемых законодательными и нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтер­ского учета в Российской Федерации. Если указанная система не устанавливает способа ведения бухгалтерского учета по конке ному вопросу, то при формировании учетной политики осуществляется разработка предприятием соответствующего способа исходя из настоящего и иных Положений по бухгалтерскому учету.

**2.5.** Учетная политика предприятия подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением и т.п.) предприятия.

Способы ведения бухгалтерского учета, отобранные предприятием при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом издания соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми структурными подразделениями прей приятия (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места расположения.

Вновь созданное предприятие оформляет избранную им учетную политику в соответствии с настоящим пунктом до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Избранная предприятием учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

**2.6.** Изменения в учетной политике предприятия могут иметь место в случае: реорганизации предприятия (слияния, разделения, присоединения); смены собственников; изменений законодательства Российской Федерации или в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации; разработки новых способов бухгалтерского учета.

Изменение в учетной политике должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном пунктом 2.5 настоящего Положения.

Последствия изменений в учетной политике, не связанные с изменением законодательства Российской Федерации, должны быть оценены в стоимостном выражении. Оценка в стоимостном выражении последствий изменений в учетной политике производится на основании выверенных предприятием данных на дату (первое число месяца), с которой применяются измененные способы ведения бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет движения товаров на складе обычно ведется дельно по каждому наименованию в количественном и стоимостном выражении. При ведении складского учета по партиям (товары, поступившие по одному документу) можно определить покупную стоимость отпущенных на реализацию товаров на основании данных первичных документов. При сортовом способе учета на складе возможны трудности определения цены отгружаемых товаров вследствие различной цены партий одного сорта. Поэтому чаще всего для определения покупной цены поступивших товаров (следовательно, стоимости, по которой списываются товары на реализацию) используется один из способов:

* по средней себестоимости;
* по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);
* по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО);
* по себестоимости каждой единицы.

Согласно выбранной учетной политике на предприятии устанавливается метод учета реализации товаров, то есть момент, когда товары считаются проданными. Моментом реализации товаров может быть признана оплата товаров (поступление денежных средств на счета и в кассу торгового предприятия). Нормативными актами предусмотрено, что предприятия обязаны вести учет по методу начислений (исключения составляют малые предприятия). Кроме того, момент реализации для целей налогообложения может не совпадать с принятым учетным способом.

Отгрузка товаров оптовыми предприятиями торговли производится покупателям в соответствии с заключенными договорами. В зависимости от способы отгрузки оформляются различные документы на отпуск товара: накладные, спецификации, товарно-транспортные накладные, железнодорожные накладные и другие документы; при этом счета-фактуры выписываются обязательно. Данные первичных документов отражаются на вторичных бухгалтерских документах, на основании которых составляются регистры бухгалтерского учета.

Аналитический учет реализации ведется в разрезе товаров, материально ответственных лиц, покупателей.

Материально ответственные лица результаты отпуска товаров объединяют в товарном отчете, в котором каждый расходный документ записывается отдельной строкой, после чего подсчитывается общая сумма расхода товаров за отчетный период. Все оправдательные документы, подтверждающие движение товара, материально ответственные лица вместе с товарным отчетом представляют в бухгалтерию отчетной организации.

**Учет реализации в момент оплаты товара.**

Реализация товаров может быть осуществлена и на основе бартерного (товарообменного) договора. Оприходование товара влечет за собой возникновение задолженности поставщику, что фиксируется проводкой:

*Дт 41-1 "Товары на складах"*

*Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям"*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".*

При отгрузке товара (когда момент реализации совпадает с отгрузкой) происходит гашение задолженности поставщику. Данная операция отражается по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции со счетом реализации, после чего проводится взаимозачет, что влечет изменение по дебету счета 60 в корреспонденции с кредитом счета 62. Операцию отгрузки товара по бартеру и взаимозачет в данной ситуации (когда товар сначала получен, а потом отгружается обмениваемый) можно объединить в одну запись:

*Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"*

*Кт 46 "Реализация продукции (работ и услуг)".*

Не следует забывать о начислении НДС с данной операции, что можно отразить проводкой на его сумму:

*Дт 46 "Реализация продукции (работ и услуг)"*

*Кт 68 "Расчеты с бюджетом по НДС"*

**ПРИМЕР:** На складе оптового торгового предприятия на основании счета-фактуры, полученной от поставщика, оприходована продукция II по покупным ценам на сумму 1000 тыс. руб. Отдельной строкой в счете-фактуре указан НДС в сумме 200 тыс. руб. Поставщику, таким образом, причитается в итоге 1200 тыс. руб.

Наценка оптовой организации составляет 15% (и ее сумма равна 150 тыс. руб. (1000 : 100 х 15). НДС исчисляется по ставке 20% и его сумма с продажной стоимости товара равна 230 тыс. руб. ((1000 + 150):100 х 20). Покупателю в итоге выставляется счет на сумму 1380 тыс. руб. (1000 + 150 + 230). Допустим, что все издержки обращения собраны на счете 44 "Издержки обращения" и составляют сумму, равную 100 тыс. руб. Учет реализации производится в момент оплаты.

1. Оприходование товаров отражается проводкой:

*Дт 41 "Товары" - на учетную стоимость товаров 1000*

*Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" - на сумму НДС по полученному товару 200*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на общую задолженность поставщику 1200*

2. Отгрузка товаров отражается по учетной стоимости:

*Дт 45 "Товары отгруженные" 1000*

*Кт 41-1 "Товары на складах" 1000*

3. Оплата средств с расчетного счета поставщику товара фиксируется записью:

*Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 1200*

*Кт 51 "Расчетный счет" 1200*

4. Предъявлен к зачету НДС, уплаченный поставщику:

*Дт 68 "Расчеты с бюджетом" 200*

*Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям" 200*

5. Оплачен товар покупателем на расчетный счет, что отражается проводкой:

*Дт 51 "Расчетный счет" 1380*

*Кт 46 "Реализация продукции (работ г услуг)" 1380*

6. Списываются реализованные товары по учетной цене:

*Дт 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 1000*

*Кт 45 "Товары отгруженные" 1000*

7. Начислен в бюджет НДС на реализованные товары:

*Дт 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 230*

*Кт 68 "Расчеты с бюджетом" 230*

8. Перечисление НДС в бюджет с расчетного счета отражается проводкой (230 - 200):

*Дт 68 "Расчеты с бюджетом" 30*

*Кт 51 "Расчетный счет" 30*

9. Списаны издержки обращения прямо на счет реализации (данный порядок отражен в учетной политике предприятия):

*Дт 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 100*

*Кт 44 "Издержки обращения" 100*

10. Учтена прибыль от реализации товаров (кредитовое сальдо счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" равно 1380 - (1000 + 230 + 100) = 50):

*Дт 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 50*

*Кт 80 "Прибыли и убытки" 50*

При этом следует помнить, что при осуществлении предприятием обмена продукцией выручка для целей налогообложения определяется исходя из средней цены реализации такого или аналогичного товара, рассчитанной за месяц, в котором осуществлялась указанная сделка, а в случае отсутствия такой реализации - исходя из цены последней реализации, но не ниже фактической себестоимости. Наряду с НДС на основании данной величины рассчитывается и налог на прибыль. Таким образом, отраженная в бартерном договоре цена товара не играет роли при исчислении налогов (как на прибыль, так и НДС).

**1. ОБЗОР ЛИТЕРАТУРЫ**

**Налогообложение и учет операций по договорам комиссии**

**в оптовой торговле.**

Постановлением Правительства РФ от 26.09.1994г. №1090 были утверждены «Правила комиссионной торговли непродовольственными товарами в рыночной торговле», а Комитетом РФ по торговле 07.12.1994г. – «Инструкция о порядке оформления комиссионный операций» и «Ведение бухгалтерского учета комиссионной торговле» №99. Однако применение этих документов в оптовой торговле идет с большим трудом.

А теперь рассмотрим некоторые проблемы учета и налогообложения торговых операций в оптовой торговле по договорам комиссии:

**По применению счета 004 «Товары, принятые на комиссию».**

**Пантелеев Н.В** и **Голомазова Л.А.** (17) считают, что в среде практических работников нет ясностей в вопросе применения этого забалансового счета.

В соответствии с общей характеристикой забалансовых счетов на них должны учитываться ценности, не принадлежащие предприятию, но находящиеся у него на хранении, в использовании и распоряжении. Следовательно, чтобы товар, принятый на комиссию, взять на забалансовый счет, он должен поступить на предприятие, и принят на ответственное хранение. Если в розничной торговле товар поступает в магазин для комиссионной продажи, то в оптовой торговле товар, взятый на комиссионную продажу, как правило, комиссионеру не поставляется, а транзитом отгружается в адрес покупателю, поэтому предприятия-комиссионеры, как правило, такой товар на забалансовый счет не берут.

По нашему мнению, комиссионер в любых случаях должен вести учет товаров, принятых на комиссию, поскольку им заключен договор с покупателем от своего имени; на него возлагаются таможенные процедуры, сопровождение груза до покупателя; он получает подтверждение от покупателя о поступлении груза.

При поступлении товара на продажу или получении от комитента извещения с транспортными документами на отгрузку товара в адрес покупателя, комиссионер данный товар берет на учет по счету 004 с отражением его количества в натуральном выражении и по продажной стоимости, указанной комитентом.

Получив извещение от покупателя о поступлении товара и отсутствии претензий по его количеству и качеству, комиссионер списывает товар со счета 004.

**По применению счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».**

В некоторых отраслях народного хозяйства комиссионной торговли теоретически не было, а практически она была. Так, снабженческо-сбытовые организации в отдельных отраслях занимались централизованным распределением и сбытом продукции этих отраслей.

Договоры на централизованный сбыт продукции, заключенные между сбытовой организацией и предприятиями, предусматривали транзитные поставки продукции от поставщика прямо в адрес покупателя и участие или неучастие сбытовых организаций, как посредников в расчетах между поставщиком и покупателями. По существу, это была негласная комиссионная торговля (с участием в расчетах) и поручение (без участия в расчетах).

В соответствии с характеристикой счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», данной в «Инструкции по применению плана счетов», снабженческо-сбытовая организация, поставляющая продукцию транзитом и участвующая как посредник в расчетах между покупателем и поставщиком, учитывает эти операции по дебету счета 46 в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а по кредиту счета 46 отражает их продажную стоимость в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При поставке продукции транзитом и без участия снабженческо-сбытовой организации в расчетах между покупателем и поставщиком такие поставки на счете 46 не отражаются. В подобных случаях на счету 46 показывается только валовой доход по организации поставки продукции.

В инструкции по составлению годового отчета за 1996 год пункт 3.1 изменен, в нем исключены слова «валовой доход от реализации товара», а продажа товаров включена в «выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг».

Следовательно, при комиссионной продаже комиссионер должен по кредиту счета 46 отразить фактическую продажную стоимость товара.

На практике **неоднозначно трактуют вопросы обложения комиссионера налогом на добавленную стоимость.** В частности, комиссионер, выполняя договоры комиссии, оплачивает за счет средств комитента расходы по транспортировке товара, оформлению таможенных документов и т.п. Комитент в порядке аванса перечисляет комиссионеру денежные средства на оплату этих расходов.

Местные налоговые службы, руководствуясь п.9 Инструкции ГНС РФ от 11.10.1995г. «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» №39, считают, что эти авансы поступили в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ, а значит, подлежат обложению налогом на добавленную стоимость. Но ведь эти средства поступают от комитента для оплаты услуг третьих лиц, с которыми у комитента нет таких договорных отношений. Вот если бы комиссионер перечислил их третьим лицам в счет оказания услуг, то тогда бы третье лицо заплатило НДС с полученного аванса. Комиссионер же, на наш взгляд, должен платить НДС только с авансов, выданных комитентом в счет комиссионного вознаграждения.

Аналогично трактуют местные налоговые службы налогообложение авансов (предоплаты), полученных комиссионером от покупателей, в том числе и иностранных юридических лиц, в счет поставки товаров. В п.9 Инструкции №39 сказано, что после подтверждения реальной поставки товаров НДС с авансов, полученных организациями, подлежит зачету. Однако средства, полученные комиссионерами в виде авансов (предоплаты), не являются их собственностью, и они, в конечном итоге, должны быть перечислены комитенту, который должен платить НДС. Это подтверждает и тот факт, что в УКАЗЕ Президента РФ от 18.08.1996г. №1212 отмечено, что агентские договоры и договоры комиссии должны предусматривать перечисления в течение трех банковских дней на расчетный счет принципала (комитента) всего полученного агентом (комиссионером) по этим сделкам.

По нашему мнению, если комиссионер не перечислил комитенту средства, полученные в виде предварительной оплаты в счет поставки товара, то это не должно рассматриваться как нарушение комиссионером налогового законодательства, а только как нарушение расчетной дисциплины.

На наш взгляд, п.19 «б», «в» Инструкции №39 не согласованы с ГК РФ и Указом Президента РФ от 18.08.1996г. №1212, в частности, в Инструкции отождествляются договор комиссии и договор поручения, тогда как при договоре комиссии выручка от реализации поступает на расчетный счет комиссионера, поскольку он заключил договор от своего имени, а при договоре поручения – на расчетный счет доверителя, так как договор заключен от его имени.

В п.19 «б» указано, что комиссионер уплачивает в бюджет разницу между налогом, полученным и налогом, указанным комитентом при передаче товара.

В связи с тем, что в ГК РФ не определен механизм установления комиссионного вознаграждения в отдельных случаях комитент в продажную стоимость товара, передаваемого комиссионеру, включает и комиссионное вознаграждение. Если комиссионер продал товар по этой стоимости, то у него не будет облагаемого оборота, так как не будет разницы в стоимости товара и в сумме НДС.

В соответствии со ст.992 ГК РФ, в случаях, когда комиссионер совершил сделку на более выгодных условиях, чем были указаны комитентом, дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон. Дополнительная выгода у комиссионера будет рассматриваться как часть комиссионного вознаграждения.

Решение этих вопросов усложнилось, начиная с годового отчета за 1996 год, когда в т.№2 «Отчет о финансовых результатах» из выручки от реализации исключили «валовой доход от реализации товаров» и заменили его «выручкой от реализации товаров».

Вызывает некоторое недоумение письмо Министерства финансов РФ от 12.11.1996г. №96, в котором буквально сказано, что «в случае реализации товаров по договорам комиссии или поручения с участием в расчетах сумма, подлежащая оплате за товары покупателям, отражается комиссионером или поверенным на дату отгрузки товаров покупателям по кредиту счета 76 на отдельном субсчете (комитент) в корреспонденции со счетом 63 «Расчет с покупателями и заказчиками».

Это разъяснение как-то не вяжется с действующими инструкциями по учету и отчетности, хотя в какой-то мере и оправдывает тех практических работников оптовых организаций, который не спешат применять Инструкцию Комитета РФ по торговле от 07.02.1994г. № 99.

Немного по-другому раскрывают эту проблему **Патров В.В.** и **Костюк Г.И.**(19).

При организации учета операций по договору комиссии большое значение имеет правильное документальное отражение этих операций.

На отгруженные комиссионеру товары комитент выписывает накладную или счет-проформу. Вместе со счетом-проформой комиссионеру передают транспортные и другие документы, обусловленные договором.

Комиссионер про отгрузке товаров покупателю выписывает товарно-транспортную накладную, накладную, счет, счет-фактуру, используемую для расчетов НДС и т.д.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета, товары, принятые на комиссию, нужно учитывать на одноименном счете 004 в ценах, предусмотренных в приемно-сдаточных актах (счете-проформе).

Письмом Министерства финансов РФ «О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с НДС и акцизами» (п.6) от 12.11.1996г. №96 установлено, что при участии комиссионера в расчетах по реализации товаров по договорам комиссии сумму, причитающуюся с покупателей (с учетом НДС), он должен отражать на дату отгрузки товаров покупателям по кредиту счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», на отдельном субсчете (например, субсчет «Расчеты с комитентами») в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

После отгрузки товаров покупателю комиссионер выписывает извещение комитенту, который учитывает выручку от реализации товаров (с НДС) по кредиту счета 46 «Реализация продукции (товаров, услуг)».

Согласно ст.991 ГК РФ комитент выплачивает комиссионеру комиссионное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии. Оно может устанавливаться: в твердой сумме; в процентах к стоимости реализуемых товаров; как разница между продажной стоимостью товаров и их стоимостью, указанной в счете-проформе и т.п.

Статья 992 ГК РФ предусматривает, что если комиссионер совершил сделку на более выгодных условиях, чем те, которые указаны комитентом, дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон.

Комитент обязан также возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы (ст.1001 ГК РФ).

По договору комиссии в оптовой торговле возможны различные варианты отгрузки товаров и расчетов, связанных с их реализацией:

**Комитент отгружает товары:**

Комиссионеру

Покупателю

**Деньги от покупателя поступают:**

Комиссионеру (вариант А1)

Комитенту (вариант А2)

Комиссионеру (вариант Б1)

Комитенту (вариант Б2)

Вариант А1 и Б1 предусматривают участие комиссионера в расчетах. В этих случаях комиссионер удерживает из выручки в свою пользу комиссионное вознаграждение, а оставшуюся сумму перечисляет комитенту.

Варианты А2 и Б2 не предполагают участия комиссионера в расчетах. Комитент уплачивает комиссионеру вознаграждение со своего расчетного счета.

Облагаемым оборотом по НДС у комитента является стоимость товаров (без НДС), передаваемых комиссионеру (п.19 Инструкции по НДС). Возникает вопрос: что это за стоимость, указанная в счете-проформе или та, по которой товары были фактически проданы покупателям? Ведь, как отмечалось выше, комиссионер может продать товары по более высоким ценам, чем указанные в счете-проформе. На наш взгляд, облагаемым оборотом по НДС у комитента является стоимость товаров по цене по фактической реализации, поскольку реализуемые товары являются собственностью комитента, и поэтому выручка, поступающая за них, также в полной сумме принадлежит комитенту. Другое дело, что часть этой выручки комитент отдает комиссионеру в форме вознаграждения за услуги по реализации товаров.

Следовательно, комитент должен учитывать на кредите счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» всю выручку, т.е. стоимость товаров по ценам фактической реализации. Определить её он может на основании отчета, составляемого комиссионером в соответствии со ст.999 ГК РФ.

Некоторые специалисты считают, что если комитент будет отражать на кредите счета 46 всю стоимость товаров (по ценам фактической реализации), то у комиссионера получается двойной счет реализации на сумму комиссионного вознаграждения. Однако, во-первых, комиссионер отражает на кредите счета 46 выручку от реализации не товаров, а услуг; во-вторых, большинство товаров на пути от производителя к потребителю продаются многократно, и каждый продавец отражает у себя реализацию на кредите счета 46, т.е. почти всегда имеет место многократный счет реализации. По нашему мнению, комитент должен начислять в бюджет ту сумму НДС, которую уплатил покупатель за реализованные товары.

Согласно п.19 Инструкции по НДС у комитента сумма налога, подлежащая взносу в бюджет, исчисляется в виде разницы между суммами налога по товарам, передаваемым комиссионеру, и суммами налога, уплаченными поставщиком товаров. В данном случае под суммой налога по товарам, передаваемым комиссионеру, понимается сумма налога, полученная от покупателя.

Определение облагаемого оборота по НДС у комиссионера зависит от того, участвует ли он в расчетах за реализуемые товары. Если нет, то облагаемым оборотом будет сумма комиссионного вознаграждения. Если да, то стоимость товаров, реализуемых исходя из применяемых цен без НДС (п.19 Инструкции по НДС). Сумма налога, подлежащая взносу в бюджет комиссионером, исчисляется в виде разницы между суммами налога, полученными от покупателей товаров, и суммами налога, указанными комитентом при передаче этих товаров комиссионеру. Такая разница возможна, если товары реализуются по более высоким ценам, чем указано комитентом в счете-проформе. Однако, поскольку эта разница распределяется, как правило, между комитентом и комиссионером, у последних она представляет не что иное как комиссионное вознаграждение (или его часть). Следовательно, даже если комиссионер и участвует в расчетах за товары, реализуемые по договору комиссии, в конечном итоге он начисляет НДС только с суммы комиссионного вознаграждения.

Из вышеуказанных вариантов на практике чаще всего встречаются варианты А1 и А2, Рассмотрим применяемые в этих случаях основные учетные записи (см. табл. 1 и 2). При этом, к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» открываются субсчета: 76-1 «Расчеты с комитентами», 76-2 «Расчеты по начисленному НДС», 76-3 «Расчеты с комиссионерами».

Если у комитента моментом реализации для целей налогообложения является оплата товаров, и деньги от покупателя комиссионером получены в одном отчетном периоде, а комитенту перечислены в следующем, то возникают следующие особенности в учете:

**У комиссионера:**

На сумму НДС с выручки, причитающейся комитенту, дополнительно делаются записи:

а) в периоде получения денег от покупателя:

*Дт субсчет 76-1 «Расчеты с комитентом»*

*Кт счет 68 «Расчеты с бюджетом»*

б) в периоде перечисления денег комитенту:

*Дт счет 68 «Расчеты с бюджетом»*

*Кт счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*

Смысл этих записей заключается в том, что поскольку товары оплачены покупателем, то НДС по этим товарам должен быть начислен бюджету в периоде их оплаты (как комиссионером, так и комитентом).

Поскольку комитент в данном периоде еще не получил выручку за реализованные товары, НДС за него в бюджет начисляет комиссионер. В следующем отчетном периоде (после получения денег комитентом от комиссионера) первый начисляет НДС бюджету, а второй – ликвидирует сделанную в предыдущем отчетном периоде запись по начислению бюджету НДС за комитента.

**У комитента:**

1. Записи 2.1-2.5 делаются до получения денег от комиссионера.
2. Запись 2.8 делается только на сумму НДС, уплаченную поставщикам товаров.
3. Остальные записи делаются после получения денег от комиссионера.

Таблица 1.

Корреспонденция счетов по учету реализации товаров по договору комиссии с участием комиссионера в расчетах.

(вариант А1)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ записи** | **Факт хозяйственной жизни** | **Корреспонденция счетов** | |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **1. У комиссионера** | | | |
| 1.1 | Получены товары от комитента (на стоимость по счету-проформе) | 004 |  |
| 1.2 | Отгружены товары покупателю:  А) на продажную стоимость (с НДС)  Б) на стоимость по счету-проформе | 62 | 76-1  004 |
| 1.3 | Начислено причитающееся комиссионное вознаграждение | 76-1 | 46 |
| 1.4 | Отражен в учете НДС с суммы комиссионного вознаграждения, если моментом реализации для целей налогообложения является:  А) отгрузка товаров  Б) оплата товаров | 46  46 | 68  76-2 |
| 1.5 | Списан доход по сделке | 46 | 80 |
| 1.6 | Получены деньги от покупателя | 51 | 62 |
| 1.7 | Перечислены деньги комитенту | 76-1 | 51 |
| 1.8 | Перечислен бюджету НДС | 68 | 51 |
| 1.9 | Начислен бюджету НДС с суммы комиссионного вознаграждения, если моментом реализации у комиссионера является оплата | 76-2 | 68 |
| **2. У комитента** | | | |
| 2.1 | Переданы товары комиссионеру | 45 | 41 |
| 2.2 | На основании извещения комиссионера отражена в учете реализация товаров (на продажную стоимость с НДС) | 62 | 46 |
| 2.3 | Списаны реализованные товары | 46 | 45 |
| 2.4 | Отражен в учете НДС на реализованные товары, если моментом реализации для целей налогообложения является:  А) отгрузка товаров  Б) оплата товаров | 46  46 | 68  76-2 |
| 2.5 | Списан валовой доход от реализации товаров | 46 | 80 |
| 2.6 | Получены деньги от комиссионера (выручка минус комиссионное вознаграждение) | 51 | 62 |
| 2.7 | Отражено в учете комиссионное вознаграждение:  А) на сумму НДС  Б) на сумму вознаграждения без НДС | 19  44 | 62  62 |
| 2.8 | Зачтен НДС, уплаченный поставщиком товаров к комиссионеру | 68 | 19 |
| 2.9 | Перечислен бюджету НДС | 68 | 51 |
| 2.10 | Начислен НДС на реализованные товары (если моментом реализации является оплата) | 76-2 | 68 |
| 2.11 | Списаны издержки обращения | 46 | 44 |

Таблица 2.

