

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО
БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ В
ОРГАНИЗАЦИЯХ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ТОРГОВУЮ
ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

Москва

2010

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету отдельных операций в организациях, осуществляющих торговую деятельность. — М.: Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона.

В Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету отдельных операций в организациях, осуществляющих торговую деятельность, на основании действующего законодательства Российской Федерации даются рекомендации по ведению бухгалтерского учета отдельных операций, связанных с приобретением и продажей товаров и формированием расходов и доходов от оказания услуг, не относящихся к торговой деятельности, а также рассматриваются особенности налогообложения при осуществлении таких операций в организациях, для которых основным видом деятельности является торговля.

Данные Методические рекомендации не являются нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету. В них представлен взгляд специалистов НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона» на возможное применение и интерпретацию коммерческими организациями нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета, регулирующих порядок учета операций, связанных с торговой деятельностью и деятельностью по оказанию услуг, не относящихся к торговой деятельности.

Данные Методические рекомендации разработаны на основе законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению, действующих по состоянию на 1 октября 2010 г.

СОДЕРЖАНИЕ

1. Общие положения	6
2. Учет отдельных операций связанных с приобретением товаров	8
2.1. Приобретение товаров на условиях коммерческого кредита	8
2.2. Учет полученных скидок и выплаченных вознаграждений, связанных с приобретением товаров	10
2.2.1. Учет скидок, полученных путем уменьшения цены поставок	10
2.2.2. Учет товаров полученных бесплатно	11
2.2.3. Учет покупателем операций по прощению долга	12
2.2.4. Учет вознаграждений, связанных с приобретением товаров	13
2.3. Учет операций по оказанию услуг поставщику по рекламированию товаров	13
2.4. Учет приобретения и возврата товаров	15
2.4.1. Учет приобретения товаров в специальной комплектации	15
2.4.2. Учет операций по получению и возврату товаров до перехода права собственности	16
2.4.3. Учет операций по возврату товаров поставщику после перехода права собственности на них к покупателю	18
2.4.4. Учет операций по приобретению товаров, переданных покупателю на ответственное хранение, а также операций по оказанию услуг по хранению товаров поставщика	19
2.4.5. Учет операций по приобретению товаров при переходе права собственности после оплаты товаров	21
2.5. Учет транспортных расходов при приобретении товаров	22

2.6. Учет претензий, выставленных покупателем	24
3. Учет отдельных операций связанных с продажей товаров	26
3.1. Учет операций по продаже товаров на условиях коммерческого кредита, предоставленного торговой организацией	26
3.2. Учет операций по продаже товаров в кредит населению с участием банка	<u>31</u>
3.3. Учет предоставленных скидок и полученных вознаграждений, связанных с продажей товаров	32
3.3.1. Учет скидок, предоставляемых путем уменьшения цены поставки	32
3.3.2. Учет товаров переданных бесплатно	33
3.3.3. Учет операций по прощению долга у продавца	34
3.3.4. Учет вознаграждений, связанных с продажей товаров	35
3.4. Учет операций по оплате услуг покупателя по рекламированию товаров	35
3.5. Учет продаж и возврата проданных товаров	36
3.5.1. Учет продаж товаров в специальной комплектации	36
3.5.2. Учет операций по передаче и возврату товаров до перехода права собственности	36
3.5.3. Учет операций по возврату или обмену товаров при продаже населению	39
3.5.4. Учет операций по продаже товаров, переданных покупателю на ответственное хранение, а также расходов на их хранение	42
3.5.5. Учет операций по продаже товаров при переходе права собственности после оплаты товаров	43
3.6. Учет операций по оказанию услуг покупателю при продаже товаров	<u>44</u>
3.6.1. Учет операций по оказанию покупателю услуг экспедитора	44
3.6.2. Учет операций по оказанию покупателю услуг по доставке товаров при наличии договора аренды транспортного средства с экипажем	47
3.6.3. Учет операций по приобретению для покупателя услуг по страхованию товаров	<u>50</u>
3.6.4. Учет операций по оказанию услуг страхового агента	51
3.7. Учет операций по продаже товаров без их принятия на склад продавца (транзитом)	53

3.8. Учет операций по продаже товаров через Интернет – магазин	54
3.9. Учет претензий, выставленных продавцом	58
3.10. Учет расходов на гарантийный ремонт	60

1. Общие положения

1. Применение новых рыночных инструментов в сфере торговли и переход к новым технологиям управления торговой деятельностью изменили обычаи соответствующего делового оборота. Возникло большое количество сделок, которые не попадают в обычный перечень торговых операций и не получили достаточного освещения в нормативных правовых актах в области бухгалтерского учета, применимых для ведения учета торговых операций, и в профессиональной литературе.
2. Целью настоящих Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету отдельных операций в организациях, осуществляющих торговую деятельность (далее – Методические рекомендации), является определение порядка бухгалтерского учета отдельных новых или имеющих определенную сложность операций, связанных с приобретением и продажей товаров и формированием расходов и доходов от оказания услуг, в торговой деятельности, в организациях для которых торговля является основным видом деятельности (далее - торговые организации).
3. Структура настоящих Методических рекомендаций определяется стандартным технологическим процессом для осуществления торговой деятельности.

Во втором разделе «Учет отдельных операций связанных с приобретением товаров» рассматриваются операции, осуществляемые непосредственно при приобретении товаров или в связи с приобретением товаров.

В третьем разделе «Учет отдельных операций связанных с продажей товаров» рассматриваются операции, осуществляемые непосредственно при продаже товаров или в связи с продажей товаров.

4. Приобретение товаров торговыми организациями осуществляется по договору купли-продажи или отдельному виду договора купли-продажи - договору поставки.

Продажа товаров торговыми организациями осуществляется по договору купли-продажи или таким отдельным видам договора купли-продажи как договор поставки и договор розничной купли-продажи.

Доставка товаров осуществляется по договору перевозки, услуги по организации или выполнению перевозки товаров оказываются по договору транспортной экспедиции,

Приобретение и оказание услуг торговыми организациями осуществляется на основании договора возмездного оказания услуг.

Для целей настоящих Методических рекомендаций договор купли-продажи и договор поставки считаются договором поставки.

Приобретение или продажа товаров по договору поставки товаров для государственных нужд в настоящих Методических рекомендациях не рассматриваются.

5. Настоящие Методические рекомендации могут быть использованы в практической работе коммерческими организациями (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений). Учет в организациях, которые не ведут бухгалтерский учет в полном объеме (например, применяющих упрощенную систему налогообложения), в настоящих Методических рекомендациях не рассматривается.

б. Основными законодательными и нормативными правовыми актами, которыми следует руководствоваться при организации бухгалтерского учета и налогообложения в торговых организациях, являются следующие:

а) Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, утв. Федеральным законом от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ; часть вторая, утв. Федеральным законом от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ) (далее - ГК РФ);

б) Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон о бухгалтерском учете);

в) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая, утв. Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая, утв. Федеральным законом от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ) (далее - НК РФ);

г) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н) (далее - План счетов);

д) Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н) (далее - ПБУ 9/99);

е) Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н) (далее - ПБУ 10/99);

ж) Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утв. приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н) (далее - ПБУ 5/01);

з) Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 (утв. приказом Минфина России от 28 ноября 2001 г. № 96н) (далее - ПБУ 8/01);

и) Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» ПБУ 18/02 (утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н) (далее - ПБУ 18/02);

к) Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008 (утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н) (далее - ПБУ 21/2008).

л) Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 (утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 107н) (далее - ПБУ 15/2008);

м) Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н) (далее - Методические указания по учету МПЗ);

н) Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (утв. приказом Роскомторга от 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2 по согласованию с Минфином РФ) (далее - Рекомендации по учету затрат);

о) Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утв. письмом Роскомторга от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5) (далее - Рекомендации Роскомторга);

п) Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций (утв. постановлением Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132) (далее - Альбом форм Госкомстата);

р) Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций при продаже товаров в кредит и в комиссионной торговле (утв. постановлением Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132) (далее - Альбом форм Госкомстата для продажи в кредит).

2. Учет отдельных операций связанных с приобретением товаров

2.1. Приобретение товаров на условиях коммерческого кредита

7. Получение коммерческого кредита торговыми организациями в виде отсрочки или рассрочки оплаты товаров может являться одним из условий возможно в рамках договора поставки, заключаемого между субъектами хозяйственной деятельности (ст. 823 ГК РФ). При этом, если за предоставление коммерческого кредита предусматривается уплата процентов поставщику, то их размер и порядок уплаты устанавливается договором (ст. 809 ГК РФ). В зависимости от условий договора проценты могут выплачиваться ежемесячно до дня погашения кредита, или в общей сумме на момент погашения кредита или в ином порядке, предусмотренном в договоре.

В случае, если договором не предусматривается уплата процентов, но покупатель не оплатил поставщику стоимость полученных товаров в указанный в договоре срок, он обязан уплатить проценты, рассчитанные по ставке рефинансирования на дату погашения долга, если договором (или судебным решением) не предусмотрено иное (ст.ст. 395, 488, 489 ГК РФ).

Следует также иметь в виду, что действующим законодательством регулируется установление срока оплаты по договору поставки продовольственных товаров (п. 7 ст. 9

Федерального закона от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» (далее - Закон о торговле)).

8. Полученные товары принимаются к бухгалтерскому учету на основании договоров и унифицированных форм первичных учетных документов для оформления приемки-передачи товаров: акта о приемке товаров по форме № ТОРГ-1, акта о приемке товара, поступившего без счета поставщика по форме № ТОРГ-4, акта об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика по форме № ТОРГ-5, акта о завесе тары по форме № ТОРГ-6, спецификации по форме № ТОРГ-10, товарной накладной по форме № ТОРГ-12, приходно-группового отвеса по форме № ТОРГ-17, установленных Альбомом форм Госкомстата, а также товарно-транспортной накладной по форме Т-1, утвержденной постановлением Госкомстата РФ от 28 ноября 1997 г. № 78, транспортной железнодорожной накладной или накладной на перевозку груза в универсальном контейнере по формам, утвержденным приказом Министерства путей сообщения РФ от 18 июня 2003 г. № 39, коносамента при доставке грузов морским транспортом или соответствующих первичных документов, утвержденных организацией (п. 3 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете) (далее - товаросопроводительные документы).

Суммы процентов отражаются в бухгалтерском учете на основании договора (судебного решения) и расчета начисления процентов.

9. Для целей бухгалтерского учета расходы по коммерческим кредитам признаются прочими расходами (п. 7 ПБУ 15/2008). Начисление процентов осуществляется в соответствии с порядком, установленным договором (или в соответствии с судебным решением), независимо от того, когда фактически проценты будут уплачены.
10. В бухгалтерском учете торговой организации-покупателя операции по приобретению товаров на условиях коммерческого кредита отражаются следующими записями.

На дату приемки товаров:

Дебет 41 «Товары» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - приняты к учету товары по фактической себестоимости их приобретения.

Фактическая себестоимость приобретения товаров формируется на основании стоимости их приобретения (п. 13 ПБУ 5/01). Для торговых организаций стоимостью приобретения товаров может являться их покупная цена. В организациях розничной торговли допускается производить оценку фактической себестоимости приобретенных товаров по продажным ценам с отдельным учетом наценок (скидок) (п. 13 Методических указаний по учету МПЗ). В этом случае по дебету счета 41 «Товары» отражается стоимость оприходованных товаров по продажным ценам, а наценки (скидки) отражаются по кредиту счета 42 «Торговая наценка». В дальнейшем, при продаже товаров соответствующая часть наценки (скидки) сторнируется с кредита счета 42 «Торговая наценка» в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи» (План счетов).

Порядок формирования фактической себестоимости приобретенных товаров устанавливается учетной политикой организации.

Для целей настоящих Методических рекомендаций под фактической себестоимостью приобретенных товаров понимается их стоимость по покупным ценам.

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кредит 60 – отражена сумма НДС, начисленная поставщиком;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит 19 – сумма НДС, начисленная поставщиком, предъявлена к вычету.

На дату начисления процентов:

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 60 – начислена сумма процентов за пользование коммерческим кредитом.

На дату перечисления:

Дебет 5160 Кредит 6051 «Расчетные счета» – перечислена оплата за товар (фактическая задолженность с учетом НДС) и сумма процентов за пользование коммерческим кредитом.

2.2. Учет полученных скидок и выплаченных вознаграждений, связанных с приобретением товаров

2.2.1. Учет скидок, полученных путем уменьшения цены поставки

11. Скидка представляет собой уменьшение цены приобретенного товара.

Гражданским законодательством предусмотрено, что цена товара, установленная договором, может быть изменена только в случаях и на условиях, предусмотренных этим договором или законом (п. 2 ст. 424, п. 3 ст. 485 ГК РФ).

Договором должно быть определено, когда покупателю предоставляется скидка: непосредственно в момент приобретения товаров (например, сезонная скидка) или при выполнении покупателем определенных условий (например, оплату приобретенного товара ранее срока, установленного договором, или при приобретении определенного объема товаров).

12. Если покупателю предоставляется скидка в момент приобретения товаров, то поставщик выписывает на имя покупателя товаросопроводительные документы, исходя из цены товара с учетом скидки.

Если скидка предоставляется покупателю при выполнении определенных условий, то в товаросопроводительных документах цена товара указывается без учета скидки. При этом в договоре следует установить, какими документами стороны подтверждают выполнение условий о предоставлении данной скидки. После подтверждения выполнения условий предоставления

скидки поставщик должен передать покупателю исправленные (новые) товаросопроводительные документы, в которых цена товара будет определена с учетом скидки. Эти документы являются основанием для исправительных записей в бухгалтерском учете (п. 5 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, п. 12 ПБУ 5/01).

13. В учетной политике организации может быть закреплено положение, согласно которому предоставленные поставщиком скидки к цене товаров могут учитываться на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». В этом случае исправительные записи по дебету счета 41 «Товары» не производятся, а учтенные на счете 16 скидки списываются в дебет счета 44 «Расходы на продажу» при продаже товаров, полученных со скидкой.

14. Скидки, предоставленные путем изменения цены товара, указанной в договоре поставки, являются объектом налогообложения НДС (п.1 ст. 154, пп.2 п.1 ст. 162 НК РФ).

15. В бухгалтерском учете торговой организации-покупателя операции по приобретению товаров со скидками отражаются следующими записями:

Дебет 41 Кредит 60 - приняты к учету товары по фактической себестоимости их приобретения (с учетом полученных скидок);

Дебет 19 Кредит 60 – отражена сумма НДС, начисленная поставщиком на приобретаемые товары (с учетом полученных скидок);

Дебет 68 Кредит 19 – сумма НДС, начисленная поставщиком, предъявлена к вычету;

Дебет 60 Кредит 51 – перечислена оплата за товар (с учетом полученных скидок).

2.2.2. Учет товаров полученных бесплатно

16. В договор поставки может быть включено положение, согласно которому при выполнении определенных условий поставщик обязуется передать покупателю бесплатное количество товаров. В этом случае получение бесплатного товара не меняет цену договора (п.2 ст. 424 ГК РФ), а передача бесплатных товаров по такому договору не является дарением. На передаваемый товар поставщик в обычном порядке оформляет товаросопроводительные документы, в которых цена бесплатно передаваемого товара не указывается.

17. Товары, полученные бесплатно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных товаров определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на аналогичный вид товаров. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально, например, на основе цен на товары, полученные за плату (п. 10.3 ПБУ 9/99).