Корреспонденция счетов по учету реализации товаров по договору комиссии без участия комиссионера в расчетах.

(вариант А2)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ записи** | **Факт хозяйственной жизни** | **Корреспонденция счетов** | |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **1. У комиссионера** | | | |
| 1.1 | Получены товары от комитента | 004 |  |
| 1.2 | Отгружены товары покупателю |  | 004 |
| 1.3 | Начислено причитающееся комиссионное вознаграждение (на основании извещения комитенту о продаже товаров) | 76-1 | 46 |
| 1.4 | Отражен в учете НДС с суммы комиссионного вознаграждения | 46 | 68 |
| 1.5 | Списан доход по сделке | 46 | 80 |
| 1.6 | Получено вознаграждение от комитента | 51 | 76-1 |
| 1.7 | Перечислен бюджету НДС | 68 | 51 |
|  | **Примечание:** Если у комиссионера моментом реализации для целей налогообложения является оплата, то запись 1.4 выглядит следующим образом. В дальнейшем, после получения денег от комитента делается дополнительная запись. | 76-2 | 68 |
| **2. У комитента** | | | |
|  | См. таблицу 1, записи 2.1 –2.5 |  |  |
| 2.6 | Получены деньги от покупателя | 51 | 62 |
| 2.7 | Начислено вознаграждение комиссионеру:  А) на сумму НДС  Б) на сумму вознаграждения без НДС | 19  44 | 76-3  76-3 |
|  | См. таблицу 1, записи 2.8 –2.11 |  |  |
| 2.12 | Перечислено вознаграждение комиссионеру | 76-3 | 51 |

Далее, **Гоголев А.К.** (6) рассматривает ситуацию, при которой расчеты комиссионера с комитентом производятся исключительно из сумм получаемой им на счета учета денежных средств выручки от реализации комиссионных товаров.

Согласно Указу Президента РФ от 18.08.1996г. №1212 «О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного обращения» (далее Указ) запрещено «зачисление представителям на свои счета доходов (вознаграждения) по указанным сделкам ранее зачисления выручки от указанных сделок на расчетный счет доверителя». Таким образом, оборота по кредиту счета 46, т.е. признания факта реализации и получения дохода у комиссионера, существовать не должно до момента перечисления комитенту принадлежащей ему части получения выручки.

С учетом этого положения и содержания ст.997 ГК РФ комиссионер получает право удержать причитающееся ему по договору комиссии суммы вознаграждения из всех сумм, поступивших к нему в качестве выручки от реализации товаров комитента. Дата банковской выписки определит момент реализации услуги комиссионером и, следовательно, момент признания прибыли. В этом состоит очень важная специфика бухгалтерского учета у комиссионера в части определения момента признания им собственной прибыли (точнее дохода): таковая может быть признана по моменту выплаты комитенту принадлежащей ему части полученной комиссионером выручки, а не по моменту получения организацией-комиссионером оплаты отгруженных им товаров комитента.

Полученную выручку от реализации товаров комитента комиссионер имеет право использовать в своем обороте не более трех дней (требование того же Указа). После средств на свои расчетные счета (в кассу) за последние три дня, комиссионер должен исчислить сумму своего вознаграждения, а оставшуюся часть средств оформить платежным поручением в адрес комитента.

Заметим, что если банк не исполнит поручения комиссионера в день представления платежного поручения, то у плательщика не будет оснований для формирования бухгалтерской записи, отражающей факт реализации своих услуг (оборот по кредиту счета 46 на сумму вознаграждения) на указанную дату. В ситуации, когда комиссионер выплачивает комитенту меньше требуемой по условиям договора части реально полученных денежных средств, вытекает необходимость использования счета 83 «Доходы будущих периодов», на котором следует открыть субсчет 5 «Комиссионное вознаграждение в составе полученной выручки от реализации товаров комитента».

Второе соображение вытекает из критики некоторых положений Письма Минфина РФ от 12.01.1996г. №96 (далее Письмо) «О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость и акцизами». Пунктом 6 Письма установлено, что в случае реализации товаров по договорам комиссии или поручения с участием в расчетах сумма, подлежащая оплате за товары покупателями (заказчиками) с учетом НДС , отражается комиссионером или поверенным на дату отгрузки товаров покупателям (заказчикам) по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на отдельном субсчете в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Это положение не согласуется как с ГК РФ (ст.996 «Вещи, поступившие к комиссионеру от комитента … являются собственностью последнего»), так и с принципом обособленности бухгалтерского учета (гл.II, ст.9, п.2 ФЗ «О бухгалтерском учете», далее Закон): «Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации». Иначе говоря, в балансе предприятия отражается только то имущество, которое является его собственностью, в противном случае – учет ведется за балансом. Вся сумма задолженности покупателей по отгруженным товарам комитента (без предоплаты), отраженная по дебету счета 62, не является собственностью комиссионера, его имуществом и, соответственно, не может быть отражена в активе баланса.

Так как комиссионер реализует товары третьим лицам, то на присутствии делькредере (обязательство комиссионера перед комитентом за третьих лиц) в содержании договора с комиссионером владелец товаров всегда имеет право настоять. Но и при отсутствии такого пункта комиссионер не освобождается от имущественной ответственности за сохранность ТМЦ комитента (ст.998 ГК РФ). В этом случае, если товары, принятые на комиссию, по всей своей массе будут отражены по дебету забалансового счета 004, то стоимость отгруженного комиссионером товара логично квалифицировать как гарантии, выданные комитенту за третьих лиц, и отражать их стоимость оценку за балансом на счету 009.Можно, однако, сказать, что в стоимости отгруженных ТМЦ комиссионер имеет свою, приобретаемую за оказание своей услуги комитенту, собственность в виде сумм своего вознаграждения, именно в этой части бухгалтерский баланс мог бы содержать соответствующую информацию об имуществе комиссионера в составе отгруженных им товаров комитента. Но право на приобретение этого имущества комиссионер приобретет согласно Указу только после расчетов с комитентом. Следовательно, эта часть стоимости отгруженных товаров не имеет права на преждевременное отражение в балансе комиссионера.

Предприятие должно иметь возможность получения информации о том, сколько товара принято на комиссию; сколько находится в отгрузке; сколько оплачено; стоимость остатков на складе; величина удержанного вознаграждения и суммы, отправленные в оплату товара комитенту; текущая задолженность комитенту и т.п. С учетом использования счетов 004, 009 и 83 рассмотрим хозяйственные операции.

Описание взаимоотношений с комитентом может принять вид таблицы 3, где счет 76-1 «Взаиморасчеты с комитентом №1»; счет 83 «Доходы будущих периодов», субсчет 5 «Комиссионное вознаграждение в составе полученной выручки от реализации товаров комитента» по комитенту №10 (шифр аналитического учета 01); на счетах 004 и 009 организован аналитический учет с шифровкой аналитики соответственно по номерам счетов-фактур (партиями) и грузополучателям; аналитически-символьный шифр «КВЗ» на счету 004 означает «комиссионное вознаграждение»; на счету 46 выделен субсчет потому, что комиссионная деятельность в перспективе может оказаться не единственной у предприятия.

В таблице 3 применен метод ФИФО, т.е. комиссионер, получив выручку на свои счета учета денежных средств, посчитал проданным товар, полученный им первым по счету-фактуре комитента №001 «Основанием для продажи комиссионером товаров комитента по ценам, превышающим установленные в счетах-фактурах последнего, являются ст.992 ист.995 ГК РФ».

Таблица 3.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Хозяйственные операции у комиссионера** | **Корреспонденция счетов** | | **Сумма**  **тыс. руб.** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| Получен товар на комиссию по счетам-фактурам №1,2и 3 | 004, 001  004, 002  004, 003 |  | 500  300  200 |
| Отгружен товар комитента на реализацию (аналитический учет на сч.003 по грузополучателям) | 009, 112  009, 325  009, 051 |  | 500  250  12 |
| Получена оплата товаров комитента  (всего 120 т.р.)  В том числе от контрагентов 051  325  112 | 51  50 | 76-1  76-1  009, 051  009, 325  009, 112 | 110  10  12  100  8 |
| Исчислено комиссионное вознаграждение согласно договору в размере 5% от объема полученной выручки в 120 т.р. | 76-1 | 83-5, 01  004,КВЗ | 6  6 |
| НДС в выручке по товарам комитента за минусом комиссионного вознаграждения ((126-6)\*16,6%) | 76-1 | 68 | 19 |
| Выплачено комитенту (на дату банковской выписки) в погашение его счета-фактуры №1 | 76-1 | 51  004, 001 | 114  114 |
| НДС в составе выплат комитенту (на дату передачи платежного поручения банку) | 19 | 76-1 | 19 |
| НДС в возмещение в составе выплат комитенту (на дату исполнения платежного поручения банка) | 68 | 19 | 19 |
| Удержано комиссионное вознаграждение (признало на дату банковской выписки) | 83-5, 01 | 46 | 6 |
| НДС в комиссионном вознаграждении | 46-1 | 68 | 1 |

Учет у комитента, в условиях признания прибыли «по оплате», информацию о состоянии взаиморасчетов с комиссионером можно получить организацией учета на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», на котором следует отражать стоимость отгруженного товара в отпускных ценах, а в качестве шифров аналитического учета использовать номера счетов-фактур. Предварительно условимся, что аналитический учет на счету 45 построен так же, как и на счете 008 (по сути попартионный учет), и что комитент в счетах-фактурах указывал цены, превышающие учетные на 25%. В таблице 4 учтена ситуация прихода двух платежей комиссионера в течение одного месяца. Счет 76-8 используется комитентом для учета расчетов с комиссионером по суммам его вознаграждения (аналитический учет – по комиссионерам).

На исчисленную таким образом общую сумму (25+9,47 = 34,47 р.) комитент в текущем месяце выписывает счет-фактуру на имя комиссионера. Если отчет комиссионера снабжен, к примеру, приложением в виде акта на обнаруженную недостачу тары, то отраженная в акте стоимость ТМЦ должна быть снята с суммы задолженности комиссионера сторнирующими записями *Дебет счета 008* и *Дебет счета 45*, *Кредит счета 40(41)* с внесением в учет исправительных записей.

Таблица 4.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Хозяйственные операции у комиссионера** | **Корреспонденция счетов** | | **Сумма**  **тыс. руб.** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| Отгружен товар комиссионеру по счетам-фактурам  №1  №2  №3  и учтено его вознаграждение (5%) | 008, 001  008, 002  008, 003 | 008, 001  008, 002  008, 003 | 500  300  200  25  15  10 |
| Отгружено товаров по партиям (счет-фактур) | 45,001  45,002  45,003 | 40(41) | 400  240  160 |
| **Получены платежи от комиссионера:** | | | |
| 1. В оплату по счету-фактуре №1 сальдо по счетам 008, 001, т.е. 500 – 25 = 475 т.р.   Начислена сумма вознаграждения  Учтен НДС в сумме вознаграждения  Сумма вознаграждения включена в оборот по реализации  НДС в возмещение | 51  46  44  19  76-8  68 | 46  008,001  45,001  76-8  76-8  46  19 | 475  475  400  20,8  4,2  25  4,2 |
| 1. В оплату по счету-фактуре №2 получено 180 т.р., т.е. 180:285 = 63,2%   Отнесено на реализацию 240\*63,2% = 151,7 т.р.  Начислена сумма вознаграждения от реально полученных средств ((180:95%)\*5%) = 9,47 т.р.  (всего, в том числе НДС 9,47 \* 16,6 = 1,58)  Учтен НДС в сумме вознаграждения  Сумма вознаграждения включена в оборот по реализации (удержана комиссионером)  НДС в возмещение  НДС, начисленный по итогам месяца в челом (689,47\*16,6%) | 51  46  44  19  76-8  68  46 | 46  008,002  45,002  76-8  76-8  46  19  68 | 180  180  151,7  7,89  1,58  9,47  1,58  114,91 |

Из таблицы 4 следует предложение, что комиссионер за отчетный месяц получил выручку от продажи товаров комитента на сумму 689,47 т.р. ((475 + 180):95%)\*100%. Если же по его отчету перед комитентом окажется, что реально им была получена выручка, к примеру, в сумме 789,47 т.р., т.е. превышающая расчетную на 100 т.р., то таблица 4 будет иметь продолжение.

Реализация товаров на дополнительную сумму 100 т.р. существует реально. Следовательно, она должна найти отражение в учете комитента. Но, поскольку реальных денег он не получал, а учетная политика у него в части признания прибыли – по оплате, то, как собственный доход, так и вознаграждение комиссионеру, безусловно, должны найти отражение в начислениях будущих доходов и расходов по оплате вознаграждения комиссионера. Поэтому в начале комитент отразит несовпадения данных отчета комиссионера с реальными дебетовыми оборотами на своих счетах денежных средств, образованных поступлениями оплат комиссионера следующим образом (принцип организации аналитического учета на синтетических счетах – по номерам счетов-фактур комитента).

Все издержки обращения, связанные с выплатами комиссионного вознаграждения, в конце месяца комитентом будут записаны: *Дебет счета 46*, *Кредит счета 44*.

Важным, на рассматриваемом отрезке времени, представляется факт переплаты комиссионером НДС: по декларации за первый месяц он должен будет заплатить сумму НДС, исчисленную с объема выручки, недоплаченной комитенту (это – кроме суммы НДС, начисленной с объема признанного вознаграждения). В течение второго периода названную сумму НДС он перевел в составе платежа по факту на расчетный счет комитента, тем самым, приняв её в зачет. Если бы счет-фактура комитента №2 был последним во взаиморасчетах партнеров, то комиссионеру пришлось бы обращаться в налоговую инспекцию с просьбой вернуть излишне произведенный по итогам первого месяца налоговый платеж в бюджет.

Продолжение таблицы 4.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **По отчету комиссионера за текущий месяц** | | | |
| Начислена претензия по отчету (счет-фактура №2)  Начислены расходы по комиссионному вознаграждению (5% от 100 т.р. выручки комиссионера, в том числе НДС=0,8 т.р.)  НДС в комиссионном вознаграждении (в сумме обороты составят величину расхождений по отчету комиссионера в 100 т.р.) | 63,002  31,002  19 | 83-8  76-8  76-8 | 95  4,2  0,9 |
| **Поступление выручки от комиссионера в следующем месяце** | | | |
| Поступил платеж в оплату счета-фактуры №2 в сумме 150 т.р., в том числе:  95 т.р. в погашение задолженности за предыдущий месяц (счет-фактура №002 оплачена полностью)  В оплату по счету-фактуре №2 (остаток на счет 008,002 был 105 т.р.) получено 105 т.р., т.е. 105:285 = 36,8% сальдо по счету 45,002  Отнесено на реализацию: 240\*36,8% = 88,3 т.р. (счет 45,002 оказывается закрытым)  Относится на издержки отложенное вознаграждение и НДС по нему в возмещение  По выручке, относящейся к текущему, делаются уже обычные проводки, в частности, вознаграждения (10:95%\*5% = 0,53 (НДС – 0,09))  НДС в возмещение в составе комиссионного вознаграждения  Сумма вознаграждения включена в оборот по реализации (5 + ).53 = 5,53)  НДС начисленный ((105 + 5,53)\*16,6%) всего  (выручка + комиссионное вознаграждение комиссионеру) | 51  83-8  51  46  44  68  44  19  68  76-8  46 | 63,002, 46  46  008,002  45,002  31,002  19  76-8  76-8  19  46  68 | 95  95  10  105  88,3  4,2  0,8  0,44  0,09  0,09  5,53  17,5 |

Возможна и третья ситуация – сумма вознаграждения оказалась в данном периоде для комиссионера избыточной, перекрывающей текущие и плановые суммы его денежного оттока. Это обстоятельство дало ему возможность произвести дополнительные платежи в адрес комитента в обсуждаемом периоде. Комиссионер, тем самым, уменьшит свои налоговые обязательства по уплате НДС, а у комитента, наоборот, такие обстоятельства возрастут. Поскольку в данном случае комиссионер производил расчеты не за то, что реально было продано, а за те ТМЦ, которые он считал проданными (метод ФИФО), то квалифицировать этот платеж, как отражение факта перехода права собственности к организации-комиссионеру на сумму платежа, не представляется возможным.

**М. Джаарбеков** (7) раскрывает особенность учета НДС по договору комиссии.

Понятие «участие в расчетах» применяется для тех случаев, когда посредник участвует в расчетах между комитентом и покупателем товаров, т.е. денежные средства за реализованные товары поступают на расчетный счет посредника, а посредник рассчитывается с комитентом. Термин «без участия в расчетах» означает, что расчеты между комитентом и покупателем производятся напрямую, без участия посредника.

Следует заметить, что расчеты по договорам комиссии обычно производятся с участием посредника в расчетах. Это вызвано тем, что комиссионер заключает договор с покупателем от своего имени (на основании гл. 51 ГК РФ).

Доходом от посреднической операции в этом случае является выявленная в конце отчетного периода сумма вознаграждения в размере 5% от реализации. Эта сумма и будет являться объектом обложения НДС.

Следует обратить внимание еще на одну особенность исчисления НДС комиссионером. Если на конец отчетного периода комиссионер не перечислит денежные средства, полученные от покупателей, комитенту (за вычетом комиссионного вознаграждения), то эта сумма подлежит обложению НДС. Обязанность по уплате НДС возникает в связи с тем, что в соответствии с п.1 ст.4 Инструкции Госналогслужбы РФ от 11.10.1995г. №39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» в облагаемый оборот включаются любые получаемые предприятиями денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров. Полученные, но не перечисленные комитенту денежные средства, можно признать связанными с расчетами по оплате товаров.

Имеется и противоположное мнение, что такие денежные средства не облагаются НДС, т.к. их следует рассматривать в режиме средств по поручению, а не в связи с расчетами по оплате товаров.

Пока вопрос остается спорным, можно рекомендовать осуществлять перечисление денежных средств комитенту до конца отчетного периода.

В оптовой торговле есть еще одна немаловажная проблема, исчисление НДС по операциям купли-продажи товаров, освобожденных от налога.

Основные положения о порядке исчисления НДС регламентированы Законом РФ от 06.12.1991г. №1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» (с учетом последующих изменений и дополнений, далее по тексту – Закон «О налоге на добавленную стоимость»).

**Охлопкова М.Н.** (15), советник налоговой службы II ранга, Более подробно освещает методы определения сумм налога на НДС, причитающегося к уплате в бюджет при осуществлении различных видов деятельности., в том числе и торговой, а также правила применения налоговых льгот, данные в Инструкции Госналогслужбы России от 11.10.1995г. №39 «О порядке исчисления и уплаты НДС» (с учетом последующих изменений и дополнений), далее по тексту – Инструкция №39).

Однако все многообразие ситуаций, возникающих в процессе предпринимательской деятельности, безусловно не может быть отражено в нормативных документах. В частности, вопросу исчисления НДС торговыми предприятиями при реализации товаров, не облагаемых этим налогом, уделено недостаточно внимания.

Во избежание ошибок при расчетах с бюджетом по НДС рассмотрим некоторые особенности налогообложения указанных операций применительно к ситуациям, возникающим в хозяйственной практике оптовых предприятий.

Много вопросов возникает при реализации торговыми предприятиями товаров, закупаемых у населения и индивидуальных предпринимателей.

Например, оптовое предприятие закупает индивидуального частного предпринимателя товар, ранее приобретенный им у промышленного предприятия. У многих бухгалтеров возникает вопрос: может ли торговое предприятие отнести на расчеты с бюджетом суммы НДС, уплаченные предпринимателем при приобретении этого товара, выделенные в предприятия-производителя?

Прежде всего необходимо отметить, что после введения в декабре Федерального Закона от 25.04.1995г. №63-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость»» (далее по тексту ФЗ №63-ФЗ), в случае закупки товаров у населения, в том числе и у предпринимателей без образования юридического лица, и последующей реализации их заготовительными, снабженческо-сбытовыми и оптовыми предприятиями без переработки, облагаемых оборот определяется исходя их полной продажной цены этих товаров.

При этом, согласно п.1 статья Закона «О НДС», реализация товаров (работ, услуг) всеми плательщиками этого налога производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму НДС. В расчетных и платежных документах (поручениях, требованиях-поручениях, требованиях, реестрах чеков, реестрах на получение средств с аккредитивами и т.п.) сумма налога должна указываться отдельной строкой.

Только при соблюдении этого условия действующим налоговым законодательством предусмотрено возмещение входного НДС, поскольку в силу специфики его начисления сумма налога на балансе поставщика (продавца) материальных ценностей по кредитовым оборотам счета 68 «Расчеты с бюджетом» (субсчет «Расчеты по НДС») должна соответствовать сумме налога на балансе покупателя, по дебетовым оборотам счета 68.

Таким образом, у покупателя к зачету (возмещению) принимаются только те суммы налога, фактически уплаченные в бюджет поставщиком (продавцом) материальных ценностей.

В соответствии с действующим налоговым законодательством физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, не являются плательщиками НДС. Поэтому в Инструкции №39 предусмотрена норма, в соответствии с которой при приобретении предприятиями у населения или индивидуальных частных предпринимателей материальных ценностей, как для прочих нужд, так и для дальнейшей перепродажи, как за наличный, так и безналичный расчет, сумма налога по этим ценностям к зачету у предприятий-покупателей не принимается и расчетным путем не выделяется.

Стоимость приобретенных материальных ресурсов (товаров) приходуется в данном случае предприятием-покупателем на соответствующих счетах бухгалтерского учета на всю сумму предъявленного счета без возмещения сумм НДС.

Часто, на практике, возникает ситуация, когда оптовое предприятие приобретает товар у организации, имеющей льготу по уплате НДС (например, товары, реализуемые общественными организациями инвалидов (льгота, в соответствии с п. «Ф» п.1 статьи 5 Закона «О НДС») или товары, производимые и реализуемые предприятиями, в которых инвалиды составляют не менее 50% от общей численности работников (льгота в соответствии с п. «Х» п.1 статьи 5 Закона «О НДС»)). Возникает вопрос: какая сумма налога подлежит уплате в бюджет – исчисленная с полной цены реализации товара или с разницы между ценой реализации и ценой приобретения?

Согласно Федеральному Закону № 63-ФЗ, сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет заготовительными, снабженческо-сбытовыми, оптовыми и др. предприятиями, занимающимися продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения (за исключением предприятий розничной торговли, общественного питания и аукционной продажи товаров), определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщиками товаров, приобретенных для перепродажи, а так же поставщикам материальных ресурсов, относимых на издержки обращения.

Законом не сделано исключения при исчислении НДС для предприятий, являющихся в установленном порядке плательщиками НДС и реализующих товары, льготный режим налогообложения которых предоставлен конкретным категориям плательщиков (в соответствии с п. «Ф» и «Х» п.1 ст.5 Закона «О НДС»), то есть при реализации таких товаров НДС исчисляется с полной суммы реализации.

Это положение не распространяется только на случаи реализации торговыми предприятиями товаров, освобожденных от НДС на всех станциях их прохождения от производителя к покупателю (то есть товаров, не облагаемых налогом в соответствии с пунктами «У» (кроме путевок (курсовок) в санитарно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, туристско-экскурсионных путевок), «Ч», «Э», «Ю» п.1 ст. 5 Закона «О НДС»).

К таким товарам относятся: лекарственные средства, изделия медицинского назначения, изделия народных промыслов, книжная продукция, связанная с образованием, наукой, культурой, пожарно-техническая продукция.

При этом **Напшева М.Н.** и **Муканова В.К.** (13), согласно Закону РФ от 06.12.1991г. №1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» снабженческо-сбытовые, оптовые и др. предприятия, занимающиеся продажей и перепродажей товаров, облагаемый оборот определяют на основании стоимости реализуемых товаров.

При этом, согласно п.2 ст.7 вышеназванного Закона, такие предприятия имеют право на зачет НДС по товарам, приобретенным для перепродажи, а также материальным ресурсам, относимым на издержки обращения.

Общим условием для всех предприятий, применяющих зачетный механизм исчисления НДС, является фактическая оплата поставщиком стоимости приобретаемых товаров. Кроме того, в целях возмещения НДС по товарам, приобретаемым для перепродажи, обязателен факт их оприходования на балансе поставщика.

Право на зачет подтверждается наличием у покупателя счета-фактуры, выписанного поставщиком в соответствии с действующим порядком ведения журналов учета счетов-фактур.

Особенности исчисления НДС у оптовых организаций, занимающихся транзитными поставками, вытекают из механизма осуществления поставок и порядка отражения в регистрах бухгалтерского учета.

Транзитные операции используются торговыми организациями при поставке товаров большими партиями, либо в случаях, когда складские мощности предприятия ограничены. При транзитной реализации поставка товаров согласно заключенным договорам снабженческо-сбытовой организацией производится непосредственно со склада предприятия-изготовителя на склад предприятия-потребителя, минуя склады и базы снабженческо-сбытовых организаций.

На первый взгляд может показаться, что складывается ситуация, когда транзитные поставки отражаются только по счетам учета расчетов с поставщиками и покупателями. Оприходование товаров в рамках транзитных поставок, как подтверждение факта совершения хозяйственной операции на балансе торгующей организации, что является необходимым условием возмещения сумм НДС, не предусматривается. Это подтверждается планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкцией по его применению, утвержденной Приказом Минфина СССР от 01.11.1991г. №56 (с учетом изменений и дополнений), согласно которым снабженческо-сбытовые организации, осуществляющие транзитные поставки, на счете 46 «Реализации продукции (работ, услуг)» отражают операции по реализации товаров транзитом с участием в расчетах за эти товары: по дебету счета 46 отражают стоимость товаров согласно расчетным документам поставщиков (в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»), а по кредиту – продажную стоимость этих товаров (в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»).

Учитывая, что в действующих нормативных документах отсутствуют прямые разъяснения по указанному вопросу, следует оценить совершаемую хозяйственную операцию с точки зрения её гражданско-правовых последствий.

Согласно определению, данному в ст. 454 ч.II 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, несмотря на то, что при транзитной поставке товар не поступает на склады торговой организации, по договору, заключенному с поставщиком, именно она изначально является собственником товара, отгружаемого производителем.

В соответствии с п.2 ст.8 Федерального Закона от 21.11.1996г. №129-ФЗ (ред. от 23.07.1998г.) «О бухгалтерском учете», имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно. Поэтому, стоимость товаров, являющихся собственностью торговой организации, должна отражаться на счете 41 «Товары», предназначенном для обобщения информации о наличии и движении ТМЦ, приобретенных в качестве товаров для продажи.

Учитывая изложенное, оприходование товаров на балансе торговой организации, осуществляющей оптовые поставки транзитом, является необходимым условием возмещения суммы НДС по приобретенным товарам.

Свою точку зрения на исчисление НДС и составление счетов-фактур организациями, осуществляющими торговую деятельность, освещает М.Н. Хромов (24).

При реализации в рамках одного предприятия товаров как оптовыми партиями по безналичному расчету, так и в розницу за наличный расчет с оплатой через кассу, действующим налоговым законодательством предусмотрен порядок, в соответствии с которым необходимо вести раздельный учет товаров, реализуемых оптом и в розницу.

В случае, если предприятие розничной торговли помимо своей основной деятельности осуществляет перепродажу товаров оптовыми партиями, оно должно вести отдельный учет товаров, реализуемых оптом, и определять оборот, облагаемый НДС в порядке, предусмотренном Федеральным Законом от 25.041995г. №63-ФЗ. И, соответственно, если предприятие, которое занимается перепродажей товаров оптовыми партиями, осуществляет продажу товаров в розницу за наличный расчет с оплатой через кассу, то оно также должно вести раздельный учет по товарам, реализуемым оптом и в розницу, то производится следующая проводка:

*Кт 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «НДС»;*

*Дт 41, субсчет 41-2 «Товары в розничной торговле».*

Разделение товарооборота на розничный и оптовый освещают **Патров В.В.** и **Быков В.А.** (18).

Товарооборот (объем реализации товаров) многих торговых организаций является смешанным, т.е. хозяйствующие субъекты осуществляют сделки по продаже товаров в режиме как розничной, так и оптовой торговли. Подход, согласно которому магазины относятся к сфере розничной торговли и весь их объем продаж представляет собой розничный товарооборот, а склады или базы являются оптовым звеном и, соответственно, их объем продаж относится весь без исключения к оптовому товарообороту, безнадежно устарел вместе с самой командно-административной системой, породившей его.

В данной статье на основе действующих нормативных актов рассматриваются критерии, позволяющие определить, какие сделки, связанные с продажей товаров, включаются в розничный товарооборот, а какие относятся к оптовому товарообороту. Правильное разделение товарооборота на розничный и оптовый имеет крайне важное значение для целей налогообложения торговой организации и прежде всего для исчисления НДС.

Пунктами 19 и 41 Инструкции ГНС РФ от 11.10.1995г. №39 «О порядке исчисления и уплаты НДС» (с последующими изменениями и дополнениями) установлено, что только оптовые организации могут предъявить бюджету к зачету НДС по оприходованным товарам после их фактической оплаты поставщикам, а для розничных организаций применяется иной порядок налогообложения. В этой связи оптовые организации отражают НДС по приобретенным товарам на отдельном счете 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным товарам», а розничные организации «входящий» НДС, т.е. НДС по приобретенным у поставщиков товарам, учитывают вместе со стоимостью товаров на счету 41 «Товары», субсчет «Товары в розничной торговле».

Различие в порядке отражения и предъявления НДС к зачету по поступившим товарам в организациях розничной и оптовой торговли обусловливает разный порядок определения товарооборота, облагаемого НДС.

Сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет оптовыми организациями, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщиками этих товаров и материальных ресурсов (работ, услуг), стоимость которых относится на издержки обращения. Данные организации при продаже товаров оборот, облагаемый НДС, определяют на основе стоимости реализуемых покупателем товаров и исходя из применяемых цен без включения в них НДС. Ставки на НДС установлены следующих размеров: 10% – по отдельным продовольственным товарам и для детей по номенклатурам, утвержденным Президентом РФ; 20% – по остальным товарам.

Установленные в Инструкции ГНС РФ №39 порядок определения НДС при осуществлении товарных операций в зависимости от профиля торговых организаций, т.е. разделение их на оптовые и розничные, на самом деле означает, что при исчислении НДС следует исходить из того, к розничному или оптовому товарообороту относится та или иная совершенная сделка по продаже товаров. Проверки хозяйствующих субъектов, проводимые налоговыми органами, подтверждают данные обстоятельства.

Для определения розничного товарооборота для целей налогообложения на практике часто руководствуются Инструкцией по определению розничного товарооборота и товарных запасов юридическими лицами, осуществляющими розничную торговлю и общественного питания, утвержденной Постановлением Госкомитета РФ по статистике от 01.04.1996г. №25.

Пунктом 1.1 указанной Инструкции Госкомитета РФ установлено, что «розничным товарооборотом является продажа товаров за наличный расчет населению… В состав розничного товарооборота включается также продажа продовольственных товаров отдельным юридическим лицам социального назначения (больницам, детским учреждениям, домом инвалидов, престарелых и т.п.) по безналичному расчету из розничной торговой сети, мелкооптовых баз, сети общественного питания, обслуживаемых ими контингентов населения. Кроме того, включается также в розничный товарооборот продажа товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям за наличный расчет». Здесь же отмечено, что «ранее включаемая в розничный товарооборот продажа по безналичному расчету непродовольственных товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям для собственных нужд считается оптовой продажей и в объеме розничного товарооборота не учитывается».

В преамбуле к Инструкции Госкомитета РФ от 01.04.1996г. №25 отмечено, что данный нормативный документ применяется исключительно для проведения государственного статистического наблюдения. Таким образом, данной Инструкцией при определении розничного и оптового товарооборота для целей налогообложения не следует руководствоваться.

Тем не менее, Госналогслужба России Письмом от 25.04.1996г. №ПВ-4-13/41Н «Об утверждении инструкции по определению розничного товарооборота и товарных запасов юридическим лицами, осуществляющими розничную торговлю и общественное питание» обязала довести Инструкцию Госкомитета России до нижестоящих налоговых инспекций для использования в практической деятельности.

Следует отметить, что данное Письмо ГНС РФ не зарегистрировано в Минюсте РФ и, следовательно, не имеет юридической силы, т.к. в соответствии с пунктом 10 Указа Президента РФ от 23.05.1996г. №763 (с последующими изменениями и дополнениями) «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов Федеральных органов и исполнительной власти» нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, не прошедшие государственную регистрацию, не влекут правовых последствий, как не вступившие в силу, и не могут служить основанием для регулирования соответствующих правоотношений, применение санкций к гражданам, должностным организациям за невыполнение содержащихся в них предписаний. При разрешении споров на указанные акты нельзя ссылаться.

Все приведенные нормативные документы, касающиеся порядка разделения товарооборота на розничный и оптовый, вышли после даты вступления в силу второй части Гражданского Кодекса РФ, т.е. после 1 марта 1996 года. Если же они были бы направлены в Минюст РФ для регистрации, им было бы отказано из-за несоответствия нормам ГК РФ и, в частности, противоречие их предписаний статьи №492 ГК РФ.

На основании определения договора розничной купли-продажи, данного в статье 492 ГК РФ, сделки данного вида можно отнести к категории розничного товарооборота. В этой связи можно говорить о тождественности понятий розничного товарооборота и договора розничной купли-продажи.

Следует отметить, что статья №493 ГК РФ установлена, что «если иное не предусмотрено законом или договором розничной купли-продажи, в том числе условием формуляров или иных стандартных форм, к которым присоединяется покупатель (статья 428), договор розничной купли-продажи, считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара».

Сделка по продаже товаров юридическому лицу (за безналичный расчет или за наличный через физическое лицо по доверенности) или физическому лицу, зарегистрированному в качестве индивидуального предпринимателя, может быть квалифицировано как договор розничной купли-продажи и, соответственно, включена в розничный товарооборот только в том случае, если товары приобретены для использования в целях, не связанных с предпринимательской деятельностью.

Определение оптового товарооборота в ГК РФ не приводится. Это обусловлено тем, что в него могут входить различные виды обязательств, связанных с использованием таких договоров, как договоры поставки, для государственных нужд, мены, поручения и комиссии.

В пункте 4.1.1. Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных Письмом Росгорторга от 10.07.1996г. №1-794/32-5, содержится следующее определения оптового товарооборота «оптовым товарооборотом является продажа товаров одной организацией другой организации для последующей продажи или потребления. Продажа по безналичному расчету непродовольственных товаров юридическим лицам, и их обособленным подразделениям для собственных нужд включается в оптовый товарооборот». Однако, как указано выше, данные методические рекомендации не имеют юридической силы.

По нашему мнению, оптовый товарооборот можно определить как товарооборот, который в соответствии со статьей 492 ГК РФ не может считаться договором розничной купли-продажи, и, следовательно, не является розничным товарооборотом. Данное утверждение можно представить в виде следующих формул:

ТО = РТО + ОТО, (1)

где ТО – весь товарооборот (объем реализации),

РТО – розничный товарооборот,

ОТО – оптовый товарооборот.

Исходя из этой формулы, легко установить, какие сделки по продаже товаров относятся к оптовому товарообороту. Для этого из всего объема реализации (товарооборота) нужно вычесть те сделки, которые, в соответствии со статьей 492 ГК РФ, являются розничным товарооборотом:

ОТО = ТО – РТО. (2)

Исключение из общего порядка представляет случай, когда товар продается на основе Государственного контракта на поставку товаров для государственных нужд, поскольку к данному виду сделок критерий отнесения к режиму рыночной или оптовой торговли в зависимости от цели использования (для предпринимательской или для не предпринимательской деятельности) не может быть применен. По нашему мнению, продажу товаров по договору поставки для государственных нужд следует относить к оптовому товарообороту. Такой подход согласуется с п.2 ст.525 ГК РФ, в котором отмечено, что к данному отношению применяются правила о договоре поставки.

Статья 506 ГК РФ определяет договор поставки следующим образом: «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 или иным подобным использованием».

Приведем пример непосредственного противоречия Инструкции Госкомитета РФ №25 нормам Гражданского Кодекса РФ. Как оказалось выше, п.1.1. Инструкции Госкомитета РФ №25 установлено, что в розничный товарооборот включается продажа товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям, за наличный расчет. Данное утверждение ошибочно, поскольку оно противоречит ст.492 ГК РФ. Для абсолютного большинства такого рода сделок юридические лица, приобретая товары пусть даже и за наличный расчет, покупают их, как правило, «для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием» (ст.506 ГК РФ). Статья 506 ГК РФ трактует данную сделку как совершаемую на основе договора поставки, а не договора розничной купли-продажи, что свидетельствует в данном случае о наличии оптового, а не розничного товарооборота.

Подтверждение покупателем цели покупки требуется в следующих случаях:

1. при отнесении к розничному товарообороту сделки по продаже товаров коммерческой организации для использования в не предпринимательской деятельности;
2. при отнесении к оптовому товарообороту сделки при продаже товаров некоммерческой организации для использования в предпринимательской деятельности.

Получение указанных подтверждений носит диспозитивный (необязательный) характер, т.е. торговая организация подобного подтверждения может не получать. При отсутствии данных подтверждений от покупателя проблема отнесения сделки к розничному или оптовому товарообороту будет решаться следующим образом:

1. сделка по продаже товаров коммерческой организации относится к оптовому товарообороту (т.е. действует допущение, что сделка, совершенная коммерческой организацией, связана с предпринимательской деятельностью);
2. сделка по продаже товаров некоммерческой организации относится к розничному товарообороту (т.е. действует допущение, что сделка, совершенная некоммерческой организацией, не связана с предпринимательской деятельностью).

Таким образом, для отнесения товарооборота к розничному или оптовому такие критерии как количество проданного товара, так и форма расчетов (наличный и безналичный расчет, кредитная карточка, чеки, вексель, бартер и др.) не имеют никакого значения. Единственным критерием отнесения сделки по продаже товара к сфере розничной или оптовой торговли является цель использования приобретаемых товаров.

Если торговая организация осуществляет организацию товаров по сделкам, относящимся как к розничному так и оптовому товарообороту, то в момент оприходования товаров неизвестно, кому и каким именно образом будет продан тот или иной товар.

В этих условиях, если в торговой организации основной объем продаж ведется в **режиме розничной торговли**, то вести учет товарных операций следует по правилам, установленным для розничной торговли. Если такая организация осуществляет сделки по продаже товаров в режиме оптовой торговли, в бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие корректировочные записи:

1. на покупную стоимость товаров (без НДС), переводимых из режима розничной торговли в режим оптовой торговли:

*Дт 41, субсчет 1 «Товар на складах»,*

*Кт 41, субсчет 2 «Товары в розничной торговле»;*

1. на сумму НДС, относящегося к покупной стоимости товаров, переводимых из режима розничной в режим оптовой торговли:

*Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям»,*

*Кт 41, субсчет 2 «Товары в розничной торговле».*

Организацию системы документооборота на предприятиях торговли освещают **Бабченко Т.Н.** и **Жбанова Л.Л.** (2).

На предприятиях оптовой торговли отчеты должны содержать сведения об остатках, прихода, расхода каждого наименования товара в стоимостном и количественном выражении. В товарном отчете, как и при розничной торговле, записывается каждый документ в отдельности с указанием поставщиков, покупателей, дату и номера документа, а также стоимость товаров и тары по учетным ценам, указываются остатки товаров и тары на начало и конец отчетного периода. В настоящее время распространен учет на компьютере с помощью бухгалтерских программ, и поэтому во многих организациях аналитический учет товаров ведется только в бухгалтерии.

Руководители предприятий и главные бухгалтеры могут выбрать тот способ отчетности материально ответственных лиц, который наиболее полно соответствует потребностям данной организации и закрепить его в составе информации об учетной политике.

Такую проблему как списание дебиторской и кредиторской задолженности изучает **Ульянова Н.В.**(22).

**Списание дебиторской задолженности.**

Важным моментом при списании дебиторской задолженности является разделение этой задачи на два вида: истребованную и неистребованную, т.к. порядок списания этих двух видов задолженностей различен.

Истребованной дебиторской задолженностью считается та, по которой организация-кредитор использовала все имеющиеся у нее возможности для погашения этой задолженности предприятием-дебитором. К таким возможностям следует отнести:

* предъявление письменной претензии к должнику;
* предъявление иска в арбитражный суд.

Очевидно, когда организация использовала обе эти возможности, дебиторскую задолженность можно считать истребованной.

Истребованная дебиторская задолженность списывается на финансовый результат деятельности предприятия по истечении срока исковой давности, который составляет 3 года. Списанная истребованная дебиторская задолженность уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

Неистребованной дебиторской задолженностью принято считать такую задолженность, к взысканию которой предприятием-кредитором не были приняты все возможные меры.

**Списание кредиторской задолженности.**

Кредиторская задолженность возникает у предприятия-покупателя при оприходовании товаров (потреблении услуг), полученных от поставщика и не оплаченных ему.

При этом задолженность перед поставщиком будет числиться на балансе у покупателя до тех пор, пока не истечет срок исковой давности, составляющий 3 года с момента возникновения кредиторской задолженности.

Сумма НДС, учтенная организацией-покупателем на счету 19 «НДС по приобретенным ценностям», не подлежит зачету из бюджета, т.к. условием для зачеты НДС по оприходованным материальным ценностям является их оплата поставщику.

По истечении трех лет с даты оприходования товара в учете делается запись:

*Дт 60/76 Кт 80 – списана кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности)*.

Сумма списанной кредиторской задолженности относится к вне реализационным доходам деятельности предприятия и входит в налоговую базу по налогу на прибыль.

При этом НДС, относящийся к этой задолженности и числящийся на сч.19, возмещению из бюджета не подлежит и списывается на сч.88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», что отражается в учете проводкой:

*Дт 88, Кт 19 – списан НДС по оприходованным и неоплаченным ТМЦ в связи с истечением срока исковой давности.*

Бухгалтерский учет тары в организациях торговли раскрывают **Патров В.В.**, и **Пятов М.Л.** (20).

Неизбежным спутником движения многих товаров является тара, учет которой неразрывно связан с учетом товарных операций. Основными вопросами, возникающими при ведении учета тары, являются определение возможностей оприходования её на балансе организации и методики исчисления и бухучета НДС по таре.

Право собственности на тару, не являющуюся многооборотной, в соответствии со ст.223 Гражданского Кодекса РФ, переходит к организации-приобретателю в момент передачи её поставщиком, т.е. одновременно с переходом права собственности на товары, с которыми покупается тара. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной Приказом Минфина СССР от 01.11.1991г. №56 (ред. от 17.02.1997г.), стоимость приобретенной организацией тары отражается на отдельном субсчете 4 «Тара под товарами и порожняя» к субсчету 41 «Товары».

Оприходование подлежащей оплате тары в организациях оптовой торговли производится записями:

*Дт 41 «Товары», субсчет 3 «Тара под товарами и порожняя»;*

*Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на стоимость приобретения тары без НДС;*

*Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям»*

*Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на сумму НДС, относящегося к приобретенной таре.*

При оприходовании тары, стоимость которой не выделяется в сопроводительных документах поставщика, следует учитывать, что получение такой тары не является безвозмездным. Стоимость тары в этом случае включена поставщиком в стоимость приобретения товаров без отдельного указания её цены. При этом выше приведенные записи по оприходованию тары должны составляться на основании акта приемки.

Отпуск тары покупателю оформляется теми же документами, что и отпуск товаров, с указанием наименования, отличительных признаков, количества, цены и стоимости. На возврат тары поставщикам и сдачу тары тарособирающим организациям обычно выписывают товарно-транспортную накладную. Бой, лом и порча тары оформляется соответствующим актом. Если тара одной разновидности приобреталась по различным ценам, то оценка запасов тары, также как и товаров, может осуществляться по средним ценам, методами ФИФО и ЛИФО.

Учет продажи товаров по каталогам и образцам приводит **Хорин М.В.**(23).

В настоящее время в торговле широкое распространение получила продажа товаров по каталогам и образцам. Прежде всего, таким способом реализуются громоздкие товары: дачные домики и другие предметы ремонтно-строительного назначения, а также комплекты мебели. Но вместе с тем по каталогам или образцам продаются и другие товары, например, косметики и одежда.

Сущность этой разновидности торгового сервиса в том, что договор розничной купли-продажи заключается после ознакомления покупателя с образцом товара (его описанием, каталогом товаров и т.п.), предложенным продавцом. Такой способ продажи предусмотрен статьей 497 Гражданского Кодекса РФ.

Порядок осуществления розничной торговли товарами по образцам определяется Правилами продажи товаров по образцам, утвержденным постановлением Правительства РФ от 21.07.1997г. №918 (далее по тексту Правила). Эти Правила разработаны в соответствии с Законом РФ от 07.02.1992г. №2300-1 «О защите прав потребителей». Остановимся на наиболее существенных положениях Правил.

В п.3 Правил оговорено, что приобретение покупателем выбранных товаров происходит после доставки этих товаров в указанное им место (если иное не предусмотрено договором). Соответственно, и договор розничной купли-продажи по образцу считается исполненным с момента доставки товара в место, указанное в договоре, согласно п.28 Правил и ст.497 ГК РФ.

Согласно п.4 Правил, продавец обязан предложить покупателю услуги по доставке товаров путем их пересылки или перевозки.

В случае если одним из условий договора является оказание услуг по установке, наладке и пуску в эксплуатацию отдельных технически сложных товаров, договор считается выполненным с момента оказания этих услуг.

Покупатель до передачи ему товара вправе отказаться от исполнения договора при условии возмещения продавцу расходов, понесенных в ходе выполнения договора, на основании п.22 Правил и ст.497 ГК РФ.

Продажа по образцам применяется и в оптовой торговле. Например, в ходе выполнения ремонта квартиры или офиса ремонтно-строительная фирма может заказать необходимую для выполнения ремонта сантехнику по каталогу.

Для продавца торговля по образцам не только решает проблему размещения крупногабаритных товаров в торговом зале или складе, но и дает возможность использовать различные схемы закупки товаров, предназначенных для продажи.

Традиционной схемой является заключение договора купли-продажи или договора поставки товара. При этом, как правило, покупатель вносит аванс.

Так как торговля по образцам обычно предусматривает отсрочку в поставке выбранного товара после заключения договора и оплаты покупателем аванса, магазин может приобрести товар у поставщика по договору поставки с отсрочкой (или рассрочкой) платежа. Кроме того, магазин может воспользоваться товарным кредитом. Магазин также вправе выступить посредником между поставщиком товара и покупателем. Посредническую деятельность можно оформить договорами комиссии или поручения, а также агентским соглашением или договором консигнации. В этом случае отражение в учете продавца продажи по образцам не отличается от учета продажи товара по обычному договору комиссии.

**2. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ.**

**2.1. Понятие оптовой торговли.**

***Торговля*** *–* это вид предпринимательской деятельности, где объектом действия является товарообмен, купля-продажа товаров, а также обслуживание покупателей в процессе продажи товаров, их доставки, хранения и подготовки к продаже.

Различают два основных вида торговли – ***оптовую*** и ***розничную****.*

Согласно ст. 492 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. По сути, такими покупателями являются физические лица – конечные потребители товара. Однако договор розничной купли-продажи возможен и между юридическими лицами, приобретающими товар, затраты по которому не относятся на себестоимость.