18. Операция по передаче бесплатных товаров является объектом налогообложения НДС у передающей стороны (пп. 1 п.1 ст. 146 НК РФ), сумма НДС у покупателя вычета не подлежит.

19. В бухгалтерском учете торговой организации-покупателя бесплатное получение части товаров отражается по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 98-2 «Безвозмездные поступления» (76) в оценке по рыночной стоимости.

При продаже бесплатно полученного товара делаются следующие бухгалтерские записи:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 90-1 «Выручка» – отражена задолженность покупателей (признана выручка) за проданные бесплатно полученные товары;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость» Кредит 68 – начислен НДС при отгрузке полученных бесплатно товаров;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж» Кредит 41 – списана стоимость проданного товара, ранее полученного бесплатно (в оценке по рыночной стоимости);

Дебет 98(76) Кредит 91-1 «Прочие доходы» - признаны доходы от продажи бесплатно полученных товаров по мере их списания на продажу.

2.2.3. Учет покупателем операций по прощению долга

20. При наличии задолженности перед поставщиком за ранее поставленный товар покупателю может быть предоставлена скидка в форме прощения долга (ст. 415 ГК РФ). Такая скидка оформляется уведомлением или иным документом поставщика, содержащим сведения о сумме прощенной задолженности покупателя.

21. При прощении долга фактическая себестоимость полученных товаров не изменяется (п. 12 ПБУ 5/01). Сумма прощения долга учитывается в бухгалтерском учете как прочие доходы (п. 7 ПБУ 9/99).

22. Если условие о снижении цены товара не было предусмотрено договором поставки, то у поставщика при прощении долга НДС возмещается исходя из стоимости товара без учета прощения долга (пп. 1 п.1 ст. 146 НК РФ).

23. В бухгалтерском учете торговой организации-покупателя при прощении долга на основании полученного уведомления (или иного документа) поставщика делается следующая запись:

Дебет 60 Кредит 91-1 - признан доход от прощения долга.

2.2.4. Учет вознаграждений, связанных с приобретением товаров

24. Договором поставки может предусматриваться включение в его цену договора вознаграждения (премии) покупателю, если он приобретет у поставщика определенное количество товаров. Размер такого вознаграждения определяется (указывается) договором отдельно и не включается в цену товара. В отношении поставки продовольственных товаров Закон о торговле установил предельную величину премии в размере 10% от цены приобретенных продовольственных товаров (п.4 ст. 9 Закона о торговле).
25. Основанием для отражения в бухгалтерском учете торговой организацией-покупателем премии, выплаченной поставщиком, является договор, а также счет, выставленный поставщику, или иной документ, составленный поставщиком или покупателем (как это определено в договоре).

Такое вознаграждение является прочим доходом покупателя (п. 7 ПБУ 9/99).

26. В бухгалтерском учете торговой организации-покупателя при учете вознаграждения, связанного с приобретением товаров, делаются следующие записи:

Дебет 51 Кредит 60 - получено от поставщика вознаграждение, связанное с приобретением товаров;

Дебет 60 Кредит 91-1 - полученное вознаграждение признано в качестве прочего дохода.

2.3. Учет операций по оказанию услуг поставщику по рекламированию товаров

27. Торговая организация-покупатель может оказывать услуги по рекламированию товаров, маркетингу и другие подобные услуги по продвижению товаров, поставляемых продавцом. Оказание подобных услуг в соответствии с Законом о торговле при поставке продовольственных товаров может осуществляться только на основании отдельного договора возмездного оказания соответствующих услуг (п.п. 11 и 12 ст. 9 Закона о торговле).

Следует иметь в виду, что специальная выкладка товаров в торговом зале с целью привлечения внимания покупателя не является рекламной деятельностью в интересах поставщика (или производителя) товаров, если это не определено соответствующим договором оказания услуг.

28. В учетной политике организации целесообразно закрепить, что услуги по рекламированию товаров поставщика, относятся к обычным видам деятельности и вознаграждение, полученное по договору на оказание услуг по рекламированию товаров поставщика является доходом от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99).

Доходом от оказания услуг по рекламированию товаров признается выручка, полученная от оказания таких услуг. Выручка от оказания услуг по рекламированию товаров признается в бухгалтерском учете по мере оказания таких услуг (п. 13 ПБУ 9/99).

Основанием для отражения в учете выручки от оказания услуг по рекламированию товаров является договор на оказание таких услуг и счет на их оплату.

29. Оказание рекламных услуг на территории Российской Федерации является объектом налогообложения НДС (п.п. 1 ч. 1 ст. 146 НК РФ). Налоговой базой для НДС для рекламораспространителя является сумма вознаграждения.

30. В расходы по оказанию услуг по рекламированию товаров могут включаться как оплата соответствующих услуг сторонних организаций, так и расходы торговой организации-покупателя, связанные с оказанием таких услуг. Например, стоимость материалов, использованных в целях рекламы, затраты на оплату труда работников, занятых рекламой товаров. При этом в затраты на оказание подобных услуг, как правило, включаются только прямые расходы.

В случае, если в учете невозможно отдельно выделять собственные расходы на оказание услуг по рекламированию товаров поставщика, то организация может закрепить в учетной политике положение, согласно которому в расходы на оказание подобных услуг включается только оплата услуг третьих лиц. Если такие услуги оказываются только своими силами, в учетной политике следует указать, что расходы на оказание услуг по рекламированию товаров отдельно не выделяются в связи с их несущественностью и (или) экономической нецелесообразностью.

Основанием для отражения в учете расходов на оказание услуг по рекламированию товаров являются первичные учетные документы: счета на оплату услуг третьих лиц, документы на отпуск материалов для оказания услуг по рекламированию товаров, ведомости (или другие документы) на оплату труда работников, занятых оказанием услуг по рекламированию товаров, и другие.

31. В бухгалтерском учете торговой организации-покупателя операции по оказанию рекламных услуг поставщику учитываются в следующем порядке:

Дебет 23 «Вспомогательные производства» (44 «Расходы на продажу») Кредит 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», другие счета - отражены расходы на оказание услуг по рекламированию товаров поставщика.

Использование организацией счета 23 или 44 для учета расходов на оказание услуг по рекламированию товаров определяется учетной политикой;

Дебет 90-2 Кредит 23 (44) – списана фактическая себестоимость оказания услуг по рекламированию товаров поставщика;

Дебет 62 Кредит 90-1 – отражена сумма вознаграждения (признана выручка) за оказание услуг по рекламированию товаров поставщика;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость» Кредит 68 – начислен НДС на вознаграждение за оказание услуг по рекламированию товаров поставщика;

Дебет 51 Кредит 62 (76) – получена от поставщика оплата за оказание услуг по рекламированию товаров поставщика.

2.4. Учет приобретения и возврата товаров

2.4.1. Учет приобретения товаров в специальной комплектации

32. Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи (п. 2 ПБУ 5/01). Единица бухгалтерского учета товара выбранная организацией самостоятельно для их аналитического учета (п. 3 ПБУ 5/01) может не совпадать с единицами измерения, в которых товар поступает от поставщика. В этом случае учет товаров осуществляется или в двух единицах измерения, или осуществляется перевод товаров в другую единицу измерения с составлением акта перевода (п. 50 Методических указаний по учету МПЗ). В акте перевода в другую единицу измерения указывается количество товаров в единице измерения, указанной в расчетных (товаросопроводительных) документах поставщика, и в единице измерения, по которой товары будут отпускаться в продажу. Одновременно определяется учетная цена в новой единице измерения.

33. Единицей бухгалтерского учета товаров может стать их специальная комплектация (или отдельный вид товара), в которой они поступят в продажу. Такая специальная комплектация может включать как различные виды поступивших товаров, так и часть товаров, поступивших от поставщика в общем комплекте. Учетная цена на специальную комплектацию при этом формируется (рассчитывается) на основании сумм, выплаченных поставщикам (без учета НДС) за товары, включенные в специальную комплектацию.

Пример.

От поставщика получены товары в общем комплекте на сумму 70 000 руб. В комплект входит 40 единиц товара «а», 20 единиц товара «б» и 30 единиц товара «в».

Учетная цена товаров в специальной комплектации может быть установлена в следующих размерах:

за 1 единицу специальной комплектации, включающую 2 единицы товара «а» и 1 единицу товара «б» - 3 000 руб.;

за 1 единицу специальной комплектации, включающую 3 единицы товара «в» - 1 000 руб..

Учетная стоимость товаров в специальной комплектации «2а + 1б» составит 60 000 руб. (20 ед. х 3 000 руб.), учетная стоимость товаров в специальной комплектации «3в» составит 10 000 руб. (10 ед. х 1 000 руб.). Общая стоимость товаров в специальной комплектации в учетных ценах - 70 000 руб..

34. В бухгалтерском учете торговой организации-покупателя при оприходовании товаров в специальной комплектации делается следующая запись:

Дебет 41 Кредит 60 - приняты к учету товары в специальной комплектации (в учетных ценах).

2.4.2. Учет операций по получению и возврату товаров до перехода права собственности

35. Покупатель может вернуть полученные товары поставщику только при наличии у него права на отказ от приемки товаров или в случае, когда условия возврата товара поставщику оговариваются в договоре поставки.

ГК РФ содержит ограниченный перечень случаев, когда покупатель вправе отказаться от приемки товаров:

- при поставке товаров в количестве меньшем, чем определено договором - статья 466 ГК РФ;

- при поставке товаров в ассортименте, не соответствующем договору - статья 468 ГК РФ;

- при поставке товаров с существенными нарушениями требований к их качеству – статья 475 ГК РФ;

- при поставке некомплектного товара - статья 480 ГК РФ;

- при поставке товаров без тары или упаковки или в нарушенной таре или упаковке – статья 482 ГК РФ.

36. Если в процессе приемки товаров выявлено, что товары по количеству или качеству не соответствует договору, то покупатель оформляет акт по форме № ТОРГ-2 или по форме № ТОРГ-3 (при поставке импортных товаров) (Альбом форм Госкомстата). Акт составляется специальной комиссией, в состав которой входит эксперт организации, на которую возложено проведение экспертизы, с участием представителей поставщика. Допускается составление акта покупателем в одностороннем порядке (при согласии

поставщика или его отсутствии в месте приемки товара, и при условии своевременного информирования поставщика). Если представитель поставщика отсутствует целесообразно составлять такой акт при участии компетентного представителя незаинтересованной организации.

Если товары поставлены в ассортименте, не соответствующем договору, поставлен некомплектный товар или товар, в нарушение условий договора, поставлен без тары или упаковки либо имеются существенные нарушения тары или упаковки, то при его приемке составляются акты по формам, утвержденным организацией (п.3 ст.6 Закона о бухгалтерском учете).

После составления акта делается отметка об актировании на товаросопроводительном документе к товару.

При возврате товара поставщику оформляется расходная товарная накладная (п. 2.1.9 Рекомендаций Роскомторга). В накладную включается текст, например, следующего содержания: «Накладная на возврат некачественного (некомплектного) товара» и указываются реквизиты акта о признании товара некачественным (некомплектным).

В соответствии со статьей 514 ГК РФ покупатель обязан незамедлительно уведомить поставщика об отказе от поставленного товара, а поставщик обязан вывезти товар, не принятый покупателем или распорядиться им в разумный срок. Если поставщик в этот срок не вывез или не распорядился таким товаром, покупатель имеет право его продать. Выручка, полученная от продажи товара, за вычетом причитающегося покупателю в возмещение его расходов на хранение и продажу, подлежит перечислению поставщику.

37. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете, товары, от приемки которых покупатель отказывается, до момента их возврата поставщику должны учитываться в бухгалтерском учете обособленно от товаров, находящихся в собственности покупателя (п. 2 ст. 8 Закона о бухгалтерском учете). Товары принимаются торговой организацией на ответственное хранение и учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» (План счетов, п. 155 Методических указаний по учету МПЗ).

Товары, принятые на ответственное хранение, списываются со счета 002 при их возврате поставщику, отгрузке (продаже) третьим лицам.

Товары могут учитываться на счете 002 в ценах, указанных в договоре с поставщиком или в товаросопроводительных документах, счетах или иных документах, поступивших от поставщика, либо в другой условной оценке (План счетов, п. 18 Методических указаний по учету МПЗ).

Способ оценки товаров, принятых на ответственное хранение должен быть указан в учетной политике.

38. В бухгалтерском учете торговой организации-покупателя операции по учету товаров, принятых на ответственное хранение, подлежащих возврату поставщику, отражаются в следующем порядке:

Дебет 002 – приняты на ответственное хранение товары, в случае правомочного отказа от их приемки – на момент поступления;

Кредит 002 – списаны с ответственного хранения товары, принятые к учету в случае правомочного отказа от их приемки – на момент возврата (отгрузки, продажи).

39. Операции по продаже товаров, не принятых покупателем, в случае, если поставщик не вывез или не распорядился ими в разумный срок, отражаются в следующем порядке:

Дебет 23 (44) Кредит 10, 70, 69, 71, 76 и др. - отражены расходы на хранение и продажу товаров.

Дебет 90-2 Кредит 23 (44) – списана фактическая себестоимость оказания услуг по хранению и продаже товаров поставщика;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС на сумму вознаграждения за оказание услуг по хранению и продаже товаров поставщика;

Дебет 51 Кредит 62 – получена оплата за товар поставщика, проданный третьим лицам;

Дебет 62 Кредит 90-1 – отражена сумма вознаграждения (признана выручка) за оказание услуг по хранению и продаже товаров третьим лицам;

Дебет 62 Кредит 51 - поставщику перечислена оплата за его товар, проданный третьим лицам (за вычетом суммы вознаграждения за оказание услуг по хранению и продаже товаров).

2.4.3. Учет операций по возврату товаров поставщику после перехода права собственности на них к покупателю

40. Если поставщик исполнил свои обязательства по договору поставки надлежащим образом и право собственности на товар перешло к покупателю, возврат товаров осуществляется только на основании договора поставки, в котором бывший покупатель выступает поставщиком. Данные операции достаточно часто встречаются в практике делового оборота и служат для целей поддержания на предельно высоком уровне последующих продаж товаров конкретному покупателю.

41. В бухгалтерском учете операции по возврату такого (в том числе качественного) товара отражаются как продажи с оформлением в обычном порядке.

42. Цена договора на возврат товаров первоначальному поставщику обычно соответствует цене приобретения возвращаемых товаров, однако она может быть и меньше, например, в случае, если срок годности товаров ограничен.

43. Для целей налогообложения НДС операция по возврату товаров, право собственности на которые перешло к покупателю, является его реализацией (ст. 39, п.1 ст. 146 НК РФ).

44. В бухгалтерском учете торговой организации-покупателя операции по приобретению и последующему возврату товаров отражаются в следующем порядке.

При приобретении товара у поставщика:

Дебет 41 Кредит 60 – принят к учету товар в оценке по покупной стоимости (цене приобретения);

Дебет 19 Кредит 60 – отражена сумма НДС, начисленная поставщиком;

Дебет 68 Кредит 19 – сумма НДС, начисленная поставщиком, предъявлена к вычету;

Дебет 60 Кредит 51 – оплачена поставщику стоимость приобретенного товара.