Предприятия ***оптовой торговли*** реализуют товар юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, приобретающим товар для последующей перепродажи, а также организациям, закупающим товар (сырье, комплектующие) для производства иной продукции, то есть товар передается для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным (семейным, домашним и т. д.) использованием. Отношения продавца покупателя товара в данном случае чаще всего оформляются договорами поставки.

Таким образом, с точки зрения гражданского законодательства торговля подразделяется на виды в зависимости от цели приобретения товара и характера его дальнейшего использования.

Согласно письму Госкомстата РФ от 8 ноября 1995 года №17-1-17/1947 "Об отнесении торговых предприятий к розничным или опто­вым" идентификация сфер оптовой и розничной торговли для решения учетно-статистических задач осуществляется Госкомстатом России на основе Общероссийского классификатора видов экономической дея­тельности продукции и услуг (ОКДП), который входит в состав Единой системы классификации и кодирования технико-экономической и со­циальной информации (ЕСКК) Российской Федерации. В соответствии с положениями классификатора оптовая торговля включает деятель­ность по продаже товаров розничным торговцам, промышленным, ком­мерческим, учрежденческим или профессиональным пользователям или же другим оптовым торговцам. Под розничной торговлей подразумевается деятельность по продаже товаров для личного потребления или домашнего использования.

Определение оптовой торговли содержится и в постановлении Госкомстата РФ от 17 ноября 1997 года № 76, согласно которому под оптовой продажей понимается перепродажа приобретенных на стороне товаров юридическим и физическим лицам для профессио­нального использования (дальнейшей переработки или продажи).

Оптовая и розничная торговля различаются между собой и по иному основанию. Так, согласно Инструкции по определению розничного товарооборота и товарных запасов юридическими лицами, осуществляю­щими розничную торговлю и общественное питание (утверждена постановлением Госкомстата РФ от 1 апреля 1996 года № 25), под рознич­ным товарооборотом понимается продажа потребительских товаров на­селению за наличный расчет независимо от каналов их реализации, а именно:

* юридическими лицами, осуществляющими розничную торговлю и общественное питание, для которых торговая деятельность является основной;
* юридическими лицами, осуществляющими торговлю, для которых торговая деятельность не является основной;
* физическими лицами, осуществляющими продажу товаров на веще­вых, смешанных и продовольственных рынках.

Этим же документом установлено, что в силу организационно-практических причин в состав розничного товарооборота включается также продажа продовольственных товаров отдельным юридическим лицам социального назначения (больницам, детским учреждениям, до­мам инвалидов, престарелых и т. п.) по безналичному расчету из роз­ничной торговой сети, мелкооптовых баз, сети общественного питания для организации питания обслуживаемых ими контингентов населения.

Кроме того, в розничный товарооборот включается продажа товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям за наличный расчет.

Ранее включаемая в розничный товарооборот продажа по безналич­ному расчету непродовольственных товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям для собственных нужд считается ***оптовой продажей*** и в объеме розничного товарооборота не учитывается.

Таким образом, мелкооптовая торговля за наличный расчет приравнивается к розничной, а продажа товаров (независимо от целей приобретения) юридическим лицам по безналичному расчету (за исключени­ем перечисленных) признается оптовой,

Однако не следует забывать, что "вопрос методологии и критериев разграничения сфер оптовой и розничной торговли для применения в системе налогообложения в увязке с систематизацией сфер экономики по общероссийским классификаторам не входит в компетенцию Гос­комстата России (см. письмо Госкомстата РФ от 8 ноября 1995 года № 17-1-17/1947).

В соответствии с письмом ГНС РФ от 20 декабря 1995 года № 05-4-09/41 в состав оптового товарооборота включаются объемы продажи това­ров, продукции предприятиям, учреждениям, снабженческо-сбытовым, посредническим и другим организациям (за исключением населения) для дальнейшего их использования в производстве и для перепродажи.

Согласно положениям нормативных актов оптовая торговля представляет собой продажу товара юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям для последующей перепродажи или производства.

По такому основанию, как форма расчетов (безналичный, наличный), грань перехода оптовой торговли в розничную весьма подвижна. Законодательные органы пытаются ее закрепить, для чего, в частности, устанавливаются предельные размеры расчетов наличными деньгами между юридическими лицами.

Оптовой торговлей могут заниматься любые предприятия независимо от вида собственности и организационно-правовой формы. Предприятие-производитель, например, может реализовывать свою продукцию как оптом, так и в розницу.

Законодательными актами предусмотрено создание специализиро­ванных оптовых торговых предприятий, к которым в соответствии с Инструкцией Госкомстата РФ от 14 января 1997 года № 2 относятся:

* организации оптовой торговли, специализирующиеся на обслужива­нии промышленных предприятий;
* заготовительные и кооперативные организации, приобретающие продукцию сельского хозяйства для перепродажи;
* организации оптовой торговли по продаже определенного вида продукции;
* организации-экспортеры, организации-импортеры продукции.

В отличие от розничной торговли, правила осуществления которой устанавливаются многочисленными нормативными актами, оптовая торговля в основной массе регулируется Гражданским кодексом РФ.

Следует учитывать, что в процессе деятельности у торгового предприятия возникают отношения не только с партнерами, но и с контролирующими органами. Соответственно предприятия обязаны исполнять требования, предусмотренные договорами, а также соблюдать санитарные правила, правила пожарной безопасности, правила продажи отдельных групп товаров и др.

**2.2. Цена товара и её контроль.**

В основе формирования цены товара лежит денежное выражение стоимости товара и услуг по его реализации.

Цена товара складывается из себестоимости товара, прибыли произ­водителя, акцизов (в случае подакцизных товаров), налога на добавлен­ную стоимость, торговой надбавки.

Акциз устанавливается на определенные товары (винно-водочные изделия, пиво, табачные изделия, легковые автомобили, ювелирные изделия и т. п.) в процентах к отпускным ценам.

Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости на всех стадиях ее получения в процессе деятельности предприятия. Сумма налога, подлежащая внесе­нию в бюджет оптовыми организациями, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщикам этих товаров и материальных ресурсов (работ, услуг), стоимость кото­рых относится на издержки производства и обращения. При этом зачет налога производится при обязательном оформлении операций счетами-фактурами и выделении сумм налога на добавленную стоимость отдельной строкой в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных и т. д.).

В продажную цену товара у торгового предприятия входит также торговая надбавка, величина которой устанавливается на таком уровне, чтобы покрыть издержки обращения (расходы, связанные с перевозкой, хранением и реализацией товаров), уплату налогов и обеспечить получение торговой организацией прибыли.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 07.03.95 № 239 в действующей редакции торговые организации могут определять величину торговых надбавок самостоятельно, в зависимости от спроса и предложения на товары. Исключением являются цены на продукты дет­ского питания и на товары, реализуемые в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях с ограниченным правом завоза грузов, предельные размеры торговых надбавок на которые устанавливают ор­ганы исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ и Инструкци­ей по применению Плана счетов предусмотрено, что в торговых пред­приятиях товары учитываются по покупным или продажным ценам. На предприятиях оптовой торговли учетной ценой является покупная цена.

Цены, так же как и возможности их изменения при купле-продаже, оговариваются при заключении соответствующих договоров. Если дого­ворные отношения оформлены посредством счета, то в его разделе "предмет счета" дается краткая характеристика товара (с указанием на­именования товара и его основных технических характеристик, гарантийного срока), а также фиксируется количество товара, цена, общая сумма (цифрами и прописью) с выделением НДС отдельной строкой.

В условиях переживаемой в нашей стране инфляции многие продав­цы цену товара определяют в устойчивой валюте (обычно в долларах США), а расчеты проводят в рублях по курсу Московской межбанков­ской валютной биржи (ММВБ). В этом случае на счете должен быть указан курс валюты, используемой для определения цены товара. Следует помнить, что иногда продавцы делают определенную (обычно 3-или 5-процентную) надбавку к курсу ММВБ. Сумма счета должна быть указана цифрами и прописью (начальная буква - прописная, остальные – строчные). В случае их расхождения счет считается недействи­тельным.

В счете могут быть оговорены, кроме того, особенности оплаты по счету:

* необходимость подтверждения оплаты товара (по факсу, телеграфу или телефону) для резервирования оплаченного товара;
* возможность изменения цены;
* условия, при которых цена на оплаченный товар может быть изме­нена. При этом возможны разные варианты:
* если продавец может гарантировать неизменность цены в течение определенного срока, то делается запись: "Цены остаются неизменными, если на момент поступления денег курс доллара на ММВБ изменился не более чем на \_\_ процента с даты выписки счета";
* при более жестких условиях может быть зафиксировано: "В случае, если между датами выписки счета и поступления денег на расчетный счет произошло изменение курса рубля по отношению к доллару более чем на \_\_%, Продавец оставляет за собой право перерасчета цены и выставления счета на доплату", в этом случае излагается алгоритм пересчета;
* удобно выставление цены с условием: например, цена выставляется в долларах США, а ниже оговаривается условие оплаты в рублях в пере­счете по курсу ММВБ плюс процент на дату оплаты.

Если отношения между покупателем и продавцом оформлены дого­вором, то после согласования цены, которое может проводиться как в устной, так и письменной форме (телеграммами, факсами), цена указывается непосредственно в договоре, в спецификации или протоколе к нему.

При определении цены непременно учитываются условия поставки товара. Если поставка предполагается на склад покупателя, в цену договора будут включены транспортные расходы, расходы на страхование груза и т. д. При продаже товара со склада продавца цена может быть сведена к стоимости товара либо включать дополнительно лишь стои­мость погрузки.

Договорная цена может быть твердой (фиксированной), скользящей или ценой с последующей фиксацией. В случае твердой цены в договоре фиксируется конкретная цифра, которая должна быть учтена при оплате и не подлежит изменениям. Пленумом Высшего арбитражного суда Российской Федерации в п. 13 постановления от 22.12.92 № 23 определено, что при отсутствии соответствующих указаний в договоре или законодательном акте арбитражный суд должен отказать в удовлетворении требования об увеличении или уменьшении цены, установленной договором.

В условиях инфляции фиксированная цена, разумеется, выгодна прежде всего покупателю. Продавец, согласившись на фиксированную цену, может оказаться в крайне невыгодных условиях, так как за период между моментом заключения договора и началом его исполнения фактическая цена может существенно возрасти. Впрочем, существуют спо­собы обезопасить продавца от возможных убытков.

Для этого, во-первых, в договоре может быть предусмотрена частич­ная либо 100% предоплата товара. Во-вторых, можно применить так называемую "валютную оговорку", которая обычно используется в случае, если между моментом подписания договора и началом поставки товара существует слишком большой временной разрыв.

Возможны случаи, когда определение твердой цены в момент заключения договора крайне затруднено. Стороны могут не включать кон­кретную цифру в договор, а предусмотреть фиксацию исходной (базисной) цены, которая в течение исполнения договора может изменяться по согласованному сторонами методу при изменении ценообразующих элементов, то есть скользящую цену.

При торговле машинно-техническими товарами со сроками постав­ки, превышающими год, скользящая цена определяется на момент ис­полнения договора путем пересмотра договорной цены с учетом изме­нений в издержках производства, происшедших в период исполнения договора.

Цены с последующей фиксацией в договоре не указываются. В этом случае как можно точнее фиксируются способы ее определения и конкретные источники, на которые будут ориентироваться стороны в момент оплаты.

После определения цены необходимо договориться об оплате. Поря­док оплаты зависит от способа установления цены. Так, при "плавающей" или скользящей цене невозможно использовать 100% предвари­тельную оплату. Вместе с тем желательно применять такой порядок расчетов, который обезопасит от возможной недобросовестности партнера. При этом наиболее выгодной для продавца является 100% предварительная оплата, а для покупателя – расчет платежным поручением после получения товара. Наиболее приемлемым для обеих сторон, компромиссным, может быть вариант расчета с помощью аккредитивов, особенно когда продавец не желает отгрузить товар без его оплаты, а покупатель не решается оплатить ценности до их получения.

**ПРИМЕР** пункта договора "Оплата".

Покупатель в течение 30 банковских дней с даты подписания настоящего договора представляет Продавцу авансовый платеж в размере 70% общей стоимости настоящего договора, осуществив перевод рублевых средств в Банк наследующие счета: 827976000911.

При этом Покупатель в течение 42 часов с момента проведения банковской операции обязан представить Продавцу копии соответствующего платежного поручения (возможно по телефаксу).

В случае просрочки указанной даты предоставления авансового платежа Покупатель выплачивает Продавцу штраф. Размер штрафа составляет 0,1% от полной стоимости договора за каждый день просрочки в течение первой недели просрочки и 2% за каждую последующую неделю. При этом общая сумма штрафа не может превышать 8% полной стоимости настоящего договора.

В случае просрочки в предоставлении авансового платежа начало поставок товара по настоящему договору переносится пропорционально длительности этой просрочки.

После поставки партии товара на сумму не менее 25% от суммы выплаченного авансового платежа Покупатель открывает в банке Продавца безотзывный согласованный, делимый, переводимый и восполняемый аккредитив на сумму стоимости ежеквартальной поставки товара по настоящему договору, согласованной Продавцом с Покупателем отдельным протоколом, который будет являться неотъемлемой участью настоящего договора. Восполняемость должна быть помесячной (не позднее четырех банковских дней с момента оплаты поставки за предыдущий месяц) по фактическим затратам предыдущего месяца.

Аккредитив открывается в банке Продавца в течение 3 (трех) банковских дней с даты извещения Продавцом Покупателя о поставке |товара на сумму 25% от объема выплаченного авансового платежа. В случае просрочки указанной даты открытия аккредитива Покупатель выплачивает Продавцу штраф в размере 0,2% от оставшейся стоимости договора за каждый день в течение первой недели просрочки и 2% за каждую последующую неделю. При этом общая сумма | штрафа не может превышать 8% полной стоимости настоящего договора. При просрочке срока восполнения аккредитива Покупатель выплачивает Продавцу штраф в размере 0,2% от оставшейся стоимости ^договора за каждый день в течение первой недели• просрочки и 2% Ц за каждую последующую неделю. При этом общая сумма штрафа не может превышать 8% полной стоимости настоящего договора.

Аккредитив, открытый в пользу Продавца, будет оплачиваться по предъявлению в банк Продавца следующих документов:

* копим счета;
* копии накладной;
* копии акта приемки очередной партии товара.

Все расходы и комиссии банков, связанные с открытием аккредитива, несет Покупатель.

Оставшаяся часть авансового платежа засчитывается при оплате товара с аккредитива равномерными частями пропорционально количеству поставляемых партий товара.

Продавец по мере отгрузки представляет Покупателю следующие документы:

* копии счетов в 3 экз.;
* копию накладной отгрузки;
* акт приемки.

Расходы по транспортировке могут составлять до 50% цены товара. Поэтому необходимо еще до заключения договора разработать условия оплаты транспортных расходов при продвижении товаров от поставщи­ков до покупателей. Здесь возможны три варианта:

* оплата полностью поставщиком;
* оплата полностью покупателем;
* оплата частично поставщиком, частично - покупателем.

Порядок распределения транспортных расходов между поставщиком и покупателем определяется условиями франкировки, которые, в свою очередь, указываются по соглашению сторон в договорах на закупку товаров:

При внешнеторговых операциях возникают дополнительные расходы по уплате экспортно-импортных пошлин, налогов и сборов, по страхо­ванию груза и др. Например, при морской перевозке наибольшее распространение получили условия франкировки ФОБ и СИФ, первое из которых предусматривает оплату поставщиком расходов по доставке товаров в порт отправления, погрузке на судно, а также пошлин, нало­гов и сборов по экспорту, а второй требует также оплаты фрахта и стра­хования груза. Могут быть использованы условия КАФ, освобождающие поставщика от оплаты расходов по страхованию груза, а также ФАС, предусматривающие оплату поставщиком только расходов по доставке товаров до причала порта отправления, и др.

Все затраты на транспортные операции должны быть оговорены в договоре, а именно:

* расходы по подготовке товара к отгрузке (проверка качества, количества, специальная упаковка);
* оплата погрузки на перевозочные средства до основного перевозчика (иногда эта операция повторяется несколько раз при перегрузке товара);
* оплата стоимости основной перевозки, включая страхование;
* расходы по выгрузке товара в пункте назначения;
* оплата налогов и сборов;
* окончательная доставка на склад покупателя.

Эти вопросы отражаются в базисных условиях поставки. Если в ба­зисе поставки указывается: "Продавец продает, а Покупатель покупает со склада Продавца...", то в транспортных условиях определяется, за чей счет будет производиться погрузка товара на транспорт, а также срок, в течение которого покупатель уведомляет продавца о прибытии транс­порта для перевозки товара. При поставке продавцом товара на склад покупателя транспортные условия схожи. При этом продавец в течение указанного срока уведомляет покупателя о дате прибытия груза. Это должно быть зафиксировано в договоре, там же определяется, за чей счет и чьими силами будет осуществляться разгрузка товара на склад.

Если по базисным условиям договора товар передается перевозчику, то в транспортных условиях оговаривается вопрос об оплате и об ответственности за перевозку.

В том случае, когда продавец берет на себя поставку товара, в транс­портных условиях отмечается способ уведомления покупателя о месте и дате прибытия груза. Если перевозку осуществляет покупатель, то в договоре указываются место, в которое продавец должен доставить груз, дата поставки и срок, в течение которого покупатель должен выслать подтверждение о дате и месте поставки груза.

**ПРИМЕР** отражения в договоре транспортных условий сделки.

Поставка товара по настоящему договору должна быть произведена в соответствии со сроками согласованными между сторонами графиков по номенклатуре Спецификации № 1. Графики поставки будут представлены Продавцом на согласование Покупателю в течение 15 банковских дней после перевода авансового платежа в соответствии |с разделом "Платежи" настоящего договора. После согласования сторонами указанные графики являются неотъемлемой частью настоящего договора. Согласование графиков поставки не будет служить причиной задержки начала поставки товаров (по отдельным номенклатурным позициям), которая может наступить через 10 банковских дней после перевода авансового платежа. Покупатель в течение суток с момента согласования упомянутых графиков поставки обязан сообщить Продавцу адреса и транспортные реквизиты баз и вкладов в городе Ижевске, предназначенных для приемки товаров, подлежащих к поставке по настоящему договору. При переадресации товара по согласованию между Покупателем и Продавцом допускается передача адресов и реквизитов упомянутых баз. Продавец обязан в течение 42 часов с момента отгрузки товара известить Покупателя о сроке прибытия товара в пункт назначения в письменном виде, а также по телефаксу или телексу.

С целью проверки Покупателем товаров, являющихся предметом данного договора. Продавец извещает Покупателя о пункте отгрузки за 15 банковских дней до даты отгрузки товаров. Покупатель имеет право осуществить проверку товаров при их погрузке или поручить проверку третьей стороне.

Продавец имеет право досрочной поставки товара по согласованию с Покупателем, при этом он обязан в течение 42 часов с момента отгрузки товара известить Покупателя в письменном виде I(возможно по телексу или телефаксу) об отправке товара и представить копию накладной отгрузки (по телефаксу).

Датой поставки считается дата накладной отгрузки. Все расходы любого вида с момента доставки Продавцом груза по условию данно­го договора на склад Покупателя оплачивает Покупатель. Разгрузочно-погрузочные работы обеспечивает Покупатель за свой счет. Право собственности на товар, а также все риски, связанные с ним, переходят от Продавца к Покупателю в момент доставки .товара на базы и склад Покупателя.

**2.3. Учет поступления товаров.**

**2.3.1. Прием товаров на складе поставщика,**

**на железнодорожной станции, пристани, в аэропорту.**

В учете товарных операций важно обеспечить контроль за своевре­менным и полным поступлением товаров, а также за правильным их оприходованием со стороны материально ответственных лиц.

Приемка товаров на складе поставщика, на железнодорожной стан­ции, пристани, в аэропорту осуществляется материально ответственным лицом по доверенности с предъявлением паспорта.

Доверенность оформляется по типовым формам. Учет доверенностей как бланков строгой отчетности производств по корешку доверенности, который хранится в бухгалтерии с отметкой о ее получении и использовании, либо в книге доверенностей, либо в журнале регистрации).

Получение товара оформляется по-разному в зависимости от близости офиса к месту нахождения склада. Если склад фирмы-поставщика расположен в одном помещении с местом оформления документов на отпуск товара, то оформление документов и выдача товара происходит фактически одновременно. Документом на отпуск в данном случае является накладная.

Накладная (пример см. приложение) выписывается в четырех экземплярах, первый и второй из которых остаются у предприятия-поставщика (в бухгалтерии предприятия и на складе), а третий и четвертый передаются вместе с товаром покупателю (в бухгалтерию предприятия-покупателя и лицу, отвечающему за хранение товара). Данный документ подписывается материально ответственными лицами, один из которых отпустил товар, а тугой - принял, и заверяется печатями поставщика и получателя.

Представитель предприятия-покупателя проверяет товар, наличие полной документации к нему, сертификатов качества и т. п., комплектацию в соответствии с данными сопроводительных документов и расписывается в получении ценностей на накладной. Если товар принимается в закрытой таре, то необходимо сделать запись: "Товар принят по массе нетто (количеству мест) без фактической проверки". После этого Материально ответственное лицо доставляет товар на территорию склада своей организации и передает его кладовщику.

Товар от организаций железной дороги, водного и воздушного тра­нспорта должно получать специально подготовленное материально ответственное лицо. Предъявив доверенность и паспорт, этот работник получает товаросопроводительные документы, к которым относятся железнодорожная накладная, счет-фактура и др.

Железнодорожная накладная содержит следующие реквизиты:

* номер и дату оформления накладной;
* полное наименование, адрес, банковские реквизиты поставщика,
* плательщика;
* наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
* основание отпуска товара (номер, дату договора, наряда, заказа).

Товарный раздел накладной заполняется грузоотправителем, в нем указывается наименование товара, артикул, количество, цена, сумма, сумма оптовой надбавки, общая сумма к оплате (с выделением суммы НДС). Транспортный раздел данного документа заполняется при пере­возке и осуществлении погрузочно-разгрузочных работ.

К железнодорожной накладной могут быть приложены специфика­ции и упаковочные листы, о чем обязательно делается соответствующая отметка в накладной.

Если товар отправлен по железной дороге в контейнерах, то может быть оформлена «Накладная на перевозку груза в универсальном кон­тейнере" (см. приложение).

Поставщик может оформить сопровождение товаров счетом-фактурой, а не накладной, при этом в счете-фактуре, так же как и в накладной, отдельной строкой выделяется сумма НДС).

Счет-фактура (см. приложение) выписывается, как. правило, в трех экземплярах. Первый остается у поставщика товара, два других направляются покупателю вместе с товаром.

Кроме того, следует помнить, что с 1997 года все плательщики НДС в соответствии с Указом Президента РФ от 08.05.96 № 685 "Об основных на­правлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины" обязаны составлять счета-фактуры на реализацию продукции (работ, услуг) (см. приложение), формы кото­рых утверждены Постановлением Правительства РФ от 29.07.96 № 914 (с изменениями и дополнениями). На основании данных документов полу­чатели товаров имеют право на зачет уплаченных по ним сумм НДС при расчетах с бюджетом.

Составленный документ должен быть подписан руководителем, главным бухгалтером поставщика, лицом, ответственным за отпуск то­вара, и скреплен печатью организации. Разрешено визирование счета-фактуры иным ответственным лицом, уполномоченным в соответствии с приказом по организации.

Получаемые покупателем товаров счета-фактуры в отличие от эк­земпляров поставщика не являются бланками строгой отчетности, а относятся к первичным бухгалтерским документам. При этом учет их поступления будет лишь дублировать книгу покупок. Покупатель заинтересован в полной сохранности счетов-фактур, их своевременном и достоверном отражении.

Счета-фактуры, принятые к исполнению, должны быть пронумеро­ваны и подшиты в журналы учета счетов-фактур, причем хранение по­лучаемых и выдаваемых счетов-фактур осуществляется раздельно. Составленные и полученные счета-фактуры регистрируются в установ­ленном порядке в книгах покупок и продаж (см. приложение).

Книга покупок ведется получателями товаров, она предназначена для регистрации счетов-фактур, предоставляемых поставщиками, в целях определения сумм налога, подлежащих зачету. При этом ее итого­вые данные по определенным графам используются при составлении расчета по налогу на добавленную стоимость.

В случае использования приобретенного товара, по которому зачет произведен, в непроизводственной сфере в книге покупок делается корректирующая запись с уменьшением итоговой суммы налога, принимаемой к зачету в текущем периоде.

Следует отметить, что после получения сопроводительных докумен­тов материально ответственное лицо должно проверить исправность вагона, контейнера или упаковки, в которой был доставлен товар. Затем в присутствии представителей станции (пристани, аэропорта) он должен принять товар по количеству мест, а в необходимых случаях – по массе. Станция (пристань, аэропорт) назначения делает отметку об исправности вагона (контейнера, упаковочной тары) в соответствующей накладной.

При обнаружении при перевозках недостачи в пределах норм естест­венной убыли сотрудники станции назначения (пристани, аэропорта) должны произвести необходимую запись на обороте накладной.

В случае обнаружения неисправности вагона, контейнера или повреждения упаковочной тары, отсутствия или повреждения пломбы, неясности оттиска на ней (или наличия пломбы промежуточной стан­ции), а также во всех случаях повреждения, недостачи груза по количе­ству или массе материально ответственное лицо обязано потребовать от станции (пристани, аэропорта) назначения составления коммерческого акта и получить его копию. При отказе станции назначения составить коммерческий акт покупатель должен принять груз с участием предста­вителя отдела торговли органа местной исполнительной власти или железнодорожной милиции и составить акт о результатах приемки. Отказ сотрудников станции назначения составить акт следует обжаловать в установленном порядке. Коммерческий акт при этом является юридическим основанием для предъявления претензий к транспортным ком­паниям или поставщику.

**2.3.2. Получение товаров автотранспортом.**

При поставке товаров автотранспортом сопроводительным докумен­том служит товарно-транспортная накладная (см. приложение).

Товарно-транспортная накладная составляется поставщиком и является первичным приходным документом при поступлении товаров на торговое предприятие. Она состоит из двух разделов – товарного и транспортного.

Товарный раздел товарно-транспортной накладной заполняется по­ставщиком товара и содержит сведения о поставщике и плательщике (наименования, адреса и банковские реквизиты); сведения о товаре и таре (артикул, наименование и краткое описание товара, количество мест, масса брутто, количество (масса нетто), цена, сумма, вид упаков­ки). Здесь же указываются суммы налога на добавленную стоимость (20 или 10% от суммы поставки), а также фиксируются подписи лиц, раз­решивших отпуск товара, и подписи лиц, отпустивших и принявших товар.

Транспортный раздел данного документа заполняется в ходе достав­ки товара и содержит следующие данные:

* дату;
* номер автомобиля и путевого листа;
* наименования и адреса заказчика (плательщика) товара, грузоот­правителя и грузополучателя;
* пункт погрузки и разгрузки (при необходимости);
* сведения о грузе (артикул, наименование и краткое описание това­ра; единицы измерения; количество единиц; цену за единицу; сумму, на которую поставляется товар (с учетом налога на добавленную стоимость)).

Кроме того, указываются сопровождающие груз документы, вид упаковки, количество мест.

Один экземпляр этих документов материально ответственное лицо со стороны поставщика должно передать кладовщику, который является Материально ответственным лицом покупателя. Кладовщик, принявший товар, передает в бухгалтерию копию приходной накладной и сопроводительные документы, выданные ему представителем поставщика. В случае несоответствия сумм между представленными документами и фактически принятым количеством товара на склад должен быть со­ставлен соответствующий акт за подписями обеих сторон.

**2.3.3. Приемка товаров на складе покупателя.**

**Контроль за количеством и качеством товара.**

Прием товаров на складе покупателя осуществляется материально ответственным лицом на основании товаросопроводительных документов.

Если товар доставлен поставщиком в таре на склад покупателя, кроме проверки веса брутто и количества мест, возможно вскрытие тары и проверка веса нетто, а также количества товарных единиц в каждом месте. Обычно приемка поступившего в исправной таре товара по каче­ству, весу нетто и количеству товарных единиц в каждом месте производится, как правило, на складе конечного покупателя.

Оптовые торговые предприятия, переправляющие товар в таре или упа­ковке первоначального отправителя (изготовителя), принимают продукцию по качеству, по весу нетто и количеству товарных единиц лишь в случаях, предусмотренных обязательными правилами или договором, при несоответствии фактического веса брутто указанному в сопроводительных документах, при получении груза в поврежденной, открытой или немаркированной таре, в таре с поврежденной пломбой или при наличии признаков порчи (течь и др.). Подлежащую переотправке продукцию следует хранить в условиях, обеспечивающих ее качество и комплектность.

Приемка товара по количеству и качеству осуществляется согласно транспортным и сопроводительным документам (техническому паспорту, сертификату, счету-фактуре, спецификации, описи, упаковочным ярлыкам и др.) поставщика. При отсутствии данных документов или некоторых из них составляется акт о фактических количестве и качестве продукции с указанием недостающих документов.

Кроме того, возможна выборочная проверка количества товара с распространением ее результатов на всю партию в случаях, когда это предусмотрено стандартами, техническими условиями, иными обязательными правилами или договором.

Качество товара определяется по техническим условиям, сертификату, стандартам, образцам, каталогам и проспектам продавца. При этом по стандартам обозначают качество достаточно простых изделий, таких как кирпич, бетон, цемент. При приеме машинно-технической продукции или товара, на который отсутствуют стандарты или к которому предъявляются специальные требования, качество определяется техни­ческими условиями.

При приемке продовольственных товаров их качество подтверждается сертификатом качества, выданным компетентной государственной организацией; ветеринарным сертификатом, а также санитарным сер­тификатом, выдаваемым на каждую партию товара. Кроме того, обязательной сертификации подлежат парфюмерия и косметические средства, моющие средства, шампуни, а также ясельная и детская одежда, товары народного потребления, имеющие контакт с незащищенными частями тела человека, и т. д.

Торговое предприятие по законодательству несет ответственность за качество реализуемых товаров и при отсутствии сертификата может быть подвергнуто штрафам. Торговое предприятие получает сертификат соответствия.

В случае определения качества по образцу продавец предоставляет покупателю образцы товара, которые его подтверждают, после чего образец становится эталоном.

Если количество и качество товара соответствуют указанным в товаросопроводительных документах, то на документы (накладная, товарно-транспортная накладная и т.д.) накладывается прямоугольный штамп предприятия (может быть использован угловой штамп), что подтверждает соответствие принятых товаров данным, указанным в сопроводи­тельных документах.

Если в процессе приемки будут обнаружены недостача товара, несоответствия качества, маркировки поступивших товаров, тары или упаковки требованиям стандартов, технических условий, чертежам, образ­цам (эталонам), договору либо данным, указанным в сопроводительных документах, то дальнейшая приемка товара приостанавливается.

О выявленной недостаче и нарушении качества продукции составляется акт, являющийся юридическим документом для выставления претензий поставщику. При этом в сопроводительных документах производится запись об актировании. Акт (см.) составляется в пяти экземплярах и только на те товары, по которым установлены расхождения. По ценностям, поступившим в полном соответствии по количеству, качеству и комплектности с сопроводительными документами поставщика, делается отметка в конце акта: «По остальным товарно-материальным ценностям расхождений нет».

В акте отражается состав комиссии с обязательным указанием должности, фамилий и инициалов ее членов. В состав комиссии входят материально ответственные лица торгового предприятия, представитель отправителя (поставщика) товара (возможно составление акта в одностороннем порядке при согласии поставщика или его отсутствии), а также представителя незаинтересованной стороны (на практике это может быть представитель местной префектуры).

В случае, когда в момент приемки продукции выявлено несоответст­вие веса брутто весу, указанному в транспортных или сопроводительных документах, покупатель не должен вскрывать тару и упаковку.

Если при правильности веса брутто недостача продукции установле­на в ходе проверки веса нетто или количества товарных единиц в от­дельных местах, то покупатель вправе приостановить приемку осталь­ного груза.

Тару, упаковку вскрытых мест и продукцию, находившуюся внутри них, следует сохранить и затем предъявить их вызванному для участия в дальнейшей приемке представителю организации отправителя (поставщика). Уведомление о вызове представителя отправителя (поставщика) должно быть направлено (передано) ему не позднее 24 часов, а при наличии скоропортящейся продукции – немедленно после обнаружения недостачи.

В случае одногороднего отправителя (поставщика) его представителю следует явиться не позднее следующего дня после получения вызова, если в уведомлении не указан иной срок явки, а в случае приемки скоропортящейся продукции – в течение четырех часов после извещения о вызове. Представителю иногороднего отправителя (поставщика) следует прибыть не позднее трех дней после получения вызова, не считая времени, необходимого для проезда, если иной срок не вытекает из других обязательных правил или договора.

Необходимо помнить, что представитель организации отправителя (поставщика) должен иметь при себе удостоверение на право участия в приемке продукции у получателя. Отправитель (поставщик) может уполномочить на участие в этой операции предприятие, находящееся в месте получения продукции. В таком случае удостоверение представителю выдает предприятие, назначившее его. При этом данное удостове­рение должно содержать ссылку на документ, которым отправитель (поставщик) доверил право участия в приемке продукции данному предприятию.

Если при приемке продукции одновременно с недостачей выявились излишки продукции по сравнению с указанными в транспортных и со­проводительных документах поставщика, данные о них также указываются в акте.

Акт должен быть подписан всеми лицами, участвовавшими в прием­ке продукции по количеству и качеству. Лицо, не согласное с содержанием акта, подписывает акт с оговоркой об этом и излагает свое мнение. До подписи лиц, участвовавших в приемке, в акте должно быть указано, что эти лица предупреждены об ответственности за подписание доку­мента, содержащего данные, не соответствующие действительности.

Акт приемки продукции утверждает руководитель предприятия-получателя. Если по результатам приемки выявлены факты злоупотреб­лений или хищений продукции, руководитель предприятия-получателя обязан сообщить об этом органам МВД либо прокуратуры и направить туда соответствующие документы.

Акты приемки продукции по количеству и качеству регистрируются и хранятся в порядке, установленном на предприятии получателя. Претензии по поводу несоответствия продукции по качеству, комплектности таре упаковке и маркировке стандартам, техническим условиям, чертежам, рецептурам, образцам получатель (покупатель) предъявляет изготовителю (поставщику, отправителю). Если изготовитель или его местонахождение получателю неизвестны, претензия в двух экземплярах досылается отправителю (поставщику), который после ее получения направляет один экземпляр изготовителю, известив об этом получателя. Претензия по поводу недостачи продукции или ее ненадлежащего качества должна сопровождаться актом с вышеуказанными документами. В случаях, предусмотренных договором, вместе с претензией подается акт об уничтожении скоропортящейся продукции по указанию органов санитарного надзора, акт о сдаче продукции в металлолом и иные документы об использовании продукции в соответствии с фактическим качеством.

По получении претензии, руководитель или заместитель главы предприятия-отправителя (поставщика) назначает проверку по материалам претензии. Данные проверки рассматривает и утверждает также руководство отправителя (поставщика, изготовителя).

В случаях, когда согласно законодательству есть основания для возложения ответственности за недостачу груза на транспортную организа­цию, получатель имеет право в установленном порядке предъявить ей претензию.

Условия приемки импортных товаров по количеству и качеству устанавливаются в контрактах с иностранными поставщиками. Если порядок и сроки приемки товаров не были специально оговорены в договоре, то необходимо руководствоваться Инструкцией Госарбитража СССР "О порядке и сроках приемки импортных товаров по количеству и качеству и направления рекламационных актов", утвержденной 15.10.90.

При приеме товара у материально ответственного лица предприятия-получателя кладовщик выписывает приходную накладную или приходный ордер (см. ниже). Один экземпляр этой накладной он оставляет у себя, а второй передаёт материально ответственному лицу, доставившему товар.

В свою очередь материально ответственное лицо составляет отчет по выданной ему доверенности, к которому прикладывает расходную накладную от предприятия-поставщика, приходную накладную со своего склада и другие документы. Все это он передает в бухгалтерию своей фирмы, где на основании отчета отражаются соответствующие операции, что фиксируется на счетах бухгалтерскими проводками.

**2.3.4. Синтетический учет поступления товаров.**

Поступление товаров и тары в оптовой торговле отражается по дебету активного счета 41 "Товары", по субсчетам 41-1 "Товары на складах" и 41-3 "Тара под товаром и порожняя" соответственно. Тару, отвечаю­щую признакам основных средств, учитывают на счете 01 "Основные средства", а служащую для хозяйственных нужд и не относящуюся к основным средствам – на счете 12 "Малоценные быстроизнашивающиеся предметы".

Товары можно учитывать по покупным или продажным ценам. При ведении учета по продажным ценам разница между покупной стоимо­стью и стоимостью по продажным ценам (скидки, накидки) отражается на счете 42 "Торговая наценка". Следует отметить, что учет в оптовой торговле ведется по покупным ценам. Расходы по заготовке и доставке товаров при этом могут собираться на счете 44 "Издержки обращения", а также, когда они осуществляются сторонними организациями за счет торгового предприятия, могут быть учтены в учетной стоимости товара; конкретный способ учета данных расходов должен предусматриваться учетной политикой организации.

Для учета товаров, принятых на хранение (если, например, возникли вопросы, связанные с оплатой товара, или по условиям договора товары запрещено продавать до их оплаты), используется забалансовый счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение.

Учет товаров, принятых на комиссию оптовыми организациями от организации-комиссионеров в соответствии с заключенными договорами, ведется на счете 004 "Товары, принятые на комиссию".

Доставка неоплаченного товара от поставщика на оптовый склад покупателя отражается в учете на основании ,счета-фактуры, в котором отдельной строкой выделяется сумма НДС, что фиксируется следующей проводкой:

*Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" - на сумму НДС, указанную в счете-фактуре;*

*Дт 41 "Товары" - на стоимость оприходованного товара;*

*Кт 60 "Расчёты с поставщиками и подрядчиками" - на общую сумму задолженности поставщику.*

Следует отметить, что, когда в первичных учетных документах (приходных кассовых ордерах, счетах-фактурах, актах и т.д.) не выделена сумма НДС отдельной строкой или не оформлен либо составлен ненадлежащим образом счет-фактура, исчисление расчетным путем налога на добавленную стоимость не производится. При этом стоимость приобретенных товаров, включая НДС, приходуется по счету 41 "Товары" с последующим списанием на счет реализации. Кроме того, не принимаются в расчет у покупателей суммы НДС по товарам, приобретенным у организаций розничной торговли.

Когда товар закупается у физических лиц (как индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица, так и не являющихся ими), НДС по ним не уплачивается, поэтому сумма налога по счету 19 не отражается. Таким образом, при данных операциях предприятие оптовой торговли обязано уплатить налог на добавленную стоимость с полной суммы товарооборота без предъявления каких-либо сумм к зачету в бюджет, что делает такие операции невыгодными.

Что касается закупки товаров у населения, то она производится с оформлением акта закупки (см. выше), утвержденного руководителем предприятия, в котором в обязательном порядке указываются паспортные данные физического лица-продавца.

Такие операции могут быть проведены через подотчетных лиц, что отражается проводкой:

*Дт 41 "Товары"*

*Кт 71 "Расчеты с подотчетными лицами".*

При закупке товаров у физических лиц, не являющихся предпринимателями без образования юридического лица, не следует забывать об обложении подоходным налогом причитающихся продавцам выплат свыше тысячекратного установленного законом минимума месячной оплаты труда, которые производятся согласно Инструкции ГНС РФ от 29.06.95 № 35 с изменениями и дополнениями. При этом удержания осуществляют организации, производящие выплаты. В случае неоднократных расчетов с физическим лицом в течение года налог начисляется нарастающим итогом с зачетом ранее удержанной суммы. О выплатах, произведенных физическим лицам, и удержанных суммах подоходного налога предприятия обязаны подавать сведения в налоговые органы месту своего нахождения. При этом налогом не облагаются доходы физических лиц от продажи выращенного в личном подсобном хозяйстве скота, кроликов, нутрий, птицы, продукции пчеловодства, охотничьего собаководства, полученной от разведения диких животных или птиц, а также выращенной в хозяйстве продукции растениеводства и цветоводства в натуральном или переработанном виде (данные льготы предоставляются на основании соответствующей справки, выдаваемой органами местного самоуправления, садового, садово-огородного товарищества)» а также от реализации ивовой коры, дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, лекарственных растений.

Возвращаясь к закупкам у юридических лиц, следует отметить, что впоследствии, после того как товар будет оплачен поставщику, покупатель засчитывает НДС при расчетах с бюджетом независимо от факта реализации данных товаров (при правильном оформлении счета-фактуры), что отражается записью на сумму НДС по оплаченным и поступившим товарам:

*Дт 68 "Расчеты с бюджетом"*

*Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям".*

При этом засчитывается НДС по поступившим товарам, суммы налога по оплаченным, но неоприходованным ценностям не уменьшают причитающихся в бюджет сумм платежей. Кроме того, стоимость оплаченных товаров, не прибывших на конец месяца на склад, отражается по дебету счета 41 "Товары" в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (без оприходования этих товаров на склад). В начале следующего месяца данные суммы сторнируются и числятся в текущем учете как дебиторская задолженность по счету 60.

Следует отметить, что поступление товаров и тары также в бухгалтерском учете можно отражать через счет 15 "Заготовление и приобретение материалов", при этом отклонение учетной стоимости от фактической фиксируется по счету 16 "Отклонение в стоимости материалов".

В дебет счета 15 "Заготовление и приобретение материалов" относит­ся покупная стоимость товаров, по которым на Предприятие поступили ракетные документы поставщиков. При этом записи производятся в корреспонденции со счетами 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчи­ками", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и т.п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке товаров на предприятие.

В кредит счета 15 в корреспонденции со счетом 41 относится стоимость фактически поступивших на предприятие и оприходованных товаров. Сумма разницы в стоимости приобретенных товарно-материальных Ценностей, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, списывается со счета 15 на счет 16.

Накопленные на счете 16 разницы списываются в дебет счетов учета издержек обращения или других соответствующих счетов пропорцио­нально стоимости реализованных товаров по учетным ценам (по сред­нему проценту отклонений).

Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары в зависимости от формы оплаты оформляется следующими записями:

*Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму оплаченной задолженности поставщикам*

*Кт 51 "Расчетный счет" - на сумму, оплаченную с расчетного счета;*

*Кт 52 "Валютный счет" - на сумму, оплаченную с валютного счета;*

*Кт 50 "Касса" - на сумму оплаты из кассы торгового предприятия наличными деньгами (при этом следует помнить об установленном лимите расчетов наличными в пределах трех миллионов рублей по состоянию на 1998 год);*

*Кт 55 "Специальные счета в банках", субсчет "Аккредитивы" - на сумму, оплаченную с аккредитива;*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Векселя выданные" - на сумму, оплаченную векселем;*

*Кт 90 "Краткосрочные кредиты банков" - на сумму оплаты за счет краткосрочного банковского кредита;*

*Кт 92 "Долгосрочные кредиты банков" - на сумму оплаты за счет дол­госрочного банковского кредита.*

Если товары оплачиваются до их получения торговым предприятием, то вместо счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" дебетуется счет 61 "Расчеты по авансам выданным":

*Дт 61 "Расчеты по авансам выданным"*

*Кт 51 "Расчетный счет" - на сумму предварительных расчетов с расчетного счета;*

*Кт 52 "Валютный счет" – на сумму предварительных расчетов с валютного счета;*

*Кт 50 "Касса" - на сумму предварительных расчетов из кассы предприятия.*

Оприходование товаров оформляется следующими проводками:

*Дт 41 "Товары" - на стоимость оприходованного товара;*

*Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" - на сумму НДС, относящуюся к полученному товару*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на стоимость товара с НДС, указанную в счете-фактуре.*

Зачет предоплаты отражается записью:

*Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"*

*Кт 61 "Расчеты по авансам выданным".*

После этого возможно учесть сумму НДС при расчетах с бюджетом, что фиксирует проводка:

*Дт 68 "Расчеты с бюджетом"*

*Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям".*

Если после предварительной оплаты была отменена поставка товара, то на сумму возврата средств производятся следующие записи:

*Дт 51 "Расчетный счет";*

*Дт 52 "Валютный счет";*

*Дт 50 "Касса"*

*Кт 61 "Расчеты по авансам выданным.*

Все транспортные расходы, которые производит предприятие в про­цессе приобретения товаров, могут согласно учетной политике предприятия быть отнесены на издержки обращения. Если поставщик оплатил слуги по доставке товара, то он в соответствии с условиями договора может предъявить данные суммы к оплате покупателю, кото­рый отражает данную операцию записью:

*Дт 44 "Издержки обращения" - непосредственно на стоимость доставки;*

*Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" - на сумму НДС по транспортным услугам*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками - на общую сумму задолженности за услуги по доставке, включая НДС.*

Поступление товара по бартерным операциям отражается в обычном порядке (см. далее).

Если товары поступили в таре, то ее стоимость должна быть указана в сопроводительных документах. Оприходование поступившей от поставщика тары в учете отражается следующим образом:

*Дт 01 "Основные средства" - на стоимость тары, относящейся к основным средствам;*

*Дт 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" - на стоимость поступившей инвентарной тары;*

*Дт 41-3 "Тара под товаром и порожняя"*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму задолженности поставщику за тару.*

Тара, не указанная в документах поставщика и не подлежащая оплате, приходуется по цене возможной реализации на основании акта. В; этом случае проводка имеет следующий вид:

*Дт 41-3 "Тара под товаром и порожняя"*

*Кт 80 "Прибыли и убытки".*

Учет тарных операций рассмотрен в главе «Учет тары».

Порядок отражения в учете недостач или потерь от порчи товаров, вследствие естественной убыли товаров при их перевозке, от боя товаров в стеклянной посуде, изделий из хрупких материалов (стекла, фарфора, фаянса и т. п.), хищений в пути рассмотрен в главе «Учет товарных потерь».

**2.3.5. Аналитический учет поступления товаров**

Аналитический учет поступления товаров в оптовой торговле ведется на складах и в бухгалтерии. Документами первичного учета, на основании которых принимаются на оптовый склад товары, являются товар-транспортные накладные, счета-фактуры и другие сопроводительные документы. Эти документы материально ответственные лица вместе с товарным отчетом сдают в бухгалтерию.

В бухгалтерии по каждому документу, включенному в товарный отчет, составляют бухгалтерские проводки, отражающие поступление товаров, которые затем фиксируют в учетных регистрах по счету 41 «Товары».

Учет поступивших товаров ведется в карточках (или книгах) склад­ского учета по их количеству, наименованию, сортности и другим пока" заселяй. Данные о количественном учете обобщаются бухгалтером в ве­домостях движения товаров, которые являются документами их анали­тическою учета. Синтетический же учет движения товаров ведется в свод­ной ведомости, составляемой на основании данных аналитического учета.

При журнально-ордерной форме учета поступление товаров и тары отражают в ведомости по дебету счета 41. Оборот по дебету счета 41 по каждой строке учетного регистра должен быть равен общей сумме при­хода товаров в соответствующем товарном отчете. Остатки товаров на начало и конец отчетного периода в учетном регистре также должны совпадать с показателями в товарном отчете.