При продаже (возврате) товара бывшему поставщику:

Дебет 62 Кредит 90-1 – отражена задолженность бывшего поставщика (признана выручка) за проданный (возвращенный) товар;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС при отгрузке товаров бывшему поставщику;

Дебет 90-2 Кредит 41 – списана стоимость проданного (возвращенного) товара в оценке по покупной стоимости (цене приобретения);

Дебет 51 Кредит 62 – получены денежные средства за проданный (возвращенный) товар.

2.4.4. Учет операций по приобретению товаров, переданных покупателю на ответственное хранение, а также операций по оказанию услуг по хранению товаров поставщика

45. По договору поставки покупатель обязан принять поступивший товар, за исключением случаев, когда он вправе потребовать его замены или отказаться от исполнения договора (п.1 ст. 484 ГК РФ). Однако договор поставки может содержать положение, согласно которому часть поступившего товара покупатель должен принять на ответственное хранение с тем, чтобы в последствии его приобрести. Такой договор является смешанным (п.3 ст. 421 ГК РФ) и должен предусматривать оплату услуг по хранению товаров.

46. Первичный документ-основание для приема товаров на хранение определяется торговой организацией самостоятельно, его форма может быть утверждена организацией (п.3 ст.6 Закона о бухгалтерском учете).

Прием товаров на ответственное хранение осуществляется на основании договора и сохранной расписки, квитанции, свидетельства или иного первичного документа, подписанного

хранителем (ст. 887 ГК РФ). В качестве такого первичного документа может быть использован акт о приеме-передачи товарно-материальных ценностей на хранение по форме № МХ-1, утвержденный постановлением Госкомстата РФ от 9 августа 1999 г. № 66.

Для приобретения товаров, принятых на ответственное хранение, торговая организация направляет поставщику заказ-отборочный лист по форме № ТОРГ-8 или спецификацию по форме № ТОРГ-10, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132. Поставщик должен обеспечить предоставление товарных накладных по форме № ТОРГ-12 и счетов-фактур на передачу товара покупателю, в которых покупатель будет указан в качестве грузоотправителя и грузополучателя.

При возврате поставщику товаров, принятых на ответственное хранение, следует составить акт о возврате товарно-материальных ценностей, сданных на хранение, по форме № МХ-3, утвержденной постановлением Госкомстата РФ от 9 августа 1999 г. № 66.

Передача товаров, принятых на ответственное хранение, третьим лицам осуществляется на основании указания поставщика.

47. Товары, принятые торговой организацией на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 в оценке, указанной в пункте 37 настоящих Методических рекомендаций.

48. В бухгалтерском учете торговой организации-получателя, а затем покупателя, операции по поступлению товаров на ответственное хранение с последующим их приобретением отражаются в следующем порядке.

При поступлении товаров:

Дебет 002 – приняты на ответственное хранение товары согласно договору – на момент поступления.

При приобретении товаров, принятых ранее на ответственное хранение:

Кредит 002 – списаны с ответственного хранения приобретаемые товары – на момент получения первичных документов от поставщика;

Дебет 41 Кредит 60 - приняты к учету товары, списанные с ответственного хранения, по покупной стоимости;

Дебет 19 Кредит 60 – отражена сумма НДС, начисленная поставщиком, в части товаров, право собственности, на которые перешло к покупателю;

Дебет 68 Кредит 19 – сумма НДС, начисленная поставщиком, в части товаров, право собственности, на которые перешло к покупателю, предъявлена к вычету;

Дебет 60 Кредит 51 – перечислена оплата за приобретенный товар.

При возврате товаров, принятых на ответственное хранение, поставщику или их передачу третьим лицам:

Кредит 002 – списаны с ответственного хранения товары, возвращенные поставщику, или переданные третьим лицам - на момент возврата или отгрузки товаров.

49. Оплата услуг по хранению осуществляется на основании договора, а также счета и акта об оказании услуг, направленных поставщику. Форма акта об оказании услуг должна быть утверждена организацией (п.3 ст.6 Закона о бухгалтерском учете).

50. Оказание услуг по хранению на территории Российской Федерации является объектом налогообложения НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Налоговой базой является сумма вознаграждения.

51. В бухгалтерском учете торговой организации-хранителя операции по оказанию услуг по хранению отражаются в следующем порядке:

Дебет 23 (44) Кредит 10, 70, 69, 71, 76 и др. - отражены расходы на хранение товаров.

Дебет 90-2 Кредит 23 (44) – списана фактическая себестоимость оказания услуг по хранению;

Дебет 62 Кредит 90-1 – начислено вознаграждение (признана выручка) за оказания услуг по хранению;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС на вознаграждение от оказания услуг по хранению;

Дебет 51 Кредит 62 – получено от продавца вознаграждение за оказание услуг по хранению.

2.4.5. Учет операций по приобретению товаров при переходе права собственности после оплаты товаров

52. В случае, когда договором поставки предусмотрено, что право собственности на переданный товар переходит к покупателю после его оплаты, покупатель не вправе до перехода к нему права собственности отчуждать товар или распоряжаться им иным образом, если иное не предусмотрено законом или договором (ст. 491 ГК РФ). Если в срок, предусмотренный договором, переданный товар не будет оплачен покупателем, продавец вправе потребовать от покупателя возврата переданного товара, если иное не предусмотрено договором. До перехода права собственности покупатель осуществляет хранение товаров.

53. При поставке товаров с особым моментом перехода права собственности в товаросопроводительных документах делается соответствующая отметка.

Прием товаров на ответственное хранение осуществляется на основании документов, указанных в пункте 46 настоящих Методических рекомендаций.

После оплаты товара или его части покупатель направляет поставщику спецификацию по форме № ТОРГ-10, в которой указываются оплаченные товары.

Возврат неоплаченных товаров поставщику осуществляется с составлением акта о возврате товарно-материальных ценностей, сданных на хранение, по форме № МХ-3.

54. Товары, поступившие по договору с особым моментом перехода права собственности, принимаются торговой организацией на ответственное хранение и учитываются на забалансовом счете 002.

55. Для целей налогообложения НДС сумма налога по товарам, до перехода права собственности на них, не возмещается (п. 1 ст. 172 НК РФ).

56. В бухгалтерском учете торговой организации-покупателя операции по приемке товаров с особым моментом перехода права собственности, их приобретению и возврату отражаются в следующем порядке.

При поступлении товаров:

Дебет 002 – приняты на ответственное хранение товары, полученные с особым моментом перехода права собственности – на момент поступления.

При оплате товаров:

Дебет 60 Кредит 51 – перечислена оплата за товар указанный в спецификации;

Кредит 002 – списаны с ответственного хранения приобретаемые товары – на момент их оплаты;

Дебет 41 Кредит 60 - приняты к учету товары, право собственности на которые перешло к покупателю, по покупной стоимости;

Дебет 19 Кредит 60 – учтена сумма НДС, начисленная поставщиком, в части товаров право собственности, на которые перешло к покупателю;

Дебет 68 Кредит 19 – сумма НДС, начисленная продавцом, в части товаров право собственности, на которые перешло к покупателю, предъявлена к вычету.

При возврате товаров, принятых на ответственное хранение, поставщику:

Кредит 002 – списаны с ответственного хранения товары, возвращенные поставщику - на момент возврата (отгрузки).

2.5. Учет транспортных расходов при приобретении товаров

57. Договор поставки может предусматривать положения, согласно которым поставщик может самостоятельно осуществлять доставку товаров покупателю либо организовывать или оказывать услуги, связанные с перевозкой товаров (далее - услуги экспедитора). Такой договор является смешанным и должен предусматривать оплату услуг по доставке товаров и (или) оплату услуг экспедитора.

Если поставщик не оформляет отдельно оказание услуг экспедитора, то в этом случае возможно включение вознаграждения за оказание этих услуг в цену договора поставки и расходов на оплату услуг экспедитора не возникает.

58. Оказание услуг по доставке оформляется товарно-транспортной накладной по форме Т-1 с указанием в качестве грузоотправителя и перевозчика поставщика товаров.

Оказание услуг экспедитора оформляется отчетом экспедитора по форме № МХ-21, утвержденной постановлением Госкомстата РФ от 09 августа 1999 г. № 66, актом об оказании услуг или иным документом, установленным договором, с приложением документов перевозчика.

Неправомерным является предъявление в качестве подтверждающих документов договоров аренды транспортных средств с экипажем или включение услуг по доставке и услуг экспедитора отдельной строкой в товарную накладную по форме № ТОРГ-12.

59. Расходы на оплату услуг по доставке товаров и услуг экспедитора у торговой организации покупателя включаются в состав транспортных расходов (п. 2.2 Рекомендаций по учету затрат).

В торговых организациях транспортные расходы по доставке товаров до складов, производимые до момента передачи их на продажу, как правило, включаются в состав расходов на продажу (п. 3 ПБУ 5/01, п. 2.2 Рекомендаций по учету затрат). Однако, если торговая организация осуществляет закупку товаров самостоятельно, она может включать транспортные расходы в состав покупной стоимости товаров (данный способ, как указывалось ранее, в настоящих Методических рекомендациях не рассматривается).

60. В бухгалтерском учете торговой организации-покупателя операции по приобретению услуг по доставке и услуг экспедитора отражаются в следующем порядке:

Дебет 44 Кредит 60 (76) – расходы по доставке товаров учтены в составе расходов на продажу;

Дебет 19 Кредит 60 (76) – отражен НДС, предъявленный перевозчиком товаров;

Дебет 44 Кредит 60 (76) – расходы на оплату услуг экспедитора учтены в составе расходов на продажу;

Дебет 19 Кредит 76 – отражен НДС, предъявленный экспедитором;

Дебет 68 Кредит 19 – принят к вычету предъявленный НДС;

Дебет 60 (76) Кредит 51 – оплачены услуги по доставке товаров и услуги экспедитора.

В случае, если поставщик (экспедитор) в соответствии с условиями договора участвует в расчетах с перевозчиком сумма оплаты за услуги по доставке перечисляется поставщику (экспедитору).

2.6. Учет претензий, выставленных покупателем

61. В случае, если поставщик нарушил условия договора поставки в части сроков поставки, количества, качества или ассортимента товаров, страхования товаров либо в части оказания услуг по доставке товаров и (или) услуг экспедитора, покупатель вправе предъявить ему претензию (ст.ст. 393-398, 460, 461, 463, 464, 466, 468, 475, 480, 482, 490, 518-520, 793, 796 и 803 ГК РФ).

Претензия предъявляется в письменной форме и должна содержать указание на конкретные обстоятельства и основания претензии, требования покупателя в связи с нарушением обязательств поставщиком., и если покупатель требует возмещения убытков или понесенных расходов, возврата уплаченных денежных средств или уплаты штрафных санкций (штрафа, пени, неустойки), то в претензию включается сумма претензии и расчет в ее обоснование. К претензии прилагаются документы, подтверждающие право на предъявление претензии, или выписки из них.

Порядок и срок предъявления претензии по доставке товаров определяется в соответствии с транспортными уставами и кодексами (ст. 797 ГК РФ). Претензии к экспедитору могут быть предъявлены в течение шести месяцев со дня возникновения права на предъявление претензии.

В предъявленной претензии указывается срок, в течение которого контрагент должен рассмотреть предъявленные к нему требования и дать на них ответ или выполнить нарушенные им обязательства. Претензия подписывается руководителем торговой организации. Если поставщик в указанный срок не выполняет нарушенные им обязательства, не дает ответа на претензию или не соглашается с ней, покупатель вправе в установленный законодательством срок обратиться в суд.

62. Штрафные санкции за нарушение условий договоров и поступления в возмещение убытков признаются прочими доходами торговой организации и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (п. 7 ПБУ 9/99, План счетов). Штрафные санкции за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником (п. 16 ПБУ 9/99).

Свидетельством того, что должник признал штрафные санкции и (или) суммы возмещения убытков (расходов), может являться письмо контрагента, подписанный двумя сторонами акт сверки или иной подобный документ.

63. Суммы штрафных санкций за нарушение условий договоров и (или) возмещения убытков у покупателя не являются объектом налогообложения НДС (пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ). Суммы возмещения расходов, понесенных покупателем, облагаются НДС (пп. 1 п.1 ст. 146 НК РФ).

64. В бухгалтерском учете торговой организации-покупателя предъявление и получение сумм штрафных санкций и сумм в возмещение понесенных убытков отражается в следующем порядке:

Дебет 76-2 «Расчеты по претензиям» Кредит 91-1 – отражена сумма штрафных санкций и (или) возмещения убытков, признанных продавцом или по которым вынесено решение судом;

Дебет 51 Кредит 76-2 - получена от поставщика сумма штрафных санкций и (или) возмещения убытков (или Дебет 60 Кредит 76-2 - на сумму штрафных санкций и (или) возмещения убытков уменьшена задолженность перед поставщиком).

65. Если торговая организация-покупатель предъявляет, а поставщик принимает претензию (или имеется соответствующее решение суда) в связи с выявленным при приемке товаров их несоответствием условиям договору по количеству, качеству или ассортименту, то в случае, если оплата за товар была перечислена поставщику в полной сумме, делаются следующие записи:

Дебет 76-2 Кредит 60 - отражена сумма претензии, признанной продавцом (или по которой вынесено решение судом), в размере уменьшения стоимости товаров;

Дебет 41 Кредит 60 - приняты к учету фактически поступившие товары;

Дебет 19 Кредит 60 - принят к учету НДС по фактически поступившим товарам;

Дебет 51 Кредит 76-2 - получена от поставщика сумма претензии.

Если торговая организация-покупатель предъявляет, а поставщик принимает претензию (или имеется соответствующее решение суда) в связи с выявленным несоответствием полученных товаров условиям договору по количеству, качеству или ассортименту после их оприходования, то в случае, если оплата за товар была перечислена поставщику в полной сумме, делаются следующие записи:

Дебет 76-2 Кредит 41 - отражена сумма претензии, признанной продавцом (или по которой вынесено решение судом), в размере уменьшения стоимости товаров;

Дебет 51 Кредит 76-2 - получена от поставщика сумма претензии.

Если полученные товары уже были списаны на продажу, сумма претензии может быть отражена по кредиту счета 16 в корреспонденции с дебетом счета 76-2, а затем списана исправительной («сторнировочной») записью с кредита счета 16 на расходы на продажу в корреспонденции с дебетом счета 44.

67. При принятии поставщиком претензии в части возмещения понесенных покупателем расходов (или имеется соответствующее решение суда) в бухгалтерском учете торговой организации-покупателя делаются следующие записи:

Дебет 23 (44) Кредит 10, 70, 69, 71, 76 и др. - признаны в учете расходы, понесенные покупателем из-за несоблюдения поставщиком условий договора;

Дебет 76-2 Кредит 23 (44) – отражена сумма претензии, признанной продавцом (или по которой вынесено решение судом), в размере возмещения расходов, понесенных покупателем;

Дебет 76-2 Кредит 68 - начислен НДС с суммы претензии в размере расходов, понесенных покупателем из-за несоблюдения поставщиком условий договора;

Дебет 51 Кредит 76-2 - получена от поставщика сумма претензии (с учетом НДС) (или Дебет 60 Кредит 76-2 - на сумму претензии уменьшена задолженность перед поставщиком).

68. До момента признания поставщиком претензии или вынесения соответствующего решения судом претензионные суммы могут быть учтены по дебету счета 76-2 в корреспонденции с кредитом счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в оценке покупателя. При признании претензии или удовлетворения ее судом указанная выше запись сторнируется и претензии учитываются в вышеприведенном порядке в оценке, признанной поставщиком или определенной решением суда.

3. Учет отдельных операций связанных с продажей товаров

3.1. Учет операций по продаже товаров на условиях коммерческого кредита, предоставленного торговой организацией

69. Торговая организация может предоставлять своим покупателям - юридическим лицам и гражданам коммерческий кредит в форме отсрочки или рассрочки оплаты товаров (ст. 823 ГК РФ). Если покупатель не оплачивает товар в установленный срок продавец вправе потребовать оплаты переданного товара или возврата неоплаченных товаров. На просроченную сумму оплаты за товар должны быть уплачены проценты со дня, когда возникла такая задолженность, до дня оплаты товара покупателем (ст. 488 ГК РФ). Сумма таких процентов представляет собой штрафные санкции за невыполнение условий оплаты товаров (ст. 395 ГК РФ).

Договором может быть предусмотрена обязанность покупателя уплачивать проценты на сумму, соответствующую цене товара, как правило, начиная со дня его передачи (п. 4 ст. 488 ГК РФ). Сумма этих процентов представляет собой плату за предоставление коммерческого кредита.

70. При продаже товаров в кредит покупателю юридическому лицу отношения между торговой организацией-продавцом и покупателем строятся на основании договора поставки, в котором предусматривается, что оплата товара производится покупателем либо через определенное время после его передачи, либо в рассрочку. Статьей 489 ГК РФ определено, что если продажа товаров в кредит производится с условием о рассрочке платежа, то в договоре поставки, наряду с другими существенными условиями должны быть указаны цена товара, порядок, срок и размер платежей.

Предоставление коммерческого кредита может быть оформлено также дополнительным соглашением к основному договору поставки.

71. Если иное не предусмотрено договором поставки, с момента передачи товара покупателю и до его оплаты товар, проданный в кредит, признается находящимся в залоге у продавца для обеспечения исполнения покупателем его обязанности по оплате товара (п. 5 ст. 488 ГК РФ).

В бухгалтерском учете торговой организации-продавца при передаче покупателю товара на условиях коммерческого кредита, он учитывается в качестве полученного обеспечения на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» (План счетов). При этом в соответствии с учетной политикой оценка полученного обеспечения может, как включать сумму причитающихся процентов за пользование коммерческого кредита, так и определяться исходя из цены продажи товаров, установленной договором.

По мере погашения задолженности (получения оплаты за товар), соответствующая сумма со счета 008 списывается.

72. При продаже товаров на условиях коммерческого кредита, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности (п. 6.2 ПБУ 9/99), с учетом процентов, подлежащих оплате покупателем за предоставленный коммерческий кредит. Сумма процентов определяется по расчету, исходя из условий договора. Если сумма процентов, подлежащих к получению, не может быть определена в момент передачи товаров, то торговая организация-продавец, при поступлении оплаты от покупателя (либо при изменении суммы процентов в соответствии с условиями договора или изменением условий договора в этой части) корректирует сумму выручки, признанную в бухгалтерском учете при отгрузке товара покупателю (п. 6.4 ПБУ 9/99).

73. Сумма процентов, полученных торговой организацией-продавцом за предоставление покупателю коммерческого кредита относится к суммам, связанным с расчетами за проданные товары (пп. 3 п. 1 ст. 162 НК РФ) и облагается НДС.

74. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по продаже товаров на условиях коммерческого кредита по договору поставки учитываются в следующем порядке.

На дату отгрузки товара:

Дебет 62 Кредит 90-1 «Выручка» - признана выручка от продажи товара с учетом причитающихся процентов;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость» Кредит 68 – начислен НДС при отгрузке товара, исходя из продажной цены товара с учетом причитающихся процентов;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж» Кредит 41 – списана на счет продаж стоимость отгруженного товара.

На дату корректировки суммы процентов:

а) в случае увеличения суммы причитающихся процентов по сравнению с ранее рассчитанной:

Дебет 62 Кредит 90-1 – скорректирована выручка от продажи товаров на сумму увеличения процентов за пользование коммерческим кредитом;

б) в случае уменьшения суммы причитающихся процентов по сравнению с ранее рассчитанной:

Дебет 62 Кредит 90-1 !СТОПНО! - сторнирована выручка от продажи товара с учетом причитающихся процентов;

Дебет 62 Кредит 90-1 - признана выручка от продажи товара с учетом причитающихся скорректированных процентов.

На дату оплаты:

Дебет 51 Кредит 62 – получена оплата за товар и сумма процентов за предоставленный коммерческий кредит;

а) в случае увеличения суммы причитающихся процентов по сравнению с ранее рассчитанной:

Дебет 90-3 Кредит 68 – доначислена сумма НДС с не определенной ранее суммы полученных процентов;

б) в случае уменьшения суммы причитающихся процентов по сравнению с ранее рассчитанной:

Дебет 90-3 Кредит 68 !СТОПНО! – сторнирована сумма начисленного НДС при отгрузке товара, исходя из продажной цены товара с учетом причитающихся процентов;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС по проданному товару, исходя из продажной цены товара с учетом причитающихся скорректированных процентов.

75. Особой формой продажи товаров в кредит является продажа товаров длительного пользования гражданам в рамках розничной торговли (по договору розничной купли-продажи (ст. 492 ГК РФ)).

Порядок оформления продажи товаров длительного пользования населению на условиях коммерческого кредита определен Правилами продажи гражданам товаров длительного пользования в кредит, утвержденными постановлением Правительства РФ от 9 сентября 1993 г. № 895 (далее - Правила продажи в кредит). При продаже товаров в кредит, с покупателей в пользу торговой организации взимаются проценты с суммы предоставленного кредита, размер которых устанавливается, с учетом действующих ставок за банковские кредиты (п.10 Правил продажи в кредит). При возврате товара ненадлежащего качества, проданного в кредит, потребителю возвращается не только уплаченная за товар денежная сумма в размере погашенного ко дню возврата указанного товара кредита, но и плата за предоставление кредита (ст. 24 Закона Российской Федерации от 7 февраля 1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей» (далее - Закон о защите прав потребителей)).

76. Оформление операции по продаже товаров в кредит осуществляется с применением унифицированных форм первичной учетной документации, включенных в Альбом форм Госкомстата при продаже в кредит.

77. Оформление покупки в кредит с рассрочкой платежа осуществляется с предоставлением покупателем в торговую организацию Справки для покупки товаров в кредит по форме № КР-1. Справка по форме № КР-1 должна иметь типографскую нумерацию.

При оформлении покупки в кредит покупателем заполняется и подписывается Поручение-обязательство (обязательство) по форме № КР-2 с указанием суммы первоначального взноса и суммы ежемесячных платежей. Первый экземпляр Поручения – обязательства (обязательства) остается в торговой организации. Второй экземпляр выдается на руки покупателю или пересылается в организацию, выдавшую Справку для покупки товаров в кредит.

Торговая организация регистрирует поручение-обязательство (обязательство) покупателя в Ведомости – описи поручений – обязательств (обязательств), оформленных покупателями за товары, проданные в кредит по форме № КР-3. Данная ведомость ведется в одном экземпляре, подписывается заведующим отделом (секцией) магазина, бухгалтером и ежедневно передается в бухгалтерию с приложением включенных в нее поручений-обязательств. После внесения записи в ведомость производится заключение договора розничной купли-продажи товаров в кредит в письменной форме.

Выдача товара покупателю осуществляется на основании Распоряжения по форме № КР-4, составляемом работником торговой организации в одном экземпляре. В Распоряжении указываются наименование, характеристика, цена и стоимость товара, который должен быть выдан указанному покупателю. Распоряжение передается заведующему структурным

подразделением (отделом, секцией) организации торговли, которому поручается выдать товар покупателю. Покупатель при получении товара ставит свою подпись в Распоряжении и указывает свои паспортные данные. После этого Распоряжение прикладывается к товарному отчету.

78. В случае, когда расчеты за проданные товары осуществляются путем внесения денежных сумм покупателем в кассу торговой организации, составляется Ведомость учета поступления денег в кассу (расчетную кассу) от покупателей в погашение задолженности за товары, проданные в кредит, по форме № КР-5. Ведомость составляется в одном экземпляре и подписывается бухгалтером, кассиром при получении денег от покупателей.

В случае, когда расчеты за проданные товары в кредит производятся покупателем или организацией, выдавшей Справку для покупки товаров в кредит, через банк Ведомость учета поступления денег в расчетную кассу от покупателей в погашение задолженности за товары, проданные в кредит, не составляется.

79. Если оплату за товар на основании Поручения-обязательства (обязательства) перечисляла организация, выдавшая Справку для покупки товаров в кредит, она должна в случае увольнения (окончания учебы) покупателя, который не оплатил полностью стоимость товаров, купленных в кредит, вернуть Поручение-обязательство (обязательство) торговой организации-продавцу. Возвращенные Поручения-обязательства (обязательства) регистрируются торговой организацией в Реестре возвращенных поручений-обязательств по форме № КР-6.

80. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по продаже населению товаров длительного пользования в кредит учитываются в следующем порядке.

При получении первоначального взноса и передаче товара, проданного в кредит:

Дебет 50 «Касса» Кредит 90-1 – получена оплата за товар в сумме первоначального взноса;

Дебет 62 Кредит 90-1 – отражена задолженность покупателя за товар, проданный в кредит, с учетом причитающихся процентов;

Дебет 90-3 Кредит 68 - начислен НДС при передаче товара, исходя из продажной цены товара с учетом причитающихся процентов;

Дебет 90-2 Кредит 41 – списана на продажу стоимость проданного товара.

При поступлении платежей за товар, проданный в кредит:

Дебет 50 (51) Кредит 62 – получен платеж за товар, проданный в кредит.

При передаче покупателю товара, проданного в кредит, он принимается к учету на счете 008 по залоговой стоимости (задолженности покупателя с учетом причитающихся процентов). По мере погашения задолженности покупателем со счета 008 списывается залоговая стоимость товара, проданного в кредит.

3.2. Учет операций по продаже товаров в кредит населению с участием банка

81. При продаже товаров в кредит с участием банка, покупатель может заключить кредитный договор с банком. При данной форме кредитования торговая организация-продавец сразу же получает деньги за проданный товар.

Если торговая организация-продавец заключила с банком договор об оказании услуг по кредитованию населения для покупки ее товаров, то она выплачивает банку вознаграждение за эти услуги.

82. Выручка от продажи товаров является доходом от обычных видов деятельности и определяется исходя из цены товаров, установленной договором между торговой организацией и покупателем на дату передачи товара (п.6.1 ПБУ 9/99).

Расходы по оплате услуг банка являются для торговой организации прочими расходами (п.11 ПБУ 10/99) и учитываются на основании договора на оказание услуг и первичных документов, определенных договором, выдаваемых банком.

83. Для целей налогообложения НДС налоговая база определяется исходя из цены реализации товаров, без уменьшения на сумму оплаты услуг банков.

84. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по продаже товаров в кредит с участием банков учитываются в следующем порядке:

Дебет 50 Кредит 90-1 – получена сумма первоначального взноса за товар, внесенного покупателем;

Дебет 62 Кредит 90-1 – отражена задолженность покупателя за товар, проданный в кредит с участием банка;

Дебет 90-3 Кредит 68 - начислен НДС с полной стоимости товара, проданного в кредит с участием банка (без уменьшения на услуги банков);

Дебет 90-2 Кредит 41 – списана стоимость товара, проданного в кредит с участием банка;

Дебет 91-2 Кредит 76 - начислена задолженность перед банком по услугам, связанным с предоставлением кредитов населению;

Дебет 51 Кредит 62 - получена от банка сумма окончательной оплаты за товар, проданный в кредит с участием банка (за минусом суммы вознаграждения банку за услуги) (или Дебет 76 Кредит 62 - оплата услуг банка путем зачета встречных однородных требований (при удержании банком суммы вознаграждения при перечислении оплаты за товар, проданный в кредит)).

3.3. Учет предоставленных скидок и полученных вознаграждений, связанных с продажей товаров

3.3.1. Учет скидок, предоставляемых путем уменьшения цены поставки

85. Гражданско-правовые основы предоставления скидок при поставках товаров, а также документы-основания для ведения бухгалтерского учета скидок рассмотрены в разделе 2.2.1 «Учет скидок, полученных путем уменьшения цены поставки» настоящих Методических рекомендаций.

86. Если согласно договору поставки снижение цены на товары производится в момент их продажи, то выручка принимается к учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине стоимости проданных товаров исходя из их цены, определенной договором (п. 6.1 ПБУ 9/99). Выручка от продажи товаров определяется с учетом всех предоставленных торговой организации скидок в соответствии с договором (п. 6.5 ПБУ 9/99).

87. Если условие о снижении цены товара предусмотрено договором поставки, то в случае выполнения покупателем условий о предоставлении скидки, НДС исчисляется со стоимости товара с учетом предоставленной скидки.

88. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца, операции по продаже товаров со скидками в случае, когда скидка предоставляется в момент продажи товаров, учитываются в следующем порядке:

Дебет 62 Кредит 90-1 – признана выручка от продажи товаров с учетом предоставленных скидок;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС на стоимость проданных товаров, с учетом предоставленных скидок;

Дебет 90-2 Кредит 41 – списана стоимость проданных товаров (по учетной цене);

Дебет 51 Кредит 62 – получена от покупателя оплата за проданные товары с учетом предоставленной скидки.

89. Если согласно договору поставки снижение цены на товар производится после его продажи при выполнении покупателем определенных условий, то продавец учитывает выручку от продажи с учетом скидки либо корректирует ранее признанную выручку от продажи не сумму предоставленных скидок (если признание выручки от продажи и предоставление скидок происходит в текущем финансовом году).

90. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по корректировке выручки на суммы предоставленных скидок отражаются в следующем порядке:

Дебет 62 Кредит 90-1 !СТОРНО! – сторнирована часть выручки в части предоставленных скидок;

Дебет 90-3 Кредит 68 !СТОРНО! – сторнирована сумма НДС в части предоставленных скидок;

Дебет 62 Кредит 51 – сумма скидки перечислена покупателю (при наличии соответствующих перечислений).

91. Если скидки предоставляются в следующем финансовом году (после сдачи и утверждения годовой бухгалтерской отчетности), то в учете продавца сторнирование выручки не производится, а предоставление скидок отражается как убыток прошлых лет, выявленный в текущем году. При этом, так как данная операция не является ошибочной, корректировки суммы НДС в текущем налоговом периоде не производится (ст. 54 НК РФ).

3.3.2. Учет товаров переданных бесплатно

Гражданско-правовые основы передачи по договору поставки части товаров бесплатно, а также документы-основания для ведения бухгалтерского учета передачи товаров бесплатно рассмотрены в разделе 2.2.2 «Учет товаров полученных бесплатно» настоящих Методических рекомендаций.

92. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца стоимость бесплатно передаваемых товаров и расходы на их продажу признаются прочими расходами (п. 11 ПБУ 10/99).

Учетной политикой может быть установлено, что при передаче товаров бесплатно, расходы на их продажу (передачу) отдельно не учитываются и не рассчитываются.

94. Для целей налогообложения НДС, передача права собственности на товар на безвозмездной основе представляет собой объект налогообложения, поэтому при передаче бесплатного товара продавец обязан начислить НДС (п.п. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Налог в данном случае, начисляется исходя из рыночной стоимости передаваемого товара (п. 2 ст. 154 НК РФ). Продавец выписывает счет-фактуру в одном экземпляре, на всю партию бесплатно передаваемых товаров.