По окончании месяца в учетном регистре по счету 41 "Товары" под­считывают итоги, которые сверяют с соответствующими показателями учетных регистров по другим счетам. Например, сумму товаров, полученных от поставщиков, сверяют с данными учетного регистра по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (по графе дебетования счета 41). Итоги дебетовой ведомости переносят в журналы-ордера по кредиту соответствующих счетов. Контроль за своевременностью и полнотой оприходования товаров и их сохранностью осуществляется также сопоставлением данных по поступившим товарам от поставщиков в учетном регистре по счету 41 с данными журнала-ордера по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками удобно вести в регистре, где совмещены операции по кредиту счета 60 (журнал-ордер) и по его дебету (ведомость). Данные в этот учетный регистр вносятся по строкам, так называемым линейно-позиционным способом, то есть записи по каждому платежному документу поставщика как в журнале-ордере, так и в ведомости производят по одной и той же строке. Такой способ позволяет вести контроль за поступлением товаров, а также обеспечить синтетический и аналитический учет расчетов с поставщиками. Для этого в журнал-ордер и ведомость введены графы для отражения сальдо на начало месяца, оборотов, а также остатка на конец месяца по счету 60. Если сальдо кредитовое, то товар получен, но оплата не произведена (имеется задолженность поставщикам); дебетовое сальдо означает наличие оплаты за непоступивший товар (товар находится в пути).

Учет поступления товаров на склад торговой организации может быть организован разными способами в зависимости от способа хране­ния товаров (партионный или сортовой). Под партией понимается ко­личество товаров, поступивших одновременно по одному транспортно­му документу. При сортовом способе хранения каждый вновь приобретенный товар определенного сорта присоединяют к ранее по­ступившему товару того же наименования и сорта, то есть товары хра­нят по сортам.

Аналитический учет поступления товаров в бухгалтерии может вестись сортовым, сальдовым и партионным способами, которые рассмот­рены в главе "Учет товарных запасов в бухгалтерии". Бухгалтерия долж­на обеспечить тождество аналитического учета оборотам и остаткам синтетического учета на первое число каждого месяца (сумма прихода по аналитическим счетам в денежном выражении должна равняться дебетовому обороту синтетического счета 41 «Товары»).

**2.4. Учет товарных потерь.**

**2.4.1. Товарные потери при транспортировке**

Сумма товарных потерь вследствие естественной убыли при перевоз­ках определяется исходя из массы товаров (нетто), принятых для пере­возки, и нормы естественной убыли.

Естественная убыль не начисляется на товары, принимаемые и от­пускаемые без перевеса по массе отправителя (по трафарету), без вскрытия тары; по товарам, реализованным транзитом; по штучным товарам и товарам, списанным в результате боя, лома, порчи.

Потери при перевозках вследствие естественной убыли списываются по покупной стоимости записью:

*Дт 44 "Издержки обращения"*

*Кт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".*

Недостача, выявленная при приемке товаров (и превышающая уста­новленные ранее нормы), оформляется соответствующим актом.

Если разница превышает норму естественной убыли, то поставщику предъявляется претензия, в которой излагается ситуация и выдвигаются требования на возмещение недостачи и, если в договоре были преду­смотрены штрафные санкции, предъявляются требования по их оплате.

При этом на сумму недостачи товаров (сверх норм естественной убыли при наличии норм) составляется проводка:

*Дт 63 "Расчеты по претензиям"*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".*

Признание поставщиком предъявленных ему штрафных санкций оформляется на общую их сумму корреспонденцией:

*Дт 63 и Расчеты по претензиям"*

*Кт 80 "Прибыли и убытки".*

В случае непринятия поставщиком штрафных санкций подается за­явление в арбитражный суд. После решения суда о правомочности вы­двинутых требований, делается аналогичная проводка (Дт 63 Кт 80) на присужденную сумму. Если же суд не признает правильности выстав­ленных штрафных санкций, то никаких проводок по выставленным штрафным санкциям не производится. При отклонении иска судом его суммы (в том числе и недостачи сверх норм естественной убыли) спи­сываются проводкой:

*Дт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей"*

*Кт 63 "Расчеты по претензиям".*

В дальнейшем при оплате поставщиком как недостающих товаров, так и штрафных санкций составляется на сумму поступивших средств бухгалтерская запись:

*Дт 51 "Расчетный счет" (50 "Касса", 52 "Валютный счет" - в зависимости от формы оплаты)*

*Кт 63 "Расчеты по претензиям".*

Необходимо помнить, что штрафные санкции признаются внереализационными доходами и формируют налогооблагаемую прибыль, кото­рая также подлежит обложению НДС. С этой целью на счете 80 целесо­образно организовать субсчет «Штрафы, пени, неустойки».

**ПРИМЕР.** Организация получила товары от поставщика на сумму 11000 тыс. руб., в том числе НДС (10%) - 1000 тыс. руб., что отражено в сопроводительном документе (счете-фактуре).

При приемке товара выявлена недостача товара по отпускным ценам на 100 тыс. руб., в том числе 10 тыс. руб. в пределах норм естественной убыли при перевозках, 90 тыс. руб. - по вине поставщика.

На недостачу товаров по вине поставщика составлен акт. Поставщику предъявлена претензия.

Учет поступления товара по покупным ценам отражается записями:

1. Оприходованы товары на сумму 9900 тыс. руб. (10000 - 100); НДС на полученный товар составляет 990 тыс. руб. (1000 - 10). Отражается задолженность поставщикам согласно счету-фактуре без учета суммы недостачи 10890 тыс. руб. (11000 – 110):

*Дт 41 "Товары" 9900*

*Дт 19 "ЦЦС по приобретенным ценностям" 990*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 10890*

2. Выявленная недостача в пределах норм естественной убыли составляет 11 тыс. руб., что отражается проводкой:

*Дт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" 11*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 11*

3. Предъявление претензии поставщику на недостачу свыше естественной убыли, составляющую 99 тыс. руб., фиксирует в учете запись:

*Дт 63 "Расчеты по претензиям" 99*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 99*

Таким образом, кредитовый оборот по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по данной хозяйственной операции равен 11000 тыс. руб. (10890 + 11 + 99), что соответствует сумме, выставленной поставщиком к оплате в счете-фактуре.

**2.4.2. Резерв на списание естественной убыли.**

Товарные потери при хранении и реализации вследствие естествен­ной убыли должны списываться в том месяце, когда проводилась ин­вентаризация. Поскольку она, как правило, ежемесячно не проводится, то отнесение всей суммы потерь, возникших за межинвентаризационный период (например, за полугодие), на издержки обращения одного месяца было бы неправильно, так как в этом случае искусственно уменьшались бы расходы тех месяцев, в которых не было инвентариза­ции, и увеличивались бы расходы того месяца, в котором она проводи­лась. Такое единовременное списание оказало бы влияние на правиль­ность исчисления прибыли за определенный отчетный период.

В связи с тем, что товарные потери вследствие естественной убыли образуются в течение всего межинвентаризационного периода, то и распределяться они должны между всеми месяцами данного периода. Это достигается ежемесячным списанием на издержки обращения пла­новой суммы таких потерь путем начисления резерва на естественную убыль.

Согласно п. 2.17 Методических рекомендаций в целях равномерного отражения предстоящих расходов в издержках обращения и производст­ва на холодильниках, хладокомбинатах, базах овощных и продовольст­венных товаров, торговых предприятиях, имеющих склады, ежемесячно начисляется резерв на списание естественной убыли товаров в пределах действующих норм (при их наличии), который формируется на счете 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей". Начисление резерва на естественную убыль должно быть отражено в учетной политике. При определении размера данного резерва следует воспользоваться средним процентом товарных потерь по отношению к товарообороту по про­шлому периоду, то есть создавать резерв в пределах процента от товаро­оборота.

Начисление резерва ежемесячно отражается записью:

*Дт 44 "Издержки обращения"*

*Кт 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей".*

После проведения инвентаризации недостачу товаров, образовав­шуюся вследствие естественной убыли, списывают за счет начисленного резерва (на покупную стоимость), что отражается проводкой:

*Дт 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей"*

*Кт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".*

Если учет товаров ведется по продажным ценам, то делается допол­нительная запись на разность между стоимостью товаров по учетным и покупным ценам:

*Дт 83-3 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей"*

*Кт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".*

Таким образом, со счета 84 недостачи товаров списываются по учет­ным ценам, а на расходы по организации торговли товарные потери списываются по себестоимости (покупным ценам).

Обычно суммы фактической недостачи товаров вследствие естест­венной убыли и начисленного резерва не совпадают, поэтому при их списании производят корректировку резерва.

Если недостача товаров вследствие естественной убыли оказалась больше начисленного резерва, то на эту разницу производят его доначисление проводкой:

*Дт 44 "Издержки обращения"*

*Кт 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей".*

Если недостача товаров вследствие естественной убыли окажется меньше начисленного резерва, то излишне начисленная сумма его спи­сывается на уменьшение издержек обращения составлением исправи­тельной записи методом красного сторно (то есть излишне начислен­ный резерв сторнируется).

Согласно п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бух­галтерской отчетности в РФ в целях равномерного включения пред­стоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать определенные резервы. Создание резерва на списание естественной убыли товаров предусмотрено для организаций, имеющие склады, на базах овощных и продовольственных товаров, холодильниках и хладокомбинатах (письмо Комитета РФ по торговле от 16.03.93 № 1-435/32-2 по согласованию с Минэкономики и Минфином РФ; п.2.17 Методических рекомендаций по учету издержек обращения в торговле).

В соответствии с п. 2.17 Методических рекомендаций организации торговли должны в конце отчетного года в случае превышения факти­чески начисленного резерва над суммой расчета, подтвержденного ин­вентаризацией, производить сторнировочную запись издержек обраще­ния и производства. Вместе с тем сторнирование в конце года остатка неиспользованного резерва на естественную убыль без проведения ин­вентаризации (которую провести строго 1 января невозможно) будет нарушением одного из основных принципов бухгалтерского учета -принципа начисления и равномерного распределения затрат по перио­дам. Следовательно, резерв на естественную убыль, по сути, должен быть переходящим на следующий год и подлежать корректировке толь­ко на момент проведения инвентаризации.

Информация о наличии сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей, выявленных в процессе их изготовления, хранения и реализации (независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета издержек производства (обращения), финансовые результаты или ви­новных лиц), первоначально отражается по учетным ценам по дебету счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в корреспонденции со счетом 41 "Товары". При этом исключение составляют:

* некомпенсируемые потери товарно-материальных ценностей, воз­никшие в результате стихийных бедствий (уничтожение, порча товар­ных запасов и пр.), некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями. Такие потери относятся на счет 80 "Прибыли и убытки" и признаются внереализационными убытками, что отражается проводкой:

*Дт 80 "Прибыли и убытки"*

*Кт 41 "Товары",*

* недостачи и потери от порчи ценностей, выявленные при приемке товаров и образовавшиеся по вине поставщиков или транспортных орга­низаций. Эти суммы учитывают по дебету счета 63 "Расчеты по претензиям" при приемке товара проводкой:

*Дт 63 "Расчеты по претензиям"*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".*

При отказе органами арбитража во взыскании данных сумм они спи­сываются со счета 63 на счет 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

При вынесении органами арбитража решения о взыскании с по­ставщика сумм недостач и потерь товарно-материальных ценностей сверх норм естественной убыли в бухгалтерском учете поставщика сум­ма реализации, ранее отраженная по дебету счетов 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет" или 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", сторнируется на взысканную покупателем сумму недостач и потерь. Одновременно указанная сумма отражается обычной записью по дебету счетов 51 "Рас­четный счет", 52 "Валютный счет" или 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кре­диторами". При перечислении сумм покупателю счет 76 "Расчеты с раз­ными дебиторами и кредиторами" дебетуется в корреспонденции со счетом 51 "Расчетный счет". Поставщик должен также сторнировать обороты по дебету счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" и кредиту счета 40 "Готовая продукция". Восстановленная таким образом на счете 40 "Готовая продукция" сумма списывается затем в дебет счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Итак, на счет 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" относят все потери независимо от характера, причины возникновения и источ­ника возмещения. По дебету этого счета отражают:

* потери в пределах норм естественной убыли при перевозке, хране­нии и реализации;
* потери от понижения качества плодоовощной продукции при со­блюдении нормальных условий хранения;
* потери от недостачи и порчи ценностей сверх норм естественной убыли в случае, когда конкретные виновники не установлены;
* потери товаров, а также денежных средств, подлежащие взысканию с материально ответственных лиц;
* потери от списания долгов по недостачам товарно-материальных ценностей, во взыскании которых полностью или частично отказано судом вследствие необоснованности исков;
* потери от списания задолженности по претензиям к поставщикам и транспортным организациям за выявленную при приемке недостачу или порчу товаров в случае отказа арбитража в удовлетворении предъ­явленных исков.

По дебету счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" приво­дятся:

* по недостающим (похищенным) или полностью испорченным то­варно-материальным ценностям - их фактическая себестоимость (в снабженческих, сбытовых, торговых предприятиях - стоимость по продажным ценам при ведении учета по этим ценам);
* по недостающим (похищенным) или полностью испорченным ос­новным средствам - их остаточная стоимость (первоначальная стои­мость за минусом суммы начисленного износа);
* по частично испорченным материальным ценностям - сумма опре­делившихся потерь.

По недостачам (хищениям) и порче материальных ценностей записи производятся по дебету счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценно­стей" с кредита счетов учета названных ценностей.

В соответствии с Инструкцией Госналогслужбы РФ от 11.10.95 № 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость" в действующей редакции организации оптовой торговли в тех случаях, когда недостача, порча или хищение материальных ценностей отража­ются в учете до списания суммы НДС, уплаченной при приобретении, они фиксируются по кредиту счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в установленном для списания недостач порядке без возмещения (зачета) соответствующего НДС из бюджета, что можно отразить проводкой:

*Дт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей"*

*Кт 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".*

Списание сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей, в том числе и товаров, регулируется законодательством и учредительными документами.

Порядок списания определен п. 28 Положения по ведению бухгал­терского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и п. 2.13 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых ре­зультатов на предприятиях торговли и общественного питания. По кре­диту счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" списываются:

* недостачи и потери от порчи ценностей в пределах норм естест­венной убыли (при наличии норм) - на счета учета материальных цен­ностей (когда они выявлены при заготовлении) или издержек обраще­ния (когда они выявлены при хранении или реализации);
* недостачи ценностей сверх норм убыли (при наличии норм) и по­тери от порчи и похищенных ценностей - в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям";
* недостачи ценностей сверх норм убыли при отсутствии конкретных виновников, а также недостачи и хищения товарно-материальных цен­ностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснован­ности исков, - на финансовые результаты (у коммерческой организа­ции) по покупной стоимости, что отражается проводкой:

*Дт 80 "Прибыли и убытки"*

*Кт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей*".

Также в соответствии с изменениями, внесенными Постановлением Правительства РФ от 01.07.95 № 661 в Положение о составе затрат (п. 15, абзац 12), суммы убытков от хищений, виновники которых по решениям суда не установлены, включаются в состав внереализационных расходов, что должно фиксироваться бухгалтерской записью:

*Дт 80 "Прибыли и убытки"*

*Кт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".*

По кредиту счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отра­жаются суммы в размерах и величинах, принятых на учет по дебету ука­занного счета. При этом на счета учета издержек обращения списыва­ются недостающие ценности по их фактической себестоимости.

Недостачи сверх норм убыли и потерь от порчи ценностей, а также по­хищенных ценностей за счет материально ответственных лиц учитываются по дебету субсчета 73-3 "Расчеты по возмещению материального ущерба", при этом на сумму недостачи по учетным ценам делается проводка:

*Дт 73-3 "Расчеты по возмещению материального ущерба"*

*Кт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей"*

По решению руководителя организации с виновного лица может быть взыскана стоимость недостающих ценностей по рыночным ценам. При этом на сумму разницы между стоимостью недостающих ценно­стей, отнесенной на счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операци­ям", и их стоимостью, отраженной на счете 84, делается запись:

*Дт 73-3 "Расчеты по возмещению материального ущерба"*

*Кт 83-3 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей".*

По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 83 "Доходы будущих периодов".

Недостачи ценностей, выявленные в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам, признанные материально ответственными лица­ми или на которые имеются решения судебных органов о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту счета 83 "Доходы будущих периодов". Од­новременно на эти суммы дебетуется счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба") и кредитуется счет 84 "Недостачи и потери от порчи ценно­стей". По мере погашения задолженности кредитуется счет 80 "Прибыли и убытки" и дебетуется счет 83 "Доходы будущих периодов".

При погашении недостачи материально ответственным лицом на сумму внесенных платежей делаются проводки:

*Дт 50 "Касса" (51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет")*

*Кт 73-3 "Расчеты по возмещению материального ущерба".*

Недостачи, кроме того, могут быть удержаны из заработной платы. Это отражается записью на соответствующую сумму:

*Дт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"*

*Кт 73-3 "Расчеты по возмещению материального ущерба".*

При этом следует помнить, что общая сумма удержаний не должна превышать половины начисленной заработной платы.

**2.5. Учет переоценки товаров.**

При переоценке (уценке, дооценке) товаров на оптовых складах из­меняется их продажная цена.

Суммы уценки (дооценки) представляют собой разницу между стои­мостью остатков товаров по прежним и вновь установленным продаж­ным ценам.

Для предприятий, ведущих учет по покупным ценам, результат пере­оценки отражается в учете только в случае снижения в течение года цен на товары либо морального устаревания ценностей и потери их перво­начального качества (согласно п. 62 Положения по ведению бухгалтер­ского учета и бухгалтерской отчетности в РФ).

Оформляется переоценка инвентаризационной описью-актом, где помимо наименования, количества и другой информации о товаре ука­зываются старая и новая цена, стоимость товаров в новых и старых це­нах, сумма дооценки при повышении цен и сумма уценки при их сни­жении. Для отражения операций, связанных с результатами переоценки товаров, а также данных об отклонениях их стоимости в текущих ры­ночных ценах от стоимости, определившейся в бухгалтерском учете, используется счет 14 "Переоценка материальных ценностей".

При переоценке на суммы увеличения стоимости товаров делается дооценка, что отражается проводкой:

*Дт 41 "Товары"*

*Кт 14 "Переоценка материальных ценностей".*

На суммы уменьшения стоимости товаров делается проводка (уценка):

*Дт 14 "Переоценка материальных ценностей"*

*Кт 41 "Товары".*

Так как повышение или понижение цен на товары влечет за собой соответственно увеличение или уменьшение торговой надбавки, счет 14 можно закрыть счетом 42 "Торговая наценка". Исключение составля­ет уценка товаров по морально устаревшим и потерявшим свое перво­начальное качество товарам, когда часть потерь от уценки (на сумму превышения стоимости товаров по покупным ценам над стоимостью по ценам возможной реализации) списывают в дебет счета 80 "Прибыли и убытки".

**2.6. Учет товаров в местах хранения и отчетность материально ответственных лиц.**

**2.6.1. Учет товаров в местах хранения**

Учет товара на складе оптового предприятия ведет материально от­ветственное лицо. Складской учет ведется в натуральных показателях по номенклатурным номерам товаров (тары). Порядок учета товара на оп­товом складе может быть различен в зависимости от способа хранения товара и от некоторых факторов, как-то: частота поступлений товаров на склад, совместимость товаров по условиям хранения, их натуральные характеристики, а также объем и ассортимент товаров и т. д. Возможны партионный, сортовой или партионно-сортовой способы.

**Сортовой способ учета товара**

Сортовой способ учета на складах применяется в том случае, если хранение товаров организовано по наименованию и сортам без учета времени поступления и цены их приобретения (вновь поступившие то­вары складируются и учитываются вместе со старыми). При этом мате­риально ответственные лица на каждую номенклатуру товара заводят новую карточку складского учета или отводят несколько страниц в то­варной книге кладовщика (в зависимости от объема операций по при­ходу и расходу товаров).

Номенклатуры в данном случае различаются не только по типу и марке товара, но и по сорту, единице измерения, цвету и т. п. (в случае, если по этим признакам необходимо вести отдельный учет). Например, если продаются автомобили, то цвет товара может иметь значение, в то время как цвет пакета молока принципиального значения не имеет и поэтому как идентифицирующий признак не рассматривается.

При сортовом способе хранения экономично используется складская площадь, возможно более оперативное управление остатками товаров, однако трудно выделять товары одного сорта, поступившие по разным ценам.

Так как при сортовом способе учета отдельный аналитический учет по ценам и (или) партиям не ведется, а в условиях свободного рынка товар одного сорта поступает по разным ценам, то выбор товара для реализации осуществляется произвольно. При этом возможно исполь­зовать для оценки товаров методы: средней цены, цены единицы запа­сов, ФИФО (по ценам первых закупок), ЛИФО (по ценам последних закупок). Соответствующий пример расчета учетной цены различными способами приведен в подразделе "Аналитический и синтетический учет отгруженных товаров и их реализации со складов оптовых пред­приятий".

Записи в карточку, книгу (занесение в базу данных, если учет на складе компьютеризирован) делаются на основании любого первичного документа (каждого приходного или расходного) или накопительных ведомостей (при большом объеме записей). Карточки и страницы в то­варной книге нумеруются в бухгалтерии и выдаются материально ответ­ственным лицам под расписку в специальном журнале.

На складах с небольшим ассортиментом товаров и незначительным количеством операций материально ответственные лица могут вести учет непосредственно в товарном отчете (при этом карточки и товарные книги не ведутся).

**Партионный способ учета товара**

При партионном способе учета каждая партия товара на складе хра­нится отдельно. Под партией понимаются товары, поступившие одно­временно по одному транспортному документу. В составе партии могут быть товары как различных сортов, так и наименований. Каждую пар­тию регистрируют в журнале учета поступающих товаров. Порядковый номер регистрации является одновременно номером этой партии. Он указывается в расходных документах рядом с наименованием товара, отпущенного из данной партии.

На каждую партию товара материально ответственное лицо открыва­ет партионную карту (или заводит отдельную запись в базу данных, если учет на складе компьютеризирован) в двух экземплярах: один - для склада, второй - для бухгалтерии. Форматы записей или формы партионных карт и порядок занесения в них информации зависят от вида товара.

Записи в приходной части партионной карты ведут на основании сопроводительного документа к поступившему товару с указанием его номера и даты, номера склада, лица, принявшего товар, поставщика, количества товара (по наименованиям, сортам и ценам), места хранения (по продовольственным товарам - общее количество мест; для непродо­вольственных - номер каждого товарного места в отдельности).

В расходной части партионной карты указывают дату отпуска товара, номер документа, количество отпущенного товара в натуральных пока­зателях, итог за месяц и остатки товара на конец месяца; при этом подсчет остатков может вестись нарастающим итогом после каждого отпуска.

По непродовольственным товарам записи ведут линейно-позици­онным способом по каждому тарному месту (вплоть до конкретной единицы товара, например, при учете ювелирных изделий или продук­ции, имеющей уникальный заводской номер, используемый в учете). Это усиливает контроль за сохранностью ценностей и предупреждает возникновение пересортицы. С этой же целью рекомендуется указывать номера партий на товарных местах (ящиках, кипах и др.), а на куски тканей выписывать и наклеивать кусковые ярлыки (партионно-куско­вой учет). В случае учета по конкретной единице товара используются уникальные заводские номера или при поступлении партии товара к каждому товару прикрепляется ярлык с его индивидуальным номером, который заносится в партионную карту (лист) в момент оприходования товара на склад.

После полной реализации партии партионная карта закрывается ма­териально ответственным лицом. Составляется акт об израсходовавши товаров партии, который подписывается товароведом и заведующим складом. Форма акта зависит от вида товара и наличия отклонений от оприходованного количества. Акт с партионной картой и отчетом по товарам и таре материально ответственное лицо передает в бухгалтерию для проверки.

Если при проверке по данной партии выявляется недостача товаров в пределах норм естественной убыли, ее списывают за счет организа­ции, а недостачи сверх норм естественной убыли взыскивают с матери­ально ответственных лиц. Излишки товаров, выявленные при проверке, приходуют.