В целях налогообложения прибыли, стоимость бесплатно переданных товаров продавцом и сумма НДС, начисленного на бесплатно переданный товар, не учитывается (пп. 16 ст. 270 НК РФ).

95. Сумма НДС, начисленная продавцом при передаче бесплатных товаров покупателю, также признается прочим расходом (п. 11 ПБУ 10/99).

Для целей ведения бухгалтерского учета сумма, не учитываемая при определении налоговой базы по налогу на прибыль, представляет собой постоянную разницу, приводящую к

возникновению постоянного налогового обязательства (п. 4 ПБУ 18/02), которое отражается по дебету счета 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство (актив)», в корреспонденции с кредитом счета 68.

96. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца, передача бесплатных товаров покупателю, отражается следующим образом:

Дебет 91-2 Кредит 41 – отгружен (передан) покупателю бесплатный товар (в оценке по учетной цене);

Дебет 91-2 Кредит 44 – признаны в качестве прочих расходов расходы на продажу в части бесплатно переданного товара;

Дебет 91-2 Кредит 68 – начислен НДС со стоимости бесплатно переданных товаров (в оценке по рыночной стоимости).

3.3.3. Учет операций по прощению долга у продавца

97. Гражданско-правовые основы прощения долга, а также документы-основания для ведения бухгалтерского учета операций по прощению долга рассмотрены в разделе 2.2.3 «Учет покупателем операций по прощению долга» настоящих Методических рекомендаций.

98. Поскольку выручка от продажи товаров признается в бухгалтерском учете исходя из цены, определенной договором на момент отгрузки товаров покупателю (п. 6.1. ПБУ 9/99), то при прощении долга покупателю ее величина не корректируется.

Сумма прощенного покупателю долга признается прочим расходом торговой организации-продавца (п. 11 ПБУ 10/99).

99. Прощению покупателю долга не влечет изменения суммы начисленного продавцом НДС по поставленным товарам (п.п. 1 п.2 ст. 146 НК РФ).

В целях налогообложения прибыли выручка от реализации товаров не изменяется, а сумма прощения долга не учитывается в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль (пп.16 ст. 270 НК РФ).

100. В целях ведения бухгалтерского учета сумма, не учитываемая при определении налоговой базы по налогу на прибыль, представляет собой постоянную разницу, приводящую к возникновению постоянного налогового обязательства, которое отражается по дебету счета 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство (актив)», в корреспонденции с кредитом счета 68.

101. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца при прощении долга покупателю по расчетам за поставленные товары, делаются следующие записи (после направления покупателю документа о прощении долга):

Дебет 91-2 Кредит 62 – предоставлена скидка в виде прощения долга;

Дебет 51 Кредит 62 – получена оплата за товар с учетом предоставленной скидки в виде прощения долга.

3.3.4. Учет вознаграждений, связанных с продажей товаров

102. Правовые основы уплаты покупателю вознаграждения за приобретение товаров продавца, а также документы-основания для ведения бухгалтерского учета операций по выплате такого вознаграждения рассмотрены в разделе 2.2.4 «Учет вознаграждений, связанных с приобретением товаров» настоящих Методических рекомендаций.

103. Вознаграждение, выплачиваемое покупателю, является прочим расходом продавца (п. 11 ПБУ 10/99) и НДС не облагается, поскольку цена товара, указанная в договоре поставке, не изменяется.

104. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по выплате вознаграждения покупателю, связанного с приобретением товаров продавца, отражаются следующим образом:

Дебет 44 Кредит 60 (76) – признаны расходы на выплату вознаграждения покупателю;

Дебет 60 (76) - Кредит 51 - перечислено вознаграждение покупателю за приобретение товаров продавца.

3.4. Учет операций по оплате услуг покупателя по рекламированию товаров

Покупатель может оказывать для продавца услуги по рекламированию его товаров. Услуги по рекламированию продовольственных товаров могут оказываться только на основании отдельного договора возмездного оказания услуг.

105. Вознаграждения за оказание услуг по рекламированию товаров признаются торговой организацией в качестве коммерческих расходов, формирующих расходы по обычным видам деятельности (п.п. 5, 7 ПБУ 10/99). Расходы по обычным видам деятельности признаются в том отчетном периоде, в котором имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств (п. 18 ПБУ 10/99).

Основанием для начисления вознаграждения за оказание услуг по рекламированию товаров являются договор на оказание таких услуг и счет на их оплату.

107. Для целей налогообложения прибыли данный расход относится к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией и учитывается в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль (пп. 28 п.1 ст. 264 НК РФ).
108. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по оплате услуг покупателя по рекламированию товаров продавца отражаются следующим образом:
- Дебет 44 Кредит 60 (76) – признаны расходы на оплату услуг по рекламированию товаров;
- Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кредит 60 (76) - отражена сумма НДС по расходам на оплату услуг по рекламированию товаров;
- Дебет 60 (76) Кредит 51 – перечислена оплата за услуги по рекламированию товаров;
- Дебет 68 Кредит 19 - сумма НДС перечислена в бюджет.

3.5. Учет продаж и возврата проданных товаров

3.5.1. Учет продаж товаров в специальной комплектации

109. Выручка от продажи товаров в специальной комплектации определяется исходя из цены, установленной договором между продавцом и покупателем (п.6.1 ПБУ 9/99), с учетом положений пункта 50 Методических указаний по учету МПЗ (п.31 настоящих Методических рекомендаций).
110. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по продаже товаров в специальной комплектации отражаются следующим образом:
- Дебет 90-2 Кредит 41 – стоимость товаров в специальной комплектации списана на продажу (в учетных ценах);
- Дебет 90-3 Кредит 68 - начислен НДС по продажам товаров в специальной комплектации;
- Дебет 50 Кредит 90-1 - получены денежные средства в кассу при оплате товаров в специальной комплектации;
- Дебет 62 Кредит 90-1 - отражена задолженность покупателей за проданные товары в специальной комплектации;
- Дебет 51 Кредит 62 - оплата за проданные товары в специальной комплектации перечислена на расчетный счет.

3.5.2. Учет операций по передаче и возврату товаров до перехода права собственности

111. Гражданско-правовые основы, а также документы-основания для ведения бухгалтерского учета операций по передаче и возврату товаров до перехода права собственности рассмотрены в разделе 2.4.2 «Учет операций по получению и возврату товаров до перехода права собственности» настоящих Методических рекомендаций.

112. Если покупатель отказывается от приемки товаров по основаниям, предусмотренным действующим законодательством, то перехода права собственности на них к покупателю не происходит, а передача таких товаров не является их продажей.

Так как условие признания выручки, установленное в подпункте «г» пункта 12 ПБУ 9/99 не выполняется, выручка от продажи таких товаров в бухгалтерском учете продавца не признается. (В случае частичного отказа от оплаты, выручка признается только в части принятого товара.)

Если продавец уже отразил в учете выручку от продажи товаров, а передачи права собственности на них не произошло и покупатель возвращает товары, то:

- в случае, когда операция по продаже товара и его возврат осуществляются в текущем финансовом году, величина выручки уточняется путем внесения исправительных записей;

- в случае, когда продажа учтена в одном финансовом году, а возврат товаров производится в следующем финансовом году, в бухгалтерском учете продавца выручка не корректируется, а ранее признанная в учете выручка в части возвращенных товаров отражается как убыток прошлых лет, выявленный в текущем году, и учитывается в составе прочих расходов.

Поскольку перехода права собственности на товары не происходило, принятие к учету возвращенных товаров производится в оценке, в которой они списывались на продажу.

В случае, если товары возвращены покупателем по причине ненадлежащего качества или их рыночная стоимость на момент возврата снизилась возможна их уценка по результатам инвентаризации в соответствии с пунктом 29 Методических указаний по учету МПЗ или начисление резерва под снижение стоимости запасов на конец отчетного года в порядке, установленном пунктом 20 Методических указаний по учету МПЗ.

Исправительные записи в учет могут вноситься как методом «красного сторно», так и, обратными записями к ранее сделанным.

113. В случае возврата товаров покупателем суммы НДС, предъявленные продавцом к оплате покупателю и уплаченные им в бюджет, подлежат корректировке (п. 5 ст. 171 НК РФ). Налоговый вычет по НДС производится после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров, но не позднее одного года с момента возврата (п. 4 ст. 172 НК РФ).

Если возвращенный продавцу товар в дальнейшем не используется им для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, то суммы НДС, принятые к вычету при

приобретении товаров, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в том налоговом периоде, в котором возвращенные товары приняты продавцом к учету.

114. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по передаче и возврату товаров до перехода права собственности на них, отражаются в следующем порядке.

При передаче (отгрузке) товаров покупателю:

Дебет 62 Кредит 90-1 – признана выручка от продажи товаров;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС с суммы выручки от продажи товаров;

Дебет 90-2 Кредит 41 – списана стоимость переданных (отгруженных) товаров;

Дебет 51 Кредит 62 – поступила оплата от покупателя за переданный товар.

При возврате товаров до перехода права собственности (при передаче и возврате товаров в течение одного финансового года):

Дебет 62 Кредит 90-1 !СТОРНО! – сторнирована сумма выручки от продажи возвращенных товаров (или Дебет 90-1 Кредит 62 - отражена задолженность перед покупателем за возвращенный им товар);

Дебет 90-2 Кредит 41 !СТОРНО! – сторнирована стоимость возвращенных товаров (или Дебет 41 Кредит 90-2 - принят к учету возвращенный товар);

Дебет 90-3 Кредит 68 !СТОРНО! - сторнирован НДС в части возвращенного товара (или Дебет 68 Кредит 90-3 – принят к вычету НДС, ранее исчисленный и уплаченный в бюджет, в части возвращенных товаров);

Дебет 62 Кредит 51 – возвращены покупателю денежные средства, уплаченные им за возвращенные товары.

При возврате товаров до перехода права собственности (при передаче товаров в предыдущем финансовом году, а возврате в текущем финансовом году):

Дебет 91-2 Кредит 62 – отражен убыток прошлых лет, выявленный в текущем году (стоимость возвращенных товаров в оценке по продажной цене);

Дебет 91-2 Кредит 41 !СТОРНО! – сторнирована стоимость возвращенных товаров (или Дебет 41 Кредит 91-2 - принят к учету возвращенный товар);

Дебет 68 Кредит 91-1 – принят к вычету НДС, ранее исчисленный и уплаченный в бюджет в части возвращенных товаров;

Дебет 62 Кредит 51 – возвращены покупателю денежные средства, уплаченные им за возвращенные товары.

3.5.3. Учет операций по возврату или обмену товаров при продаже населению

115. Если одной из сторон договора является физическое лицо - гражданин, приобретающий товар для личных нужд, то отношения между торговой организацией-продавцом и покупателем регулируются нормами Закона о защите прав потребителей. В соответствии со статьей 13 данного Закона потребитель при обнаружении в товаре недостатков, если они не были оговорены продавцом, может, в том числе, вернуть товар продавцу.
116. Если покупатель возвращает товар в день приобретения, то операция по его возврату в бухгалтерском учете отдельно не отражается. Движение товара (выбытие и возврат) отражается только в материальном (оперативном) учете в торговом отделе, секции или на складе. Движение денег (поступление в кассу и выдача) отражается в отчете кассира.
117. Если покупатель возвращает покупку не в день приобретения, то деньги выдаются из основной кассы торговой организации. В этом случае торговая организация-продавец руководствуется пунктами 14-16 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного письмом Центрального Банка РФ от 4 октября 1993 г. № 18.

Возврат денежных средств осуществляется на основании заявления покупателя, подписанного руководителем торговой организации. В заявлении указываются фамилия, имя и отчество покупателя, его адрес и паспортные данные, причина возврата и способ возврата денежных средств. К заявлению, как правило, прикладывается кассовый или товарный чек.

Следует иметь в виду, что согласно пункту 5 статьи 18 Закона о защите прав потребителя, отсутствие у потребителя кассового или товарного чека либо иного документа, удостоверяющих факт и условия покупки товара, не является основанием для отказа в удовлетворении его требований.

Заявление является основанием для составления расходного кассового ордера по форме № КО-2, утвержденной постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации». В расходном кассовом ордере указывается фамилия, имя, отчество покупателя и его паспортные данные или данные иного документа, удостоверяющего личность.

118. При приемке возвращенного товара от покупателя оформляется накладная на прием возвращенного товара, в двух экземплярах, один передается покупателю, а второй прикладывается к товарному отчету (п. 10.3 Рекомендаций Роскомторга). Покупатель предъявляет свой экземпляр накладной в бухгалтерию при получении денежных средств.
119. В случае возврата товаров покупателем суммы НДС, предъявленные продавцом к оплате покупателю и уплаченные им в бюджет, подлежат корректировке (п. 5 ст. 171 НК

РФ). Налоговый вычет по НДС производится после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров, но не позднее одного года с момента возврата (п. 4 ст. 172 НК РФ).

120. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по возврату товаров покупателем отражаются следующим образом:

Дебет 76 Кредит 90-1 !СТОРНО! – сторнирована сумма выручки от продажи возвращенных товаров (или Дебет 90-1 Кредит 76 - отражена задолженность перед покупателем за возвращенный им товар);

Дебет 90-2 Кредит 41 !СТОРНО! - сторнирована стоимость возвращенного товара (или Дебет 41 Кредит 90-2 - принят к учету возвращенный товар);

Дебет 90-3 Кредит 68 !СТОРНО! - сторнирована сумма НДС, начисленная при продаже возвращенного товара (или Дебет 68 Кредит 90-3 - принят к вычету НДС, ранее исчисленный и уплаченный в бюджет, в части возвращенного товара);

Дебет 76 Кредит 501 – возвращены покупателю денежные средства, уплаченные им за возвращенный товар.

Принятие к учету (оприходование) возвращенных товаров производится в оценке, в которой они списывались на продажу.

121. Потребитель вправе обменять непродовольственный товар надлежащего качества на аналогичный товар у продавца, у которого этот товар был приобретен, если указанный товар не подошел по форме, габаритам, фасону, расцветке, размеру или комплектации. Обмен производится в течение четырнадцати дней, не считая дня его покупки (ст. 25 Закона о защите прав потребителей). Исключение составляют только товары, перечисленные в Перечне непродовольственных товаров надлежащего качества, не подлежащих возврату или обмену на аналогичный товар других размера, формы, габарита, фасона, расцветки или комплектации, утвержденном постановлением Правительства РФ от 19 января 1998 г. № 55 «Об утверждении правил продажи отдельных видов товаров, перечня товаров длительного пользования, на которые не распространяется требование покупателя о безвозмездном предоставлении ему на период ремонта или замены аналогичного товара, и перечня непродовольственных товаров надлежащего качества, не подлежащих возврату или обмену на аналогичный товар других размера, формы, габарита, фасона, расцветки или комплектации».

122. Обмен товаров надлежащего качества осуществляется на основании заявления покупателя при соблюдении условий, установленных пунктом 1 статьи 25 Закона о защите прав потребителя.

Прием и выдача обмениваемых товаров оформляется накладными. Если продажные цены обмениваемых товаров различны, возврат разницы или прием доплаты оформляются, соответственно, расходным кассовым ордером и приходным кассовым ордером по форме № КО-1, утвержденной постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88. Денежные средства выдаются (или принимаются) только из основной кассы организации.

123. Принятие к учету возвращенного покупателем товара отражается торговой организацией-продавцом записью по дебету счета 41 и кредиту счета 76 (п. 4.4 Рекомендаций Роскомторга). Передача товара покупателю, в обмен на возвращенный товар, отражается записью по дебету счета 76 и кредиту счета 41. Возвращенный товар приходится по дебету счета 41 в оценке, в которой он передавался на продажу. Товар, переданный покупателю в обмен на возвращенный товар, списывается с учета в оценке, по которой он числился в учёте.

124. Если обмен товаров производится в рамках заключенного ранее договора розничной купли-продажи (операции по которому были отражены в учете организации), то выручка от продаж не меняется.

Если покупная стоимость (себестоимость) обмениваемых товаров различна, то на разницу между их стоимостью корректируется себестоимость продаж. Эта операция отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 90-2 и кредиту счета 76 путем доначисления (в случае, когда покупная стоимость товара, передаваемого покупателю в обмен, превышает покупную стоимость возвращенного товара) или сторнирования (в случае, когда покупная стоимость товара, передаваемого в обмен, меньше покупной стоимости возвращенного товара).

На счете 41 уточняется учет конкретных товаров по номенклатурному номеру.

125. Ввиду того, что произведенный обмен не является продажей одного товара и приобретением другого, у торговой организации-продавца на дату такого обмена не возникает ни объекта налогообложения по НДС, ни права на налоговый вычет (п.п. 1 п. 1 ст. 146, п. 5 ст. 171 НК РФ).

126. Если покупатель производит доплату за товар, передаваемый ему в обмен, то меняется цена ранее заключенного договора розничной купли-продажи (операции по которому были отражены в учете организации), и на дату обмена товаров признается увеличение выручки от продажи на сумму доплаты.

Сумма доплаты, произведенной покупателем, отражается записью по дебету счета 50 в корреспонденции с кредитом счета 76. Увеличение выручки от продажи отражается бухгалтерской записью по дебету счета 76, в корреспонденции с кредитом субсчета 90-1. На разницу в покупной стоимости обмениваемых товаров производится доначисление (сторнирование) по дебету счета 90-2 и кредиту счета 76.

127. На основании подпункта 1 пункта 2 статьи 162 НК РФ сумма доплаты за товар произведенной покупателем облагается НДС. В бухгалтерском учете начисление НДС отражается записью по дебету счета 90-3 и кредиту счета 68.

128. Если продавец выплачивает покупателю разницу в продажных ценах обмениваемых товаров, то меняется цена ранее заключенного договора розничной купли-продажи (операции по которому были отражены в учете организации), и на дату обмена товаров признается уменьшение выручки от продажи на сумму выплаченной разницы

Сумма выплаченной покупателю разницы в продажных ценах отражается записью по дебету счета 76 в корреспонденции с кредитом счета 50.

В случае, когда покупка и обмен товаров происходит в отчетном году, то уменьшение выручки от продажи отражается сторнировочной записью по дебету счета 76, в корреспонденции с кредитом субсчета 90-1 и на разницу в покупной стоимости обмениваемых товаров производится сторнирование (доначисление) по дебету счета 90-2 и кредиту счета 76.

Если товар был куплен в предшествующем финансовом году, а обмен осуществляется в текущем финансовом году, сумма разницы в продажных ценах, выплаченная покупателю отражается как убыток прошлых лет, выявленный в отчетном году, и выручка от продажи не корректируется. Разница в покупной стоимости обмениваемых товаров отражается в качестве прибыли прошлых лет, выявленной в отчетном году.

На счете 41 уточняется учет конкретных товаров по номенклатурному номеру.

129. В случае возврата товаров покупателем, суммы НДС, предъявленные продавцом к оплате покупателю и уплаченные им в бюджет, подлежат корректировке (п. 5 ст. 171 НК РФ). Налоговый вычет по НДС производится после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров, но не позднее одного года с момента возврата (п. 4 ст. 172 НК РФ).

Если возвращенный продавцу товар в дальнейшем не используется им для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, то суммы НДС, принятые к вычету при приобретении товаров, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в том налоговом периоде, в котором возвращенные товары приняты продавцом к учету.

130. В бухгалтерском учете принятие к вычету НДС, начисленного при продаже товара, отражается сторнировочной записью по дебету счета 90-3 и кредиту счета 68 пропорционально стоимости возвращенных товаров.

3.5.4. Учет операций по продаже товаров, переданных покупателю на ответственное хранение, а также расходов на их хранение

131. Гражданско-правовые основы, а также документы-основания для ведения бухгалтерского учета операций по продаже товаров, переданных покупателю на ответственное хранение, рассмотрены в разделе 2.4.4 «Учет операций по приобретению товаров, переданных покупателю на ответственное хранение, а также операций по оказанию услуг по хранению товаров» настоящих Методических рекомендаций.
132. Товары, переданные покупателю на ответственное хранение, учитываются торговой организацией-продавцом на счете 41 обособленно, например, на отдельном субсчете «Товары на ответственном хранении у сторонней организации». Аналитический учет ведется по местам хранения товара (План счетов).
133. Оплата услуг покупателя по хранению товаров (вознаграждение за услуги) учитывается в составе расходов по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99). При признании указанных расходов в учете производится запись по дебету счета 44 и кредиту счета 76. Одновременно сумма НДС, предъявленная хранителем, отражается по дебету счета 19 в корреспонденции с кредитом счета 76. Вычет НДС отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 19.
134. При переходе к покупателю права собственности на товары, переданные на ответственное хранение, происходит их продажа. Бухгалтерский учет операций по продаже товаров ведется в общем порядке.
135. Для целей налогообложения НДС, в случае, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности приравнивается к отгрузке товара (п. 3 ст. 167 НК РФ).

3.5.5. Учет операций по продаже товаров при переходе права собственности после оплаты товаров

136. Гражданско-правовые основы, а также документы-основания для ведения бухгалтерского учета операций по продаже товаров, в случае, когда договором поставки определено, что право собственности на товар переходит к покупателю после оплаты товара, рассмотрены в разделе 2.4.5 «Учет операций по приобретению товаров при переходе права собственности после оплаты товаров» настоящих Методических рекомендаций.
137. Товары, отгруженные покупателю, выручка от продажи которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» (План счетов). По дебету счета 45, наряду со стоимостью отгруженных товаров, могут учитываться расходы по отгрузке данных товаров (часть транспортных

расходов, приходящихся на отгруженные товары), если это установлено учетной политикой.

138. В бухгалтерском учете продавца выручка от продажи товаров с особым моментом перехода права собственности признается по мере оплаты таких товаров покупателем.

139. НДС начисляется продавцом по дате фактической отгрузки товаров на их стоимость в продажных ценах (пп.1 п.1 ст. 146 и п. 1 ст. 167 НК РФ).

140. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по отгрузке продаже товаров с особым моментом перехода права собственности отражаются в следующем порядке.

При передаче (отгрузке) товаров:

Дебет 45 Кредит 41 – отгружены покупателю товары по договору с особым моментом переходом права собственности;

Дебет 45 Кредит 44 - списаны расходы по отгрузке товаров;

Дебет 76-НДС Кредит 68 – начислен НДС при отгрузке товаров.

При оплате товаров:

Дебет 51 Кредит 62 – получена от покупателя оплата за товары;

Дебет 62 Кредит 90-1 – признана в учете выручка от продажи товаров, право собственности на которые перешло покупателю;

Дебет 90-3 Кредит 76-НДС – отражена сумма НДС, предъявленная покупателю по товарам, право собственности на которые перешло покупателю;

Дебет 90-2 Кредит 45 – списана стоимость отгруженных товаров (и расходов на их отгрузку), право собственности на которые перешло покупателю.

3.6. Учет операций по оказанию услуг покупателю при продаже товаров

3.6.1. Учет операций по оказанию покупателю услуг экспедитора

141. Гражданско-правовые основы, а также документы-основания для ведения бухгалтерского учета операций по оказанию услуг экспедитора рассмотрены в разделе 2.5 «Учет транспортных расходов при приобретении товаров» настоящих Методических рекомендаций.

142. Вознаграждение за оказание услуг экспедитора продавцом товаров является его доходом от обычных видов деятельности (п.5 ПБУ 9/99). Признание в учете выручки от оказания услуг экспедитора производится на дату оказания этих услуг заказчику

(покупателю) (п. 12 ПБУ 9/99). Такой датой может быть дата направления заказчику (покупателю) отчета экспедитора, акта или иного документа, установленного договором.

Если вознаграждение за оказание услуг экспедитора в договоре отдельно не выделено, а учтено в продажной цене товаров, то доход от оказания этих услуг признается в учете в составе дохода от продажи товаров.

143. Не признаются доходом от оказания услуг экспедитора суммы, полученные от заказчика (покупателя), для оплаты услуг перевозчика, с которым экспедитор заключил договор на перевозку груза (п. 3 ПБУ 9/99). Аналогично, не признаются расходами, связанными с оказанием услуг экспедитора, выплаты перевозчику, привлеченному для перевозки товаров (п. 3 ПБУ 10/99), если в соответствии с договором продавец (экспедитор) участвует в расчетах. Данные суммы отражаются в бухгалтерском учете продавца (экспедитора) по счетам учета расчетов (счета 60, 76) (План счетов).

144. Для целей налогообложения НДС налоговая база определяется в сумме полученного вознаграждения за оказание услуг экспедитора (при наличии данного вознаграждения) (п. 1 ст. 156 НК РФ).

145. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по оказанию услуг экспедитора отражаются следующим образом:

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты с клиентом по договору транспортной экспедиции» - получены денежные средства от покупателя для оплаты услуг перевозчика;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с перевозчиком» Кредит 51 – перечислены денежные средства перевозчику;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с клиентом по договору транспортной экспедиции» Кредит 76 субсчет «Расчеты с перевозчиком» – перевозчиком оказаны услуги по перевозке товаров;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с клиентом по договору транспортной экспедиции» Кредит 90-1 – признана выручка от оказания услуг экспедитора;

Дебет 90-2 Кредит 23 (44) - списана себестоимость оказания услуг экспедитора (при наличии учтенных расходов);

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС с выручки от оказания услуг экспедитора;

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты с клиентом по договору транспортной экспедиции» - получена от покупателя сумма вознаграждения за оказание услуг экспедитора.

Если момент списания товаров со счета 41 на продажу не совпадает с моментом передачи их перевозчику, то для контроля их движения, товары до отгрузки перевозчику могут учитываться на счете 002.

146. Если иное не предусмотрено договором, услуги экспедитора могут оказываться продавцом на основании субагентского договора с другим лицом, при этом продавец остается ответственным за действия субагента перед принципалом – покупателем (ст. 1009 ГК РФ). Если договором с покупателем предусмотрена обязанность продавца заключить субагентский договор на оказание услуг экспедитора, то условия такого субагентского договора могут быть указаны в договоре с покупателем.

При заключении субагентского договора продавец за вознаграждение и за счет клиента (покупателя) организует выполнение определенных договором услуг, связанных с перевозкой товаров, путем привлечения субагента-экспедитора. При этом сумма вознаграждения продавцу за оказание услуг экспедитора не может быть меньше, чем стоимость услуг субагента-экспедитора.

147. Вознаграждение субагента-экспедитора учитывается у продавца в качестве расходов по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99).

148. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по оказанию услуг экспедитора через субагента-экспедитора учитываются в следующем порядке:

Дебет 002 – приняты к забалансовому учету товары, предназначенные к передаче субагенту-экспедитору;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с субагентом» Кредит 51 – перечислены денежные средства субагенту-экспедитору в сумме вознаграждения, причитающегося субагенту-экспедитору;

Кредит 002 – товары переданы субагенту - экспедитору;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с клиентом по договору транспортной экспедиции» Кредит 76 субсчет «Расчеты с субагентом» – оказаны услуги по перевозке груза в сумме причитающегося вознаграждения субагенту - экспедитору;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с клиентом по договору транспортной экспедиции» Кредит 90-1 – признана выручка от оказания услуг экспедитора в сумме, указанной в договоре на оказание услуг экспедитора;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС с выручки от оказания услуг экспедитора;

Дебет 23 (44) Кредит 76 субсчет «Расчеты с субагентом» – приняты к учету расходы на оказание услуг экспедитора (в сумме вознаграждения субагенту-экспедитору);

Дебет 19 Кредит 76 субсчет «Расчеты с субагентом» – учтена сумма НДС, предъявленная субагентом-экспедитором;

Дебет 90-2 Кредит 23 (44) – списана себестоимость услуг экспедитора (в сумме вознаграждения субагента-экспедитора);

Дебет 19 Кредит 76 субсчет «Расчеты с субагентом» – учтена сумма НДС, предъявленная субагентом-экспедитором;

Дебет 68 Кредит 19 – сумма НДС, начисленная субагентом-экспедитором, предъявлена к вычету;

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты с клиентом по договору транспортной экспедиции» - получены от клиента (покупателя) сумма вознаграждения и денежные средства для оплаты услуг перевозчика.

3.6.2. Учет операций по оказанию покупателю услуг по доставке товаров при наличии договора аренды транспортного средства с экипажем

149. Продавец может оказывать покупателю услуги по доставке товаров, как в рамках договора поставки, так и на основании отдельного договора перевозки грузов (ст. 785 ГК РФ). Для исполнения обязанностей по перевозке товаров продавцом могут привлекаться третьи лица, в том числе на основании договора аренды транспортного средства с экипажем.

150. Перевозка грузов автомобильным транспортом оформляется товарно-транспортной накладной по форме № 1-Т. Указанная товарно-транспортная накладная составляется продавцом (грузоотправителем) в четырех экземплярах. Первый - остается у продавца (грузоотправителя) и предназначается для списания горюче-смазочных материалов (далее - ГСМ). Второй, третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузоотправителя и подписью водителя, вручаются водителю. Водитель сдает второй экземпляр покупателю (грузополучателю) при передаче товаров, а третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) покупателя (грузополучателя), сдает продавцу (перевозчику). Третий экземпляр, служащий основанием для расчетов за оказание услуг по перевозке, продавец (перевозчик) прилагает к счету за перевозку и высылает покупателю (заказчику перевозки), а четвертый - служит основанием для учета расходов по доставке по договору аренды транспортного средства с экипажем.

151. При принятии к перевозке груза с объявленной ценностью его стоимость учитывается на забалансовом счете 002. При передаче грузополучателю стоимость груза списывается с забалансового учета.

152. Вознаграждение за оказание продавцом услуг по доставке товаров является его доходом от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99). Признание в учете выручки от оказания услуг по доставке товаров производится на дату оказания этих услуг заказчику (покупателю) (п. 12 ПБУ 9/99). Такой датой может быть дата направления заказчику (покупателю) счета за перевозку, акта или иного документа, установленного договором.

153. Сумма вознаграждения, полученная за оказание услуг по доставке товаров, является объектом налогообложения НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).
154. По договору аренды транспортного средства с экипажем арендодатель предоставляет арендатору транспортное средство за плату во временное владение и пользование с оказанием услуг по управлению им и его технической эксплуатации (ст. 632 ГК РФ). Арендатор вправе без согласия арендодателя от своего имени заключать с третьими лицами договоры перевозки.
155. Арендованные основные средства учитываются арендатором на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договоре аренды, или в сумме арендных платежей. Способ оценки арендованных основных средств устанавливается учетной политикой.
156. В состав расходов по оказанию покупателям услуг по доставке товаров при аренде транспортных средств с экипажем, включаются суммы арендной платы, расходы по коммерческой эксплуатации автотранспортного средства (оплата топлива, ГСМ, сборов и т.п.), если по договору аренды транспортного средства с экипажем не предусмотрено иное, а также расходы на страхование транспортного средства и страхование ответственности, если такие расходы по договору возлагаются на арендатора.