Партионный учет позволяет определить результаты реализации пар­тии товаров без проведения инвентаризации (по существу, инвентари­зация производится локально при закрытии каждой партии). Одновре­менно данный вид учета усиливает контроль за сохранностью цен­ностей, способствует снижению товарных потерь. Вместе с тем при пар­тионном способе хранения менее рационально используется складская площадь и отсутствует возможность оперативного управления товарны­ми запасами (в результате хранения определенного вида товаров в раз­ных местах и отражения остатков по ним в нескольких партионных картах).

При партионно-сорговом способе учета товара отдельно хранится каждая партия поступивших на склад товаров. Внутри партии товары для хранения разбираются по сортам. Данный способ применяется в условиях широкого ассортимента хранящихся товаров.

**2.6.2. Отчетность материально ответственных лиц**

Учет хранения товаров осуществляется материально ответственными лицами (кладовщик, заведующий складом), с которыми заключается

соответствующий договор.

Материальная ответственность наступает с момента оприходования поступившего товара на склад на основании приходных товаросопрово­дительных документов и длится до момента выбытия, передачи товаров по расходным документам. При любом способе хранения ответственные лица ведут учет товаров в натуральном измерении на основании соответствующих приходных и расходных документов. Кроме того, возмож­но учитывать движение товаров одновременно и в стоимостном изме­рении.

Материально ответственные лица складов на основании приходных и расходных документов составляют товарные отчеты или сопроводи­тельные реестры сдачи документов. Форма отчетности зависит от специали­зации оптового предприятия, ассортимента товаров, объема документообо­рота и организации аналитического учета товаров в бухгалтерии и способа хранения.

Там, где используется оперативный бухгалтерский (сальдовый) метод аналитического учета товаров, в условиях небольшого склада с ограни­ченным ассортиментом товаров при сортовом способе хранения мате­риально ответственные лица обычно составляют товарные отчеты.

В товарных отчетах указываются поставщики, от которых получены товары за отчетный период, покупатели товаров, даты и номера доку­ментов, стоимость товаров по приходной и расходной частям отчета в отдельности по каждому документу. Остаток товаров и тары на начало отчетного периода берут из предыдущего отчета или из инвентаризаци­онной описи. Остаток на конец периода определяется как остаток на начало периода плюс приход товара и тары за вычетом расхода за от­четный период. В конце отчета прописью указывается число приложен­ных документов. Отчет подписывает материально ответственное лицо.

На некоторых оптовых торговых предприятиях в товарные отчеты вводят дополнительные графы, например: номер и дату документа по­ставщика и склада, номер партии, стоимость товаров, общее количество товаров по документу и отчету в целом и др.

По продовольственным товарам отчеты составляют по ассортименту, наименованиям, единицам измерения, ценам и количеству товара и тары.

На предприятиях, применяющих количественно-суммовой метод учета, имеющих большой документооборот, составляются сопроводи­тельные реестры, представляющие собой простой перечень документов с указанием их наименований, номеров и количества (отдельно по при­ходу и расходу).

Экспедиторы составляют отчеты о развозе товаров, полученных на оптовом складе и доставленных покупателям (магазинам). В этом отчете указываются склад, номер и дата документа, номера предприятий-получателей, наименование и количество принятых и сданных товаров, фиксируются недостачи и излишки (необходимо помнить о том, что эти суммы должны быть определены в подписанных заинтересованными сторонами актах). Отчет может быть составлен на основании непосред­ственно счета-фактуры (или товарно-транспортной накладной) с при­ложением к нему накладных на товары, переданные покупателям (мага­зинам).

Сроки представления отчетности в бухгалтерию устанавливаются ру­ководителем предприятия в зависимости от размера предприятия и других конкретных условий (ежедневно, еженедельно и т. п.). Увеличе­ние срока представления отчетности ослабляет контроль за движением товарных запасов, приводит к неравномерной загрузке аппарата бухгал­терии.

Товарные отчеты и сопроводительные реестры составляются в двух экземплярах. Первый экземпляр вместе с первичными документами передается в бухгалтерию под расписку на втором экземпляре, который остается у материально ответственного лица.

Поступившие в бухгалтерию товарные отчеты и первичные докумен­ты должны быть в тот же день проверены по форме, по существу и арифметически. При этом бухгалтер должен обращать внимание на ре­альность начальных остатков, аккуратность и правильность составления документов и самого отчета, наличие всех приложенных документов, своевременность и полноту оприходования товаров или списания их с учета и др. Несвоевременное отражение движения товаров искажает величину товарного остатка и позволяет некоторое время скрывать не­достачи и излишки.' Обнаруженные при проверке отчетов ошибки ис­правляются корректурным способом и заверяются подписью бухгалтера и материально ответственного лица. Проверенные и принятые к учету товарные отчеты проходят бухгалтерскую обработку. Сальдо, получен­ное по данным бухгалтерского учета, сверяют с остатками товаров и тары по товарному отчету.

**2.7. Учет товарных запасов в бухгалтерии.**

Учет товаров ведется на активном счете 41 "Товары", кредитовые обороты которого отражаются в соответствующем журнале-ордере, а дебетовые - в ведомости. Записи в журнале-ордере и ведомости ведут на основании сводных учетных документов (например, товарных отчетов). Аналитический учет товаров в бухгалтерии ведется раздельно по материаль­но ответственным лицам, наименованиям, сортам. При этом применяется метод натурально-стоимостною учета товаров.

**Сортовой способ бухгалтерского учета**

При сортовом способе учет ведется в *карточках количественно-суммового учета* (открываются на каждый сорт, артикул и т. д.), в кото­рых записывается приход, расход и остаток товаров (тары) в количест­венном и стоимостном выражении на основании первичных докумен­тов: актов приемки, счетов-фактур, товарно-транспортных накладных и других документов. По окончании месяца и на дату инвентаризации в карточках подсчитывают итоги оборотов за месяц, определяют остатки и составляют оборотную ведомость, при этом переносятся месячные итоги по приходу, расходу товара и остатки на конец месяца из карто­чек. Итоговая строка оборотной ведомости (по сумме) должна быть то­ждественна оборотам и сальдо синтетического счета 41 "Товары" (по каждому складу в отдельности).

С помощью оборотной ведомости сверяют данные бухгалтерского и складского учета, что подтверждается актом сверки или подписями бухгалтера и материалы-то ответственного лица на оборотной ведомости.

**Сальдовый способ бухгалтерского учета**

При сальдовом *(оперативно-бухгалтерском)* способе учета материально ответственные лица заносят в базу данных записи или ведут *карточки количественно-сортового учета.* Бухгалтерия же аналитический учет товаров ве­дет только в суммовом выражении по материально ответственным лицам или по товарным группам. Не реже одного раза в неделю бухгалтер на скла­де проводит сплошную проверку записей в карточках складского учета (то­варных книгах). При этом сопоставляются записи, сделанные материально ответственными лицами в карточках складского учета, с данными приходно-расходных документов, представленных в бухгалтерию в качестве при­ложения к реестру или товарному отчету. Правильность определения остат­ка товара на день проверки бухгалтер подтверждает проставлением даты проверки и своей подписью в карточках.

На первое число месяца и на день инвентаризации на основании проверенных карточек складского учета составляют сальдовые ведомости по складам и материально ответственным лицам с подсчетом в них промежуточных итогов по товарным группам (для удобства сверки с суммовыми карточками бухгалтерии).

В сальдовой книге записывают остатки по каждому товару в количе­ственном выражении до наименованиям на основе регистров складского учета с указанием цены. Затем определяют общую стоимость то­варов. Общий итог по сальдовой ведомости сверяют с товарным отчетом склада и с сальдо счета 41 "Товары".

**Партионный способ бухгалтерского учета**

Партионный учет товаров в бухгалтерии применяется в том случае, если товар на складе хранится по партиям. Учет ведется на компьютере или в *партионных картах.* Порядок занесения записей в базу данных иди в партионные карты такой же, как на складах, только учет ведется не в количественном, а в количественно-суммовом выражении.

В бухгалтерии на каждую партию открывается отдельная карточка. Данные бухгалтерского учета сверяются с товарными отчетами матери­ально ответственных лиц и с партионными картами склада. Расхожде­ния, выявленные при сверке, фиксируют в акте. На начало месяца итоговые данные из партионных карт заносят в оборотную ведомость, которые целесообразно составлять не по отдельным наименованиям и сортам товара, а по отдельной партии в целом с указанием ее номера и суммы. Итог ведомости должен совпадать с данными синтетического счета 41 "Товары".

По мере реализации партий товара бухгалтербез проведения инвен­таризации выявляет результаты по партиям (недостачи или излишки товаров). По недостающим товарам рассчитывают и списывают естест­венную убыль по нормам (при их наличии), засчитывают пересортицы товаров, обнаруженные внутри партии (пересортицы товаров в разных партиях засчитывать запрещается), выявляют окончательные результаты и отражают их на счетах. Недостачи, превышающие установленные нормативы, подлежат взысканию с виновных лиц. Излишки приходуют­ся в доход предприятия.

**2.8. Учет тары.**

На оптовом торговом предприятии может быть сосредоточено боль­шое количество тары под товаром и порожней. Порядок контроля за полным поступлением и правильным оприходованием тары в основном такой же, что и товаров. Одновременно с проверкой цен на товары оп­ределяется правильность цен на тару. Приемка поступившей тары осу­ществляется на основании счетов-фактур, товарно-транспортных на­кладных и других сопроводительных документов. Если количество и качество поступившей тары не соответствуют данным сопроводительного документа, то составляется акт в таком же порядке, как и по товарам.

Согласно Основным положениям по учету тары на предприятиях, производственных объединениях и организациях, утвержденным пись­мом Минфина СССР от 30.09.85 № 166 по согласованию с Госкомцен и ЦСУ СССР, различают несколько категорий тары:

* многооборотная тара (используется многократно, подлежит обяза­тельному возврату поставщику). Гарантией возврата тары является взимаемый поставщиком залог, который возвращается после полу­чения назад порожней тары в исправном состоянии. К многообо­ротной таре могут быть отнесены металлическая и пластмассовая та­ра (корзины, бочки, бидоны), деревянная тара (ящики, бочки и др.), стеклянная тара (бутылки, банки), тара из ткани (мешки), картонная тара (коробки);
* тара однократного использования.

Кроме того, в торговом предприятии должен быть предусмотрен раз­дельный учет тары, которая:

* оприходована на основании товаросопроводительных документов поставщиков;
* не включена в товаросопроводительные документы поставщика, а оприходована с составлением акта и оценкой торговым предприятием;
* относится к основным средствам.

Тара поступает на предприятия торговли в основном вместе с товарами от поставщиков и приходуется на основании сопроводительных докумен­тов. Учет тары ведется обычно по ценам приобретения. Тару, не указанную отдельно в документе поставщика и не подлежащую оплате, приходуют на основании соответствующего акта по цене возможной реализации.

Стоимость тары, отпущенной вместе с товаром, указывается в товар­но-транспортных накладных, счетах-фактурах и других товарных доку­ментах отдельной строкой. Отпуск тары без товара оформляется отдель­ными товарно-транспортными накладными или другими расходными документами.

Бой, лом и порча тары оформляются актом, при этом причиненный ущерб должен быть взыскан с виновных работников.

Тару учитывают в местах ее хранения и в бухгалтерии оптового предприятия. При этом материально ответственные лица ведут учет та­ры по количеству, наименованиям, ценам в товарной книге или в кар­точках, записи в которые производятся на основании первичных доку­ментов на поступление и выбытие товара. Все документы на поступление и выбытие тары должны сдаваться в бухгалтерию с товарными отчетами или сопроводительными реестрами документов. В товарных отчетах стоимость поступившей и выбывшей тары указывается по каждому до­кументу в специальной графе.

Проверенные документы служат основанием для отражения поступ­ления и выбытия тары в бухгалтерском учете.

Торговые предприятия учет тары (как покупной, так и собственного производства) ведут на активном счете 41 "Товары", субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожняя". По дебету этого субсчета отражается оприхо­дование поступившей тары в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", а по кредиту - выбытие (списание) тары (при этом дебетует­ся счет 41 Товары" и другие счета в зависимости от причин ее выбытия). Инвентарная тара, служащая для производственных или хозяйственных нужд, учитывается по счету 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" (при этом обладающая признаками основных средств - на счете 01 "Основные средства").

Учет движения тары под товарами и тары порожней при наличии большого количества разных видов тары с разными ценами производят по средним учетным ценам, которые устанавливают по отдельным группам тары применительно к ее назначению. При этом разницу меж­ду ценами приобретения и средними учетными ценами относят на счет 42 "Торговая наценка". При очередных инвентаризациях выверяют саль­до по этой разнице и в случае необходимости корректируют счетом 80 "Прибыли и убытки" как результат по операциям с тарой.

Если тару учитывают по средним учетным ценам, то в течение меся­ца разницу между стоимостью по ценам приобретения и средними учетными ценами можно отражать на счете 16 "Отклонения в стоимости материалов". По окончании месяца дебетовое или кредитовое сальдо по счету 16 распределяют между выбывшей за месяц и оставшейся в ис­пользовании на конец месяца тарой по среднему проценту.

Средний процент определяют по формуле:

Средний процент = (Сальдо на конец месяца по счету 16) **:** (Сумма выбывшей тары за месяц + Остаток тары на конец месяца) \* 100.

Списание разниц, относящихся к выбывшей таре, отражают сле­дующими бухгалтерскими проводками.

При дебетовом сальдо счета 16:

*Дт 44 "Издержки обращения"*

*Кт 16 "Отклонение в стоимости материалов".*

При кредитовом остатке счета 16:

*Дт 16 "Отклонение в стоимости материалов"*

*Кт 80 "Прибыли и убытки".*

После соответствующих записей по счету 16 будет отражена разница, относящаяся к остатку тары на конец месяца.

В торговых предприятиях по тарным операциям могут иметь место как расходы и убытки, так и доходы.

Расходы включают в себя затраты, без которых, как правило, невоз­можно обойтись (перевозка, погрузка, выгрузка, ремонт и т. п.).

Потери от бесхозяйственного отношения к таре (бой, лом, потери от снижения качества тары и т. п.) составляют убытки.

К доходам по таре относятся: стоимость тары, полученной от по­ставщиков бесплатно; превышение стоимости тары по сдаточным ценам .над стоимостью тары по учетным ценам и др.

Расходы по таре учитываются на счете 44 "Издержки обращения", а потери и доходы на счете 80 "Прибыли и убытки" как внереализацион­ные прибыли или убытки соответственно.

При журнально-ордерной форме учета по счету 41 "Товары", субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожняя" ведется ведомость по дебету и журнал-ордер по кредиту этого счета. Записи делаются на основании товарных отчетов и приложенных к ним документов, отражающих по­ступление и выбытие тары. На каждый товарный отчет отводится одна строка, по которой отражается приход и расход по корреспондирующим счетам, а также остаток тары на конец отчетного периода.

Аналитический учет тары ведется по материально ответственным лицам, по наименованиям, количеству и стоимости тары. Что касается отражения операций с тарой в синтетическом учете, то его порядок можно представить рядом бухгалтерских проводок.

Поступление тары (вместе с товаром) от поставщика в оптовой тор­говле фиксируется записью:

*Дт 41. субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожняя"*

*Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям"*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".*

При этом поступление многооборотной тары, имеющей залоговые цены, учитывается по ценам, включающим НДС, которые зачету перед бюджетом не подлежат. Если товары затариваются в потребительскую тару одноразового использования, стоимость которой включается в их цену, либо тара оплачивается сверх цены за товары, то эта тара облага­ется НДС. Суммы НДС при этом предъявляются к зачету перед бюдже­том в общеустановленном порядке.

При поступлении многооборотной тары часто взимается залог, что отражается в обычном порядке через счета учета денежных средств.

Возврат тары поставщику или сдача ее соответствующим организа­циям фиксируется проводкой:

*Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"*

*Кт 41, субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожняя".*

Списание недостач от операций с тарой (лом, бой и др.) отражается

записью:

*Дт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей"*

*Кт 41, субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожняя".*

Оприходование тары, выявленной по результатам инвентаризации, или тары, поступившей от поставщика без оплаты, считается внереали­зационным доходом:

*Дт 41, субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожняя'*

*Кт 80, субсчет 80-4 "Прибыли и убытки от прочих операций".*

Ремонт тары по договору силами сторонней организации фиксирует­ся в бухгалтерском учете проводкой:

*Дт 44 "Издержки обращения";*

*Дт 19, субсчет 19-3 "Налог на добавленную стоимость по работам и оказанным услугам "*

*Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".*

Внутреннее перемещение тары между отдельными подразделениями торгового предприятия (отдельными секциями склада, различными складами, складом и торговыми помещениями, для организации выезд­ной торговли) находит отражение в аналитическом учете:

*Кт 41, субсчет "Тара под товаром и порожняя" (склад 1)*

*Дт 41, субсчет "Тара под товаром и порожняя" (склад 2).*

Тара может быть изготовлена предприятием самостоятельно, при этом ее учет проводится через счет 23 "Вспомогательные производства".

Следует отметить, что вместо счета 41 в учете тарных операций мо­жет быть использован счет 01 "Основные средства" в случае удовлетво­рения условиям отнесения тары к основным средствам.

**2.9. Инвентаризация товаров и тары на складах.**

**2.9.1. Общие правила проведения инвентаризации**

Инвентаризация товаров и тары на складах торгового предприятия проводится для проверки наличия и состояния товарно-материальных ценностей. При этом выявляется соответствие фактического наличия товаров и тары на момент инвентаризации их остаткам по данным бух­галтерского учета. Помимо обеспечения сохранности ценностей и про­верки правильности организации материальной ответственности инвен­таризация решает задачи контроля учетных данных по товарам и таре, их реального отражения в балансе; а также посредством инвентариза­ции выявляются неиспользуемые, залежалые товары, продукция уста­ревших фасонов и моделей и т. п.

Основными этапами инвентаризации являются:

1. Проверка фактического наличия товаров.

2. Документальное оформление результатов инвентаризации. .

3. Принятие хозяйственных решений на основании результатов ин­вентаризации.

Согласно действующему Положению по ведению бухгалтерского уче­та и бухгалтерской отчетности вРФ количество инвентаризаций в отчет­ном году и сроки их проведения устанавливаются организациями самостоя­тельно, за исключением следующих случаев, когда проведение инвентари­зации обязательно:

* при смене материально ответственного лица (при коллективной ма­териальной ответственности - при уходе в отпуск бригадира и более половины членов бригады);
* при установлении фактов краж, ограблений, хищений, порчи ценно­стей, злоупотреблений; а также пожара, стихийных бедствий;
* при ликвидации, реорганизации предприятия, передаче имущества в аренду, выкупе, продаже и в других случаях, установленных законодательством. Инвентаризация непродовольственных товаров на складах и мяса на холодильниках проводится не менее одного раза в год, как правило на 1-е число месяца (и не ранее 1 октября), остальных продовольственных товаров - не менее двух раз в год.

**2.9.2. Порядок проведения инвентаризации**

Порядок проведения и документального оформления результатов инвентаризации определен в Методических указаниях по инвентариза­ции имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 13.06.95 № 49.

Комиссия при обязательном участии материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товаров и тары по каждому месту хра­нения ценностей в отдельности. Товары, находящиеся в разных изоли­рованных помещениях у одного материально ответственного лица, про­веряют и оформляют описями-актами отдельно, после чего вход в помещение пломбируют и комиссия переходит в следующее помещение.

Инвентаризация товаров проводится в порядке расположения цен­ностей путем их обязательного пересчета, перевешивания, перемеривания. При явной нецелесообразности перевешивания или пересчета то­варов, находящихся в неповрежденных и пронумерованных кипах, ящиках, бочках, допускается внесение этих товаров в описи по специ­фикации или маркировке, имеющейся на таре. В описи это должно быть оговорено. Причем не менее 10% таких товаров, за исключением тех, которые при распаковке могут испортиться, должно быть подвергнуто обязательной выборочной проверке. При этом если в результате такой про­верки будут установлены расхождения со спецификацией или маркировкой, то комиссия обязана полностью вскрыть все места и проверить товар.

Вносить в описи данные об остатках товаров без проверки их нали­чия (по данным учета или со слов ответственного лица) запрещается. При подготовке большого количества весовых товаров отвесы фикси­руют в специальных ведомостях или книгах. После подсчета и сверки итогов с ответственным за ценности лицом данные о качестве товара вносят в инвентаризационную опись. Массу товаров, хранящихся нава­лом, допускается определять путем обмеров и технических расчетов. Ведомости отвесов и акты обмеров прилагаются к описям.

Для ускорения проведения инвентаризации товаров на складах и за­полнения инвентаризационных описей с помощью компьютеров целе­сообразно использовать ярлыки (кипные карты) и штрих-коды. В ярлы­ках (кипных картах) с помощью штрих-кодов указывают наименование товара, единицу измерения, артикул, размер, рост, сорт и другие при­знаки, цену и количество товара. Ярлыки (кипные карты) помещают на видном месте или прикрепляют к кипе. Информация с них считывается в компьютер автоматически с помощью специальных оптических чи­тающих устройств (сканеров).

Члены комиссии проверяют правильность наименования и количе­ства товаров, указанных в ярлыках, после чего в них проставляют реги­страционный (порядковый) номер. Ярлыки (кипные карты) подписы­вают работник, подобравший товар, материально ответственное лицо и председатель комиссии. Сведения о них заносят в инвентаризационную опись. Ярлыки, партионные и кипные карты хранят до выведения окончательных результатов инвентаризации, а затем уничтожают.

**2.9.3. Оформление инвентаризационных материалов**

Инвентаризационную опись товаров, материалов и тары составляют обычно в двух, а при приеме-передаче - в трех экземплярах. Заполняют опись либо вручную чернилами или шариковой ручкой, либо на ком­пьютере. На каждой странице описи указывается общее количество на­туральных единиц (шт., кг, м и т. п.). Исправления в описях должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной ко­миссии и материально ответственными лицами. В описях не допускаются пропуски незаполненных строк. В последних листах описей пустые строки прочеркиваются. Описи подписывают все члены инвентариза­ционной комиссии и материально ответственное лицо.

В конце каждой описи материально ответственные лицаоформляютрасписку следующего содержания: "Все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи № \_ по № \_, комиссией прове­рены в натуре в моем присутствии и внесены в опись, в связи л чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею. Ценности, пере­численные в описи, находятся намоем ответственном хранении".

В случае смены материально ответственного лица в описи расписы­ваются работник, принявший ценности, и работник, сдавший их.

Товары, поступившие во время инвентаризации, принимают матери­ально ответственные лица в присутствии членов комиссии и приходуют после инвентаризации. Эти ценности оформляются отдельной описью "Материальные ценности, поступившие во время инвентаризации". В данной описи указывают поставщика, дату и номер приходного доку­мента, на котором делается отметка "После инвентаризации"со ссыл­кой на дату описи.

На товары, находящиеся в пути, составляют отдельный акт, в кото­ром по каждой отправке указывают наименование и количество товара (по документам бухгалтерского учета), дату отгрузки, перечень и номера отгрузочных документов.

Отдельными описями оформляют наличие неходовых, залежалых и неполноценных, пришедших в негодность товаров. Такие товары долж­ны храниться отдельно.

**2.9.4. Определение результатов инвентаризации**

Результаты инвентаризации в 5 - 10-дневный срок должны быть оп­ределены в бухгалтерии предприятия после проверки документов, цен, а также таксировки описей по каждому наименованию товаров и тары в количественно-суммовом выражении. Для этого сопоставляют данные бухгалтерского учета с фактическим наличием товара и тары по описи. На ценности, по которым выявлены расхождения, составляют сличи­тельную ведомость, в ней указываются наименование товара, номенкла­турный номер, количество и стоимость по учетным ценам, недостача или излишек. Такая же сличительная ведомость составляется и по таре.

По недостачам, излишкам, пересортицам товаров (тары) материально ответственные лица дают письменные объяснения, которые вместе со сли­чительной ведомостью рассматриваются постоянно действующей централь­ной инвентаризационной комиссией и руководителем предприятия.