При заключении договора аренды транспортного средства с экипажем расходы, связанные с технической эксплуатацией и управлением транспортным средством, а также расходы на содержание транспортного средства, в том числе на его ремонт, осуществляются арендодателем (ст.ст. 632, 634 ГК РФ).

Расходы принимаются к учету на основании договоров, документов, установленных договорами аренды и страхования ответственности, документов на оплату топлива, ГСМ, сборов и первичных документов по списанию материалов на эксплуатационные расходы.

Расходы по оказанию покупателям услуг по доставке товаров учитываются по дебету счета 23 или 44 (как это установлено учетной политикой) в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 76) и материалов (счет 10).

Порядок учета расходов по оказанию услуг по доставке по отдельным договорам поставки (перевозки) и покупателям устанавливается учетной политикой. Если расходы не могут учитываться по договорам и покупателям прямым образом, то они распределяются на основании установленной базы, например, по пробегу автотранспорта, количеству доставленных товаров или цене договора. База для распределения должна быть экономически обоснованной.

157. Для целей налогообложения прибыли арендные платежи по договору аренды транспортного средства с экипажем, расходы на коммерческую эксплуатацию (содержание) арендованного транспорта и расходы на страхование входят в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией (ст. 263, пп. 1, 10, 11 п.1 ст. 264

НК РФ); расходы на коммерческую эксплуатацию транспорта учитываются в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль (п. 1 ст. 252, ст. 253 НК РФ).

158. Если арендодатель индивидуальный предприниматель, уплачивающий НДС, то сумму НДС по арендной плате можно предъявить к вычету (пп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ). Это же касается и других расходов по оказанию покупателям услуг по доставке товаров при аренде транспортных средств с экипажем.

159. При выплате арендной платы по договору аренды транспортного средства с экипажем физическому лицу, не являющемуся индивидуальным предпринимателем, необходимо учитывать, что выплаты за оказание услуг по гражданско-правовым договорам в соответствии со статьей 7 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» являются объектом начисления обязательных страховых взносов.

По договору аренды транспортного средства с экипажем обязательные страховые взносы могут быть начислены только в части оплаты услуг по управлению транспортным средством, но если оплата за эти услуги в составе арендной платы отдельно не выделена, обязательные страховые платежи начисляются на всю сумму арендной платы.

160. В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 208, пунктом 1 статьи 209 НК РФ доходы, полученные налогоплательщиком (физическим лицом) от сдачи в аренду транспортного средства, признаются объектом налогообложения для налога на доходы физических лиц (далее - НДФЛ). Организация (налоговый агент), от которой налогоплательщик получил доход, обязана исчислить, удержать и уплатить в бюджет сумму НДФЛ (п. 1 ст. 226 НК РФ).

161. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по оказанию покупателям услуг по доставке товаров при наличии договора аренды транспортного средства с экипажем, заключенного с физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, учитываются в следующем порядке.

Дебет 001 «Арендованные основные средства» – приняты к учету арендованные транспортные средства;

Дебет 002 – приняты к забалансовому учету товары, предназначенные к перевозке;

Кредит 002 – товары доставлены (переданы) покупателю;

Дебет 23 (44) Кредит 10, 69, 76 и др.- признаны расходы по оказанию услуг по доставке товаров;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с клиентом по договору перевозки грузов» Кредит 90-1 – признана выручка от оказания услуг по доставке товаров;

Дебет 90-2 Кредит 23 (44) – списаны расходы на оказание услуг по доставке товаров;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС с суммы вознаграждения по договору на оказание услуг по доставке товаров;

Дебет 23 (44) Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – начислены платежи по обязательному страхованию;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с арендодателями» Кредит 68 – удержана сумма НДФЛ, со всей суммы выплачиваемой арендной платы;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с арендодателями» Кредит 51 – перечислены денежные средства арендодателю, за минусом удержанной суммы НДФЛ;

Дебет 68 Кредит 51 – удержанная сумма НДФЛ перечислена в бюджет;

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты с клиентом по договору перевозки грузов» – получены денежные средства от покупателя за услуги по доставке товаров.

3.6.3. Учет операций по приобретению для покупателя услуг по страхованию товаров

162. Договором поставки может быть предусмотрено, что продавец от имени и за счет покупателя осуществляет страхование приобретаемых покупателем товаров и рисков при их доставке. Продавец может оказывать такую услугу покупателю и на основании отдельного договора поручения (ст. 971 ГК РФ). Если иное не установлено договором, покупатель (доверитель) обязан выплатить продавцу (поверенному) за оказание услуги по страхованию вознаграждение (п. 1 ст. 972 ГК РФ).

163. Вознаграждение за оказание услуг по страхованию продавцом товаров является его доходом от обычных видов деятельности (п.5 ПБУ 9/99). Признание в учете выручки от оказания услуг по страхованию производится на дату оказания этих услуг доверителю (покупателю) (п. 12 ПБУ 9/99). Такой датой может быть дата направления доверителю (покупателю) отчета, акта или иного документа, установленного договором.

Если вознаграждение за оказание услуг по страхованию в договоре поставки отдельно не выделено, а учтено в продажной цене товаров, то доход от оказания этих услуг признается в учете в составе дохода от продажи товаров.

164. Форма и содержание отчета об оказании услуги по страхованию могут устанавливаться договором. В отчете поверенный должен указать всю информацию, связанную с выполнением им договора поручения, в частности, суммы, полученные им для

оплаты страховых услуг, размер своего вознаграждения (при его наличии), а также расходы, понесенные им при выполнении поручения в интересах покупателя (доверителя) и подлежащие возмещению. К отчету прикладываются копии договоров и первичных документов по страхованию, составленных в рамках выполнения договора поручения.

165. Не признаются доходом продавца (поверенного) суммы, полученные им от покупателя (доверителя), для оплаты услуг страховой организации (п. 3 ПБУ 9/99). Аналогично, не признаются расходами, связанными с оказанием услуг по страхованию, суммы перечисленные страховой организации (п. 3 ПБУ 10/99), если в соответствии с договором продавец (поверенный) участвует в расчетах. Данные суммы отражаются в бухгалтерском учете продавца (поверенного) по счетам учета расчетов (счет 76) (План счетов).

166. При налогообложении НДС налоговая база определяется в сумме полученного вознаграждения (при наличии вознаграждения) (п. 1 ст. 156 НК РФ).

167. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по приобретению услуг страхования для покупателя отражаются следующим образом:

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты с покупателем по страхованию» - получены денежные средства от покупателя (доверителя) для оплаты страховых услуг и причитающегося вознаграждения за оказание услуг по приобретению услуг страхования;

Дебет 76 субсчет «Расчеты со страховой компанией» Кредит 51 – перечислены денежные средства страховой компании;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с покупателем по страхованию» Кредит 76 субсчет «Расчеты со страховой компанией» – выписан страховой полис, вступил в силу договор страхования;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с покупателем по страхованию» Кредит 90-1 – признана выручка от оказания услуг по приобретению для покупателя (доверителя) страховых услуг;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС с суммы выручки от оказания услуг по приобретению для покупателя (доверителя) страховых услуг.;

Дебет 90-2 Кредит 23 (44) – списана себестоимость оказания услуг по приобретению для покупателя (доверителя) страховых услуг (при наличии учтенных расходов);

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты с покупателем по страхованию» - получена от покупателя (доверителя) сумма вознаграждения за оказание услуг по приобретению для него страховых услуг.

3.6.4. Учет операций по оказанию услуг страхового агента

168. Торговая организация-продавец может по договору поручения со страховой организацией выполнять функцию страхового агента - осуществлять поиск клиентов для страховой организации и заключать договоры страхования от имени и за счет страховой организации (ст. 971 ГК РФ). Если иное не установлено договором, страховая организация (доверитель) обязана выплатить продавцу (поверенному) за оказание услуг страхового агента вознаграждение (п. 1 ст. 972 ГК РФ).

169. Вознаграждение за оказание услуг страхового агента торговой организацией-продавцом является его доходом от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99). Признание в учете выручки от оказания услуг по страхового агента производится на дату оказания этих услуг доверителю (страховой организации) (п. 12 ПБУ 9/99). Такой датой может быть дата направления доверителю (страховой организации) отчета, акта или иного документа, установленного договором.

170. Форма и содержание отчета страхового агента могут устанавливаться договором. В отчете поверенный (агент) должен указать всю информацию, связанную с выполнением им функции страхового агента, в частности, суммы, полученные им для оплаты страховых услуг, размер своего вознаграждения, а также расходы, понесенные им при выполнении функции страхового агента, и подлежащие возмещению доверителем (страховой организацией). К отчету прикладываются копии договоров и первичных документов, составленных в рамках выполнения договора поручения.

171. Не признаются доходом страхового агента суммы, полученные им от покупателей для оплаты страховых услуг (п. 3 ПБУ 9/99). Аналогично, не признаются расходами выплаты, осуществленные страховой организации (п. 3 ПБУ 10/99). Данные суммы отражаются в бухгалтерском учете продавца (страхового агента) по счетам учета расчетов (счет 76) (План счетов).

172. При налогообложении НДС страховой агент, в отличие от страховой организации, определяет налоговую базу как сумму дохода, полученную им в виде вознаграждения (любых иных доходов) при исполнении договора (п. 1 ст. 156 НК РФ).

173. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца операции по оказанию услуг страхового агента отражаются следующим образом:

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты с покупателем по страхованию» - получены денежные средства от покупателя-клиента для оплаты страховых услуг;

Дебет 76 субсчет «Расчеты со страховой компанией» Кредит 51 – перечислены денежные средства страховой организации;

Дебет 76 субсчет «Расчеты с покупателем по страхованию» Кредит 76 субсчет «Расчеты со страховой компанией» – выписан страховой полис, вступил в силу договор страхования;

Дебет 76 субсчет «Расчеты со страховой компанией» Кредит 90-1 – признана выручка от оказания услуг страхового агента;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС с суммы выручки (вознаграждения) за оказание услуг страхового агента;

Дебет 90-2 Кредит 23 (44) – списана себестоимость оказания услуг страхового агента (при наличии учтенных расходов, не подлежащих возмещению в соответствии с договором со страховой организацией);

Дебет 76 Кредит 23 (44) - отражена задолженность страховой организации по расходам, подлежащим возмещению в соответствии с договором со страховой организацией;

Дебет 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты со страховой компанией» - получена от страховой организации сумма вознаграждения и сумма в возмещение расходов при выполнении договора.

3.7. Учет операций по продаже товаров без их принятия на склад продавца (транзитом)

174. Торговые организации могут продавать товары не только со своих складов или через магазины, но и иным способом, при котором товар фактически не завозится на склад торговой организации, а после его приобретения у поставщика отгружается в адрес конечного покупателя. Такой способ получил название «продажа товаров транзитом». Его отличительной особенностью является то, что момент приобретения товара торговой организацией и момент его продажи своему покупателю могут совпадать во времени.

175. По договору поставки, заключенному с поставщиком, право собственности на товар переходит к торговой организации в момент определенный договором поставки. Торговая организация в обязательном порядке должна оприходовать товар на момент перехода к ней права собственности.

Если товар не завозится на склад торговой организации, то в тот момент, когда право собственности на товар перешло к торговой организации, она должна передать товар на ответственное хранение поставщику.

При продаже товаров транзитом поставщику следует заполнить накладную на передачу и приемку на ответственное хранение таких товаров и направить их торговой организации. Снятие данных товаров с ответственного хранения производится в обычном порядке.

176. Обязанность по начислению суммы НДС у торговой организации, возникает в тот момент, когда поставщик производит отгрузку товара со своего склада конечному покупателю. Других особенностей при исчислении и уплате НДС в отношении транзитной продажи товаров НК РФ не устанавливает.

Право на возмещение НДС возникает после принятия на учет указанных товаров и при наличии соответствующих первичных документов (п. 1 ст. 172 НК РФ).

177. Для целей бухгалтерского учета, в случае, если при продаже товаров транзитом торговая организация не завозит товары на свой собственный склад, расходы по доставке товара до склада конечного покупателя признаются в качестве транспортных расходов, связанных с продажей товаров. ...

178. В бухгалтерском учете торговой организации операций по приобретению и продаже товаров транзитом отражаются следующим образом:

Дебет 60 Кредит 51 - перечислена оплата поставщику за товары;

Дебет 41 Кредит 60 – приняты к учету товары, приобретенные у поставщика (на момент перехода права собственности определен договором, например в момент отгрузки товара);

Дебет 19 Кредит 60 – отражен НДС, предъявленный поставщиком;

Дебет 68 Кредит 19 – принят к вычету НДС по приобретенным товарам;

Дебет 62 Кредит 90-1 – признана выручка от продажи товаров покупателю;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС от продажи товаров;

Дебет 90-2 Кредит 41 – списана стоимость товаров, проданных транзитом;

Дебет 44 Кредит 76 – отражены в составе расходов на продажу расходы по доставке товара от склада поставщика до покупателя;

Дебет 19 Кредит 76 – учтен НДС, предъявленный транспортной организацией по услугам доставки;

Дебет 68 Кредит 19 – принят к вычету НДС по услугам доставки;

Дебет 90-2 Кредит 44 – расходы по доставке включены в себестоимость продаж;

Дебет 76 Кредит 51 – оплачены транспортной организации услуги по доставке товаров;

Дебет 51 Кредит 62 – получены денежные средства за товары, проданные транзитом, от покупателя.

3.8. Учет операций по продаже товаров через Интернет – магазин

179. В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2001, утвержденным постановлением Госстандарта РФ от 6 ноября 2001 г. № 454-ст (далее - ОКВЭД), продажа товаров через Интернет – магазин (онлайн-торговля) представляет собой розничную торговлю, осуществляемую через телемагазины и компьютерные сети (код по ОКВЭД 52.61.2). Следовательно, правовые основы такого

вида торговли регулируются нормами параграфа 2 «Розничная купля-продажа» главы 30 ГК РФ. К отношениям по договору розничной купли-продажи с участием покупателя-гражданина, не урегулированным ГК РФ, применяются нормы Закона о защите прав потребителей (п. 3 ст. 492 ГК РФ).

180. Статьей 26.1 Закона о защите прав потребителей определено, что договор розничной купли-продажи может быть заключен на основании ознакомления потребителя с предложенным продавцом описанием товара посредством каталогов, проспектов, буклетов, фотоснимков, средств связи (телевизионной, почтовой, радиосвязи и других) или иными, исключая возможность непосредственного ознакомления потребителя с товаром либо образцом товара при заключении такого договора (дистанционный способ продажи товара), способами. Торговля через Интернет-магазин относится к дистанционному способу продажи товаров.

Правила продажи товаров дистанционным способом утверждены постановлением Правительства РФ от 27 сентября 2007 г. № 612 (далее – Правила продажи).

181. Торговля через Интернет-магазин осуществляется по заявкам покупателей. В заявке потенциальный покупатель товара должен указать следующее: наименование и адрес продавца; свою фамилию, имя и отчество; адрес, по которому товар должен быть доставлен; наименование товара, артикул, марка, разновидность, количество предметов, входящих в комплект приобретаемого товара; цена товара; обязательства покупателя.

182. Пунктом 20 Правил продажи определено, что договор считается заключенным с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека либо иного документа, подтверждающего оплату товара, или с момента получения продавцом сообщения о намерении покупателя приобрести товар. При оплате товаров покупателем в безналичной форме или продаже товаров в кредит (за исключением оплаты с использованием банковских платежных карт) продавец обязан подтвердить передачу товара путем составления накладной или акта сдачи-приемки товара.

183. В соответствии со статьей 2 Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт», при продаже товара продавец обязан использовать контрольно-кассовую технику, причем при продаже, кассовый чек выдается на руки покупателю, вместе с проданным товаром.

184. При продаже товара через Интернет-магазин переход права собственности на товар от продавца к покупателю происходит в момент вручения товара покупателю.

185. Доходы от продажи товаров, проданных через Интернет-магазин, признаются выручкой продавца (п. 5 ПБУ 9/99). Выручка от продажи товара в бухгалтерском учете продавца отражается по получению отчета курьера (организации, осуществляющей

доставку товара) о вручении товара покупателю с приложением накладной, товарного или кассового чека или иных первичных документов). Расходы на продажу товаров признаются расходами по обычным видам деятельности и отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с ПБУ 10/99 и Рекомендациями по учету затрат.

186. Если расчеты за приобретенный товар осуществляются с курьером в наличной форме, то в бухгалтерском учете Интернет - магазина операции по продаже товаров учитываются в следующем порядке:

Дебет 50 Кредит 90-1 – признана выручка от продажи товара;

Дебет 90-2 Кредит 41 – списана стоимость проданного товара;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС при продаже товара;

Дебет 44 Кредит 69, 70, 71, 76 – отражены расходы по доставке товара курьером и другие расходы на продажу данного товара;

Дебет 90-2 Кредит 44 – списаны расходы по доставке товара курьером и другие расходы на продажу в части проданного товара.

187. Если расчеты за приобретенный товар осуществляются с применением расчетных банковских карт, то продавец может зарегистрироваться в системе электронных платежей, получить личный код, заключить с обслуживающим банком договор Интернет-эквайринга, на основании которого банк откроет продавцу специальный счет, куда будут поступать денежные средства с расчетных банковских карт покупателей.

188. Для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в пути, внесенных для зачисления на расчетный счет торговой организации-продавца, но еще не зачисленных по назначению, предназначен счет 57 «Переводы в пути» (План счетов). В аналогичном порядке ведется учет, если расчеты за приобретенный товар осуществляются с применением банковских переводов или платежных Интернет систем, являющихся агентами банка.

Комиссия, выплачиваемая банку за обслуживание, относится к прочим расходам продавца (п. 11 ПБУ 10/99).

189. В бухгалтерском учете Интернет - магазина операции по продаже товаров с применением расчетных банковских карт учитываются в следующем порядке:

Дебет 57 Кредит 62 – покупатель произвел оплату заказанного товара, через систему электронных платежей, либо через агента банка (первичный документ определяется по согласованию с системой электронных платежей);

Дебет 51 Кредит 57 – зачислены денежные средства, поступившие от покупателя, на расчетный счет;

Дебет 91-2 Кредит 76 – отражена комиссия банка;

Дебет 76 Кредит 51 – сумма комиссии банка перечислена банку;

Дебет 62 Кредит 90-1 – признана выручка от продажи товара в момент его передачи покупателю;

Дебет 90-2 Кредит 41 – списана стоимость проданного товара;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС при продаже товара;

Дебет 44 Кредит 60,69,70, (76) – отражены расходы на услуги по доставке товара;

Дебет 19 Кредит 60 (76) – учтен НДС с услуг по доставке товара;

Дебет 68 Кредит 19 – принят к вычету НДС с услуг по доставке товара;

Дебет 60 (76) Кредит 51 – оплачены услуги по доставке товара.

190. Если расчеты за приобретенный в Интернет-магазине товар осуществляются с применением электронных платежных систем использующих собственные электронные платежные средства, (далее - ЭПС) являющиеся обращающимися правами требования NOW (банковские деньги обмениваются на ЭПС системы и обратно), то торговая организация, осуществляющая торговлю через Интернет-магазин, должна заключить с оператором электронной платежной системы договор поручения, по которому оператор электронной платежной системы осуществляет функции агента торговой организации, установить специальное программное обеспечение, зарегистрироваться в электронной платежной системе, указать на сайте Интернет-магазина название выбранной электронной платежной системы и номер счета.

Документы, подтверждающие осуществление платежей через электронную платежную систему, должны быть установлены договором между торговой организацией и электронной платежной системой. По запросу торговой организации электронные платежные системы могут предоставлять бумажные экземпляры документов по приему платежей, как основание для ведения налогового учета.

Принимая платежи и перечисляя их после обмена на банковские деньги на расчетный счет торговой организации электронная платежная система оказывает торговой организации услуги, связанные с продажей товара. Вознаграждение за услуги электронной платежной системы состоит из комиссии за прием платежей и платежа, согласно тарифа электронной платежной системы, за перечисление средств на расчетный счет торговой организации.

Вознаграждение за услуги электронной платежной системы признаются торговой организацией в составе расходов на продажу в качестве коммерческих расходов, формирующих расходы по обычным видам деятельности (п.п. 5, 7 ПБУ 10/99). Расходы по обычным видам деятельности признаются в том отчетном периоде, в котором имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств (п. 18 ПБУ 10/99).

Основанием для начисления вознаграждения за оказание услуг электронной платежной системы являются договор на оказание таких услуг и счет на их оплату.

191. Для целей налогообложения прибыли расход на оплату услуг электронной платежной системы относится к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией и учитывается в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль (пп. 3 п.1 ст. 264 НК РФ).

192. В бухгалтерском учете Интернет-магазина операции по продаже товара при расчетах с покупателями ЭПС, учитываются в следующем порядке:

Дебет 76 субсчет «Расчеты в ЭПС» Кредит 62 – принята к учету задолженность покупателя за товар (в момент перечисления покупателем ЭПС в оплату заказанного товара);

Дебет 51 Кредит 76 – зачислены денежные средства, перечисленные оператором электронной платежной системы (агентом) на расчетный счет в оплату за проданный товар ;

Дебет 44 Кредит 76 – признаны расходы на оплату агентских услуг;

Дебет 76 Кредит 51 – оплачены услуги агента по расчетам с покупателями;

Дебет 62 Кредит 90-1 – признана выручка от продажи товара;

Дебет 90-2 Кредит 41 – списана стоимость проданного товара;

Дебет 90-3 Кредит 68 – начислен НДС при продаже товара;

Дебет 44 Кредит 60 (76) – отражены расходы по доставке товара;

Дебет 19 Кредит 60 (76) – учтен НДС с услуг по доставке;

Дебет 68 Кредит 19 – принят к вычету НДС с услуг по доставке;

Дебет 60 (76) Кредит 51 – оплачены услуги по доставке.

193. При отказе от приемки и возврате товара покупателем, бухгалтерский учет ведется в порядке, рассмотренном в разделе 3.6.3 «Учет операций по возврату или обмену товаров при продаже населению» настоящих Методических рекомендаций.

Однако, вернуть платеж в электронных платежных средствах обратно можно только в исключительных случаях через компанию, занимающуюся обслуживанием платежных терминалов, либо по доброй воле торговой организации-продавца.

3.9. Учет претензий, выставленных продавцом

194. Поставщик может выставить своему покупателю претензию за несоблюдение условий договора поставки в следующих установленных ГК РФ случаях и объемах:

- при несвоевременной оплате переданных покупателю товаров - в размере суммы долга и процентов на сумму долга (п.3 ст. 486 и ст. 395 ГК РФ);

- при отказе покупателя от страхования товара, если в соответствии с условиями договора покупатель обязан осуществить его страхование, - в размере расходов на страхование, понесенных поставщиком (ст. 490 ГК РФ);

- при непредставлении покупателем отгрузочной разрядки в установленный срок в случае, когда договором предусмотрено, что товары отгружаются по отгрузочным разрядкам покупателя, - в размере убытков, причиненных в связи с непредставлением отгрузочной разрядки (п.3 ст. 509 ГК РФ);

- при отказе покупателя принять товар при отсутствии оснований, установленных законом, иными правовыми актами или договором, - в размере стоимости поставленного товара (п. 4 ст. 514 ГК РФ);

- при невыборке товаров покупателем в срок, установленный договором, после получения уведомления поставщика о готовности товаров, - в размере стоимости товаров, подлежащих передаче покупателю (п.2 ст. 515 ГК РФ);

- при невозврате тары и упаковки в порядке и в сроки установленные законом, иными правовыми актами, принятыми в соответствии с ними обязательными правилами или договором - в размере, установленном договором поставки (ст. 517 ГК РФ).

195. Требования к форме, содержанию и срокам предъявления претензии рассмотрены в пункте 61 настоящих Методических рекомендаций.

196. Штрафные санкции за нарушение условий договоров и поступления в возмещение убытков признаются прочими доходами организации и отражаются на счете 91 (п. 7 ПБУ 9/99, План счетов). Штрафные санкции за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником (п. 16 ПБУ 9/99).

Свидетельством того, что должник признал штрафные санкции и (или) суммы возмещения убытков, может являться письмо контрагента, подписанный двумя сторонами акт сверки или иной подобный документ.

197. Суммы штрафных санкций, как связанные с расчетами за реализованные товары, облагаются НДС в момент их зачисления на расчетный счет продавца (пп. 2 и 4 п. 2 ст. 162 НК РФ).

198. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца, предъявление сумм штрафных санкций и (или) сумм возмещения убытков покупателю и их получение, отражается в следующем порядке:

Дебет 76-2 Кредит 91-1 – отражена сумма штрафных санкций и (или) сумм возмещения убытков, признанных покупателем или по которым вынесено решение судом;

Дебет 51 Кредит 76-2 - получена от покупателя сумма штрафных санкций и (или) возмещения убытков (или Дебет 62 Кредит 76-2 - на сумму штрафных санкций и возмещения убытков увеличена задолженность покупателя);

Дебет 91-2 Кредит 68 – начислен НДС с суммы полученных штрафных санкций и (или) возмещения убытков.

3.10. Учет расходов на гарантийный ремонт

199. В соответствии со статьями 470 и 475 ГК РФ и статьями 18 и 20 Закона о защите прав потребителей, в случае, если договором предусмотрено предоставление продавцом гарантии качества товара, он обязан заменить покупателю некачественный товар в течение определенного времени, установленного договором (гарантийного срока). Если недостатки товара не были оговорены продавцом, покупатель, которому передан товар ненадлежащего качества, вправе потребовать от продавца безвозмездного устранения недостатков товара в разумный срок.

200. Обнаруженные в товаре недостатки могут устраняться продавцом самостоятельно, либо третьими лицами (изготовителем товаров, ремонтными или сервисными мастерскими и др.) на основании заключенных с ними договоров.

Если гарантийное обслуживание продавец осуществляет за свой счет, то такие расходы формируют его расходы по обычным видам деятельности (п.7 ПБУ 10/99).

Если все требования покупателей (будь то замена или ремонт товара) продавец выполняет по договоренности с производителем и за его счет, то при наличии расходов продавца по гарантийному обслуживанию покупателей, их возмещает (компенсирует) изготовитель.

201. Порядок документального оформления приема от покупателей товаров в гарантийный ремонт или на гарантийное обслуживание установлен в разделе 10 Рекомендаций Роскомторга.

Обмен или прием от покупателей товаров в гарантийный ремонт или на гарантийное обслуживание производится на основании заявления покупателя, справки мастерской гарантийного ремонта, представленной в двух экземплярах, паспорта (гарантийного талона) на товар.

Прием от покупателей недоброкачественных товаров оформляется накладной в двух экземплярах, один из которых прикладывается к товарному отчету, другой вручается покупателю и является основанием для обмена товара или получения денежной суммы на сданный товар.

Отгрузка (передача) товаров организации-изготовителю оформляется товарной накладной.

202. Для целей налогообложения НДС услуги, оказываемые без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним, не подлежат обложению НДС (п.п. 13 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Суммы налога, предъявленные торговой организации при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для операций, освобожденных от налогообложения, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) (п.п. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ).

Если торговая организация осуществляет деятельность, облагаемую и необлагаемую НДС, то она должна вести отдельный учет сумм НДС, используемых для осуществления операций, как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (п. 4 ст. 149 НК РФ). Торговая организация также вправе не вести отдельный учет сумм НДС в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на гарантийный ремонт (гарантийное обслуживание) не превышает 5% общей величины совокупных расходов (п. 4 ст. 170 НК РФ). Тогда все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам, подлежат вычету.

203. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание учитываются по дебету счета 44 (или 23, если это установлено учетной политикой) в корреспонденции со счетами учета материалов, расходов и расчетов.

204. В целях равномерного включения предстоящих расходов на гарантийное обслуживание в расходы на продажу отчетного периода торговая организация может создавать резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (п. 72 приказа Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»).

При создании резервов для целей бухгалтерского учета необходимо руководствоваться ПБУ 8/01. Согласно пункту 3 ПБУ 8/01 гарантийные обязательства, выданные организацией покупателям по проданным в отчетном периоде продукции, товарам, выполненным работам, оказанным услугам, относятся к условным фактам хозяйственной деятельности. Резерв под условные обязательства может быть рассчитан по проданной продукции в пределах групп однородных товаров.

В учетной политике организации должен быть отражен порядок создания резерва для целей бухгалтерского учета и расчета сумм отчислений, формирующих резерв, а также порядок отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации зарезервированных сумм.

Резервы создаются без учета гарантийных обязательств изготовителя (производителя) и поставщика товаров.

205. В бухгалтерском учете торговой организации-продавца формирование и использование резерва предстоящих расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание отражается в следующем порядке:

Дебет 44 Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов» - начислены отчисления в резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (ежемесячно);

Дебет 96 Кредит 76 – осуществлен гарантийный ремонт (гарантийное обслуживание) проданных товаров (в пределах зарезервированных сумм);

Дебет 44 Кредит 76 - отражено превышение суммы фактически осуществленных расходов на гарантийный ремонт (гарантийное обслуживание) над суммой сформированного резерва.

206. На конец отчетного года производится инвентаризация сформированных резервов, в ходе которой проверяется правильность образования и расходования сумм резерва, а при необходимости – корректируется сумма сформированных резервов.

Если сумма сформированного в бухгалтерском учете резерва на гарантийный ремонт (гарантийное обслуживание) на конец отчетного года окажется больше фактически произведенных в течение года расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, то в конце года излишне зарезервированные суммы признаются прочим доходом организации за январь года, следующего за отчетным, и отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 96 и кредит у счета 91-1 (п. 11 ПБУ 8/01). Неиспользованный остаток резерва может быть также перенесен на следующий год.

Если торговая организация приняла решение не создавать резерв на гарантийный ремонт (гарантийное обслуживание) на следующий финансовый год, то неиспользованный остаток резерва на 1 января следующего за отчетным года подлежит присоединению к финансовому результату организации и отражается следующей бухгалтерской записью за январь года, следующего за отчетным: Дебет 96 Кредит 91-1 (ПБУ 21/2008).