Комиссия устанавливает характер недостач (излишков) и способ их устранения, возможность зачета пересортиц одноименных товаров, спи­сания суммовых разниц и естественной убыли (при наличии их норм). Недостачи товаров при наличии норм естественной убыли в их пределах списываются за счет издержек предприятия, при их отсутствии - за счет предприятия; излишки приходуют в доход. Суммовые разницы, воз­никшие при зачете пересортиц от завышения цен, подлежат возвраще­нию покупателям, а если установить их невозможно, то приходуются в доход предприятия. Суммовые разницы от занижения цен на товары при инвентаризации недостачи товаров и потери от порчи ценностей подлежат взысканию с виновных лиц или, в случае отсугсгвия таковых лиц, относят на издержки обращения.

Более подробно определение результатов инвентаризации и их на­правление списания описано в главе "Учет товарных потерь".

**2.9.5. Порядок отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете**

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой ин­вентаризации - в годовом бухгалтерском отчете.

По результатам инвентаризации составляются бухгалтерские проводки. На­пример, оприходование излишков товаров относится в доход предприятия:

*Дт 41 "Товары"*

*Кт 80 "Прибыли и убытки",*

Недостача товаров отражается записью:

*Дт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей"*

*Кт 41 "Товары".*

Недостачи могут быть списаны в дальнейшем за счет различных ис­точников. Например, недостачи в пределах норм естественной убыли (при их наличии) относятся за счет начисленного ранее резерва (если он имеет место), что фиксируется записью:

*Дт 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей"*

*Кт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".*

Сверхнормативная убыль относится за счет виновных лиц, что отра­жается записью:

*Дт 73-3 "Расчеты по возмещению материального ущерба"*

*Кт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".*

При отсутствии виновных лиц недостачи сверх норм отражаются:

*Дт 80 "Прибыли и убытки" - при наличии действующих норм;*

*Дт 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"*

*Кт 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".*

Более подробно отражение результатов инвентаризации в бухгалтер­ском учете описано в главе "Учет товарных потерь".

Следует помнить, что согласно письму ГНС РФ от 24.09.97 списание потерь товаров от естественной убыли на издержки обращения в торговых организаци­ях было прекращено (о чем сообщено в письме МВЭС и торговли РФ № 45" 09/364). Учитывая также разъяснения Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России от 26.08.97 № 16-00-17-50 и Департамента налоговой политики Минфина России от 18.09.97 № 04-02-11/1, предприятиям и организациям всех форм собственности необходимо было во избежание штрафных санкций внести соответствующие исправления и перерасчеты по платежам в соответствующие бюджеты. Но приказом МВЭС и торговли РФ от 19.12.97. № 631 установлено действие норм (список которых приведен в прило­жении к нему) с 1997 года. Следует помнить, что списание потерь на издержки обращения возможно лишь в том случае, если будут утверждены новые нормы.

**3. УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА**

**В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ.**

Рассмотрим порядок отражения транзитных операций и исчисления НДС на балансе торговой организации на условных примерах. Для целей налогообложения выручка от реализации товаров определяется по оплате.

**А)** Покупатель оплачивает торговой организации стоимость приобретаемого товара до момента его отгрузки поставщиком.

*Дт 51 – Кт 64 – получена предоплата в счет предстоящей поставки товаров;*

*Дт 64 – Кт 68 – начислена сумма НДС с полученной предоплаты;*

*Дт 60 – Кт 51 – перечислена оплата в счет предстоящей поставки товаров;*

*Дт 41 – Кт 60 – оприходованы товары, отгруженные поставщиком на основании счета-фактуры, выписанного на имя торговой организации;*

*Дт 19 – Кт 60 – отнесена сумма НДС по оприходованным товарам;*

*Дт 68 – Кт 19 – сумма НДС по оприходованным товарам отнесена на расчеты с бюджетом;*

*Дт 46 – Кт 41 – списана стоимость реализуемых товаров;*

*Дт 46 – Кт 44 – списаны издержки обращения;*

*Дт 68 – Кт 64 – восстановлены суммы НДС, уплаченные с авансов;*

*Дт 64 – Кт 46 – отражена выручка от реализации товаров;*

*Дт 46 – Кт 68 – начислена сумма НДС со всей стоимости товара, отгруженного поставщиком покупателю.*

**Б)** Покупатель оплачивает торговой организации стоимость товара после отгрузки его поставщиком.

*Дт 41 – Кт 60 – оприходованы товары, отгруженные покупателю на основании счета-фактуры, выписанного поставщиком на имя торговой организации;*

*Дт 19 – Кт 60 – сумма НДС по оприходованным товарам;*

*Дт 46 – Кт 41 – списана стоимость товаров, отгруженных поставщиком;*

*Дт 46 – Кт 44 – списаны издержки обращения;*

*Дт 62 – Кт 46 – выписаны расчетные документы покупателю на реализуемые товары;*

*Дт 46 – Кт 76(субсчет НДС) – начислен НДС с оборотов по реализации товаров;*

*Дт 51 – Кт 62 – получена оплата от покупателя за реализуемые товары;*

*Дт 76 – Кт 68 – начислена в бюджет сумма НДС;*

*Дт 60 – Кт 51 – перечислена поставщику стоимость товаров, отгруженных покупателю;*

*Дт 68 – Кт 19 – отнесена сумма НДС по приобретенным товарам на расчеты с бюджетом.*

Как видно из приведенных записей исчисления НДС при осуществлении торговыми организациями транзитных операций полностью идентично порядку, предусмотренному для организаций, осуществляющих поставку товаров непосредственно со складов и баз.

Отдельным и наиболее дискутируемым вопросом при осуществлении транзитных поставок является определение момента оприходования товара на балансе торговой организации и, следовательно, возмещения суммы НДС (при условии оплаты товара покупателем).

Из определения договора купли-продажи следует, что одним из двух его признаков (наряду с возможностью) является переход права собственности на реализуемый товар от продавца к покупателю.

При отсутствии факта реального поступления товара на склад торговой организации представляется целесообразным отражать стоимость приобретаемого товара по моменту перехода права собственности на него согласно заключенному договору.

В заключение следует отметить, что все поставки в рамках транзитных операций оформляются счетами-фактурами в порядке, установленном постановлением Правительства РФ от 29.07.1996г. №914 «Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (ред. от 02.02.1998г.).

Все поставщики-участники хозяйственной деятельности – составляют счета-фактуры по мере реализации на полную стоимость отгружаемых товаров на имя покупателя. Это дает им право на зачет сумм НДС в порядке, установленном Федеральным Законом.

**Оптовая торговля по образцам.**

**ПРИМЕР:** Магазин заключил с юридическим лицом договор купли-продажи по выбранным образцам на условиях 50-процентной предоплаты и с обязательством магазина поставить товар в течение пяти недель с момента получения аванса. Окончательный расчет по договору происходит после поступления товара на склад магазина. Продажная цена товара составляет 120 000 рублей, включая НДС.

*Дт 51 – Кт 64 – 60 000 руб. – получена предоплата от покупателя по договору купли-продажи;*

*Дт 64 – Кт 68, субсчет «Расчеты по НДС» – 10 000 руб. – отражена сумма НДС по полученной предоплате;*

*Дт 61 – Кт 51 – 54 000 руб. – перечислен аванс поставщику;*

*Дт 41 – Кт 60 – 90 000 руб. – поступил товар от поставщика;*

*Дт 19 – Кт 60 – 18 000 руб. – отражена сумма НДС, относящаяся к полученному товару;*

*Дт 41 – Кт 60 – 1 000 руб. – отнесены на стоимость товара затраты по транспортировке товара со склада поставщика;*

*Дт 19 – Кт 60 – 2 000 руб. – отражена сумма НДС по оплаченным транспортным расходам;*

*Дт 60 – Кт 61 – 60 000 руб. – отражен окончательный расчет с покупателем;*

*Дт 60 – Кт 51 – 1 200 руб. – перечислено транспортной организации за перевозку товара, включая НДС;*

*Дт 64 – Кт 68, субсчет «Расчеты по НДС» – 10 000 руб. – начислен НДС;*

*Дт 46 – Кт 41 – 91 000 руб. – списание реализованного товара по учетной цене;*

*Дт 68 субсчет «Расчеты по НДС» – Кт 64 – 20 000 руб. – восстановление НДС по авансу (в соответствии с п.51 Инструкции Госналогслужбы России от 11.10.1995г. №39 «О порядке исчисления и уплаты НДС»);*

*Дт 62 – Кт 46 – 120 000 руб. – отгрузка товаров покупателю по продажной цене, включая НДС;*

*Дт 46 – Кт 68, субсчет «Расчеты по НДС» – 20 000 руб. – начислен НДС по реализованному товару;*

*Дт 64 – Кт 62 – 120 000 руб. – зачтена предоплата, полученная о покупателя;*

*Дт 60 – Кт 51 – 54 000 руб. – произведен окончательный расчет с поставщиком;*

*Дт 68 – Кт 19 – 18 200 руб. – зачтен НДС;*

Сумма налога на пользователей автодорог с разницы между покупной и продажной ценами (без НДС) равна:

(10 000 руб. – 90 000 руб. – 1 000 руб.)\*2,5% = 225 руб.

*Дт 44 – Кт 67 – 225 руб. – начислен налог на пользователей автодорог;*

Сумма налога равна:

9 000 руб. \* 1,5% = 135 руб.

*Дт 80 – Кт 68 – 135 руб. – начислен налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы;*

*Дт 44 – Кт 69 (70, 60, 76) – 5 000 руб. – списание на издержки затрат на оплату труда, транспортных расходов и аренды помещения;*

*Дт 46 – Кт 44 – 5 225 руб. – списание издержек по реализованным товарам;*

*Дт 46 – Кт 80 – 3 775 руб. – отражен финансовый результат от реализации товара по образцам;*

Сумма налога на прибыль равна:

3 640 руб. \* 35% = 1 274 руб.

*Дт 81 – Кт 68 – 1 274 руб. – начислен налог на прибыль.*

**ПРИМЕР:** Торговая организация, в которой преобладает розничный товарооборот, ведет в соответствии с приказом об учетной политике учет товаров по покупным ценам. По предъявленной доверенности она продала за наличный расчет товаров на сумму 2 400 руб. (в том числе НДС – 20%) представителю коммерческой организации. Цена приобретения реализуемых товаров вместе с НДС составляет 1 200 руб. За реализуемые товары торговая организация с поставщиком полностью рассчиталась. Издержки обращения, относящиеся к реализуемым товарам, составляют 3000 руб. (таблица 5).

Таблица 5.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Содержание хозяйственных операций** | **Корреспонденция счетов** | | **Сумма**  **руб.** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 1. Переводятся товары из режима розничной в режим оптовой торговли: на сумму НДС 2. Предъявляется бюджету НДС 3. Отражается реализация товаров 4. Списываются реализованные товары 5. Списываются издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам 6. Начисляется задолженность бюджету по НДС 7. Отражается финансовый результат от реализации товаров | 68  68  50  46  46  46  46 | 41-2  19  46  41-1  44  68  80 | 200  200  2 400  1 000  300  400  700 |

В хозяйственной операции 1 таблицы 5 НДС, относящийся к товарам, переводимым из режима розничной в режим оптовой торговли, отражается по дебету сч.19 «НДС по приобретенным ценностям» и кредиту сч.41 «Товары», субсчет «Товары в розничной торговле». Данная запись применяется не только в случае, когда расчет с поставщиком за товары произведен, но и когда поставщику не было уплачено за товары.

Если учет в торговой организации, в которой преобладает розничный товарооборот, осуществляется по продажным ценам, то после записи 1 (см. выше) следует писать ранее начисленную торговую наценку. Данный факт будет отражен в бухгалтерском учете по дебету сч.41 субсчет 2 «Товары в розничной торговле» и кредиту сч.42 «Торговая наценка» методом «красное сторно».

Если основной объем продаж в торговой организации относится к **режиму оптовой торговли**, то вести учет товарных операций следует по правилам, установленным для оптовой торговли. В случае осуществления такой организацией сделки по продаже товаров в режиме розничной торговли в бухучете должны быть сделаны следующие корректировочные записи:

1. На покупную стоимость товаров (Без НДС), переводимых из режима оптовой в режим розничной торговли:

*Дт 41, субсчет 2 «Товары в розничной торговле»,*

*Кт 41, субсчет 1 «Товары на складах»;*

1. На сумму НДС, относящегося к покупной стоимости товаров, переводимых из режима оптовой в режим розничной торговли:

а) если реализуемые товары не были оплачены поставщику и, соответственно, НДС не был предъявлен бюджету к зачету:

*Дт 41, субсчет 2 «Товары в розничной торговле»,*

*Кт 19, субсчет «НДС по приобретенным ценностям»;*

б) если реализуемые товары были оплачены поставщику и НДС был предъявлен бюджету к зачету:

*Дт 41, субсчет 2 «Товары в розничной торговле»,*

*Кт 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».*

**ПРИМЕР:** Торговая организация, в которой преобладает оптовый товарооборот, продала частному лицу за наличный расчет через ККМ товаров на сумму 3 600 руб. С поставщиком за реализуемые товары торговая организация: рассчиталась, и НДС по приобретенным ценностям предъявлен бюджету (вариант 1); не рассчиталась и, соответственно, НДС не предъявлен бюджету (вариант 2). Издержки обращения, относящиеся к реализуемым товарам, составляют 400 руб. (таблица 6).

Если в торговой организации объем продаж по сделкам, относящимся к розничной торговле, и сделкам, относящимся к оптовой торговле, примерно одинаковый, то организации выгоднее вести учет товарных операций в режиме оптовой торговли, так как только в этом случае хозяйствующий субъект имеет право, в соответствии с п.19 Инструкции Госналогслужбы РФ №39, по оприходованным товарам после их фактической оплаты поставщикам предъявить бюджету НДС к зачету. По мере осуществления фактов продажи товаров в режиме розничной торговли производятся указанные корректировочные записи по переводу товаров из оптовой в розничную торговлю.

Таблица 6.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Содержание хозяйственных операций** | **Корреспонденция счетов** | | **Сумма**  **руб.** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 1. Переводятся товары из режима оптовой в режим розничной торговли:   на покупную стоимость товаров (без НДС)  на сумму НДС  вариант 1  вариант 2   1. Отражается реализация товаров 2. Списываются реализованные товары 3. Списываются издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам 4. Начисляется задолженность бюджету по НДС 20% от (3 600 – 2 160) 5. Отражается финансовый результат от реализации товаров | 41-2  41-2  41-2  50  46  46  46  46 | 41-1  68  19  46  41-2  44  68  80 | 1 800  360  360  3 600  2 160  400  240  800 |

В данном случае выбранный порядок учета по всем поступающим товарам в режиме оптовой торговли должен найти отражение в приказе об учетной политике организации, т.к. только п.2.4 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/98), утверждено Приказом Минфина РФ от 01.12.1998г. №60н, установлено, что «При формировании учетной политики по конкретному управлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету».

**ПРИМЕР:** Комиссионер реализовал в отчетном периоде товар комитента на сумму 120 тыс. руб. (в том числе НДС 20 тыс. руб.). В документах не передачу товара от комитента его стоимость указана в сумме 120 тыс. руб.. Вознаграждение посреднику составило 6 тыс. руб. (5%). В конце отчетного периода сумма денежных средств по договору в размере 114 тыс. руб. была перечислена комитенту.

Отражение в бухгалтерском учете:

*Дт 004 – 120 тыс. руб. – получен товар;*

*Дт 62 – Кт 76 – 120 тыс. руб. – отгружен товар покупателю;*

*Кт 004 – 120 тыс. руб. – списана стоимость товара с забалансового учета;*

*Дт 76 – Кт 46 – 6 тыс. руб. – начислено комиссионное вознаграждение;*

*Дт 46 – Кт 68 – 1 тыс. руб. – начислен НДС;*

*Дт 51 – Кт 62 – 120 тыс. руб. – получена оплата за товар;*

*Дт 76 – Кт 51 – 114 тыс. руб. – перечислена выручка комитенту.*

**4. ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.**

Факт возникновения обязанности по уплате НДС в бюджет организациями, определяющими выручку для целей налогообложения по моменту оплаты, при списании этими организациями неистребованной дебиторской задолженности представляется весьма сомнительным.

Мое мнение по данному вопросу не совпадает с точкой зрения налоговых органов. При этом руководствуюсь следующими аргументами:

1. Для целей налогообложения выручка от реализации продукции определяется либо по мере её оплаты, т.е. поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу предприятия, либо по мере отгрузки товаров и предъявления покупателю расчетных документов. Метод определения выручки для целей налогообложения устанавливается предприятием самостоятельно и отражается в его учетной политике.

Указанный порядок предусмотрен, в частности, Инструкцией Госналогслужбы России от 11.10.1995г. №39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость», Законом РФ «О налоге на добавленную стоимость» и другими нормативными документами. При этом действующим законодательством не сделано каких-либо исключений из указанного порядка, касающихся предприятий, списывающих неистребованную дебиторскую задолженность.

1. Списание неистребованной дебиторской задолженности не является её безвозмездной передачей, т.к.:

* безвозмездная передача опосредована договором дарения, а в данной статье рассматриваются договоры купли-продажи или поставки;
* безвозмездно полученные ценности подлежат обложению налогом на прибыль у получателя (т.е. у дебитора), однако организация-дебитор спишет кредиторскую задолженность на финансовые результаты и включит её в облагаемую базу по налогу на прибыль только по истечении трех лет (а не четырех месяцев) с момента её возникновения;

1. Письма налоговой службы, не зарегистрированные Минюстом России, не имеют законодательной силы и не могут использоваться в качестве инструктивных указаний в части, противоречащей действующему законодательству.

На основании приведенных аргументов можно сделать вывод о том, что при списании неистребованной дебиторской задолженности у предприятия, использующего метод определения выручки в целях налогообложения по моменту оплаты, обязательств по уплате НДС с этой задолженности в бюджет не возникает. Такие обязательства, по моему мнению, возникнут только при погашении этой задолженности дебитором.

Однако, как указывает автор **Ульянова Н.В.** (22), если предприятие хочет оградить себя от возникновения споров с налоговыми органами, по данному вопросу следует придерживаться рекомендаций Госналогслужбы.

**Распределение дополнительной выгоды по договору комиссии.**

Рассматриваемая **Кузнецовым С.Н.** (10) проблема регулируется ГК РФ, которым, в частности, установлено, что вещи, приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью комитента (ст. 996). Согласно ст. 128, 130 ГК РФ деньги относятся к вещам.

По исполнению поручения комиссионер обязан предоставить комитенту отчет, и передать комитенту все полученное по договору комиссии (ст. 999 ГК РФ).

Учитывая вышеизложенные положения ГК РФ, возможно, по нашему мнению, сделать следующий вывод: суммы процентов за отсрочку оплаты товара, полученные комиссионером от покупателя, должны делиться поровну между комитентом и комиссионером, если иное не предусмотрено договором комиссии. В то же время, как показывает практика, в финансово-хозяйственной деятельности предприятий зачастую возникает ситуация, при которой указанные суммы процентов остаются в распоряжении комиссионеров:

1. Комитент поручил комиссионеру продать товар по определенной цене.

Договором комиссии установлен срок, за который комиссионер должен исполнить свои обязательства перед комитентом (продать товар, получить оплату от покупателя и перечислить полученные суммы комитенту). Какой-либо порядок распределения дополнительной выгоды договором комиссии не предусмотрен;

1. Комиссионер заключил с покупателем договор купли-продажи товара по цене, установленной комитентом.

Комиссионер также заключил с покупателем отдельное соглашение об отсрочке оплаты товара и взимания процентов. Отсрочка оплаты товара – не более срока, необходимого комиссионеру для исполнения обязательств перед комитентом.

1. Комиссионер исполнил поручение комитента в соответствии с условиями договора комиссии, продав товар и перечислив сумму полученной от покупателя оплаты комитенту в течение срока, установленного договором комиссии.

Комиссионер предоставил комитенту отчет с указанием всех упомянутых действий, но без упоминания о дополнительном соглашении и получении от покупателя процентов за отсрочку.

В таких ситуациях, как правило, комитенты остаются неосведомленными о получении комиссионером дополнительной выгоды.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.**

1. Андросов А.М.,

«Бухучет и отчетность в России», М., «Менатеп-информ», 1994г.

1. Бабченко Т.Н., Жбанова Л.Л., специалисты аудиторской фирмы «Актив»,

«Организация системы документооборота на предприятиях торговли»,

ж. «Главбух», №15-98.

1. Бабченко Т.Н., Жбанова Л.Л., специалисты аудиторской фирмы «Актив»,

«Складской учет на предприятиях торговли»,

ж. «Главбух», №16-98.

1. Безруких П.С.,

«Бухучет», М., БУ, 1994г.

1. Баканов М.И., Шеремет А.Д.,

«Теория экономического анализа», М., «Финансы и статистика», 2000г.

1. Гоголев А.К.,

«Договор комиссии в оптовой торговле»,

ж. «Бухучет», №3-98.

1. Джаарбеков С.М.,

«Расчеты по договорам комиссии»,

ж. «Консультант», №13-98.

1. Кирьянов З.В.,

«Теория бухучета», М., «Финансы и статистика», 1995г.

1. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н.,

«Бухгалтерский учет», М., «Финансы и статистика», 1998г.

1. Кузнецов С.Н.,

«Распределение дополнительной выгоды по договору комиссии»,

ж. «Консультант», №24-98.

1. Лукинов В.А.,

«Бухучет и аудит», М., «Юрайт», 1998г.

1. Макальская М.Л., Денисов А.Ю.

«Самоучитель по бухгалтерскому учету», М., ИКЦ «ДИС», 1996г.

1. Напшева М.Н., советник налоговой службы I ранга, Муканова В.А.,

«Исчисление НДС организациями оптовой торговли при реализации товаров транзитом»,

ж. «Консультант», №12-99.

1. Николаева Г.А., Сергеева Т.С.,

«Учет товарных операций в оптовой торговле», М., «Приор», 1999г.

1. Охлопкова М.Н., советник налоговой службы II ранга,

«Исчисление НДС по операциям купли-продажи товаров, освобожденных от налога»,

ж. «Главбух», №14-98.

1. Панков Д.А.,

«Бухучет и анализ в зарубежных странах», Минск, ИП «Экоперспектива», 1998г.

1. Пантелеев Н.В., Голомазова Л.А.,

«Учет и налогообложение посреднических операций в оптовой торговле»,

ж. «Бухучет», №12-97.

1. Патров В.В., профессор СПб торгово-экономического института, Быков В.А.,

«Разделение товарооборота на розничный и оптовый»,

ж. «Бухучет», №7-99.

1. Патров В.В., профессор СПб торгово-экономического института, Костюк Г.И., доцент СПб торгово-экономического института,

«Учет оптовой реализации товаров по договору комиссии»,

ж. «Бухучет», №5-98.

1. Патров В.В., профессор СПб торгово-экономического института, Пятов М.Л., к.э.н. СПб торгово-экономического института,

«Бухучет тары в организациях торговли»,

ж. «Консультант», №21-98.

1. Соколов Я.В., профессор СПб торгово-экономического института, Патров В.В., профессор СПб торгово-экономического института, Пятов М.Л., к.э.н. СПб торгово-экономического института,

«Аналитический учет товаров и тары в организациях торговли»,

ж. «Консультант», №20-98.

1. Ульянова Н.В., аудитор аудиторской фирмы «Актив»,

«Списание дебиторской и кредиторской задолженности»,

ж. «Главбух», №23-98.

1. Хорин М.В.,

«Учет продажи товаров по каталогам и образцам»,

ж. «Главбух», №14-98.

1. Хромова Н.Н.,

«Исчисление НДС и составление счетов-фактур организациями, осуществляющими торговую деятельность»,

ж. «Консультант», №1-98.