

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

**АЗЕРБАЙДЖАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ**

«Магистерский центр»

На правах рукописи

Баннова Ирина Васильевна

**«Особенности товарных операций,
их учет и налогообложение»**

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

**Наименование и шифр
специальности**

**060402
«Бухгалтерский учет и аудит»**

**Руководитель магистерской
программы**

проф. Дашдамиров А.И.

Научный руководитель

доц. Ибрагимова С.А.

Заведующий кафедры

проф. Сабзалиев С.М

БАКУ - 2014

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
Глава 1. Методологические основы товарных операций	9
1.1. Товарные операции, понятие товарных операций и их классификация	9
1.2. Методы оценки товаров в современных условиях	17
Глава 2. Совершенствование бухгалтерского учета товарных операций	25
2.1. Совершенствование учета операций по приобретению товаров за плату.	25
2.2. Особенности учета операций по безвозмездному поступлению товаров.	41
2.3. Особенности учета операций по поступлению товаров в виде вклада в уставный капитал	44
2.4. Особенности учета операций по приобретению товаров в порядке обмена	49
2.5. Особенности учета операций по товарам, сданным на комиссию	52
Глава 3. Налогообложение товарных операций	60
3.1. Налогообложение операций по реализации товаров	60
3.2. Налогообложение операций по выбытию товаров в порядке обмена	65
3.3. Налогообложение операций по выбытию товаров в результате	

недостачи	68
ВЫВОДЫ	76
ИСПОЛЬЗУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА	80

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы. Актуальность темы диссертации определяется тем, что в настоящее время торговля является наиболее распространенным видом предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов и направлена на осуществление товарообмена, купли-продажи товаров, а также связанные с этим процессы: доставка товаров, их хранение, подготовка к продаже и непосредственное обслуживание покупателей.

В бухгалтерском учете, принятом в Азербайджанской Республике, произошли существенные изменения, обусловленные сближением с международными формами и методами учета, и разработкой национальных стандартов, отвечающих международным требованиям. В связи с этим, важно в самом начале деятельности предприятия определить виды аналитического учета товаров, а затем постоянно детализировать перечень этих объектов в процессе хозяйственной деятельности. Облегчает решение возникших задач и дает существенный выигрыш во времени - хорошая оснащенность бухгалтерии персональными компьютерами и программным обеспечением, а также нормативными документами по бухгалтерскому учету. Одним из основных требований к выбираемому организацией программному обеспечению учетного процесса является требование возможности поддержания нужного количества уровней аналитики, получения разнообразных отчетов в аналитических разрезах. Правильная организация бухгалтерского учета приобретает особое значение в вопросе формирования и обеспечения учетной информацией о товарных операциях с целью эффективного управления торговым предприятием.

Товарные запасы торгового предприятия, на долю которых приходится значительная часть активов в категории оборотных средств, являются основным объектом бухгалтерского учета. Любое движение товаров имеет соответствующие

правовые последствия. У организации - покупателя возникают определенные вещные права на поступившие ценности (с точки зрения гражданского законодательства), а с момента их оприходования - безусловный долг (кредиторская задолженность перед поставщиком). Поступившие товары передаются материально ответственному лицу (по нормам трудового права). Любая хозяйственная операция, в соответствии с бухгалтерским законодательством, должна найти свое отражение в учете, а факт реализации товаров требует от продавца исполнения норм налогового законодательства.

Цель и задачи исследования. Целью данной диссертационной работы явилось исследование особенностей бухгалтерского учета товарных операций в торговых организациях, в неразрывной связи с требованиями налогового законодательства.

Задачами магистерской диссертации являются:

- 1) исследовать концептуальные вопросы соотношения отраслей законодательства в рамках понятий торговля, товар и особенности формирования учетной информации о товарных операциях, определить их влияние на методику бухгалтерского учета;
- 2) выработать направления организации аналитического учета товарных операций в торговле для нужд различных пользователей, что способствует принятию обоснованных управленческих решений;
- 3) уточнить основные элементы учетной политики торгового предприятия в области учета товарных операций.

Научная новизна диссертационной работы заключается в теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов, связанных с формированием учетной информации и налогообложения товарных операций в организациях торговли, и разработке рекомендаций, направленных на совершенствование методологии учета в целях практического применения.

Для этого по результатам исследования:

- 1) систематизирован порядок формирования первичной учетной информации по товарным операциям;
- 2) установлены различия в ведении бухгалтерского и налогового учета товарных операций;
- 3) разработаны организационно-методические подходы при формировании учетной политики торговой организации в области учета товарных операций и обоснована необходимость существования единой учетной политики;
- 4) определена зависимость показателя реализации товаров для целей налогообложения от ряда факторов.

Степень разработанности проблемы. Проблемы бухгалтерского учета товарных операций и их налогообложение отражены в законодательстве Азербайджанской Республики, в работах значительного числа учёных таких как: Аббасова С.А., Бабченко Т.Н., Балабанов И.Т., Гусейнова А.Д., Камышанов П.И., Керимова Т.И., Козлова Е.П., Кожин В.Я., Мамедова А.К., Муслимов С.Я., Мэтьюс М.Р., Патров В.В., Перера М.Х.Б., Соснаускене О.И., Сушонкова Е.М., Хахонова Н.Н., Шеремет А.Д., Шаталова С.Д., Щур Д.Л., Юзбашев Ч.Р. и других.

Объектом исследования является учет товарных операций в торговых предприятиях различных организационно-правовых форм, использующих общепринятую систему налогообложения.

Предметом исследования являются вопросы формирования учетной информации о товарных операциях в организациях торговли, занимающихся наряду с торговлей другими видами деятельности.

Информационную базу исследования составили нормативные и законодательные акты Азербайджанской Республики по бухгалтерскому учету.

Теоретической основой исследования послужили труды ведущих азербайджанских, российских и зарубежных ученых в области бухгалтерского и налогового учета.

Методологической основой проведенного исследования явился системный подход, обеспечивающий раскрытие сущности исходных положений, обобщения и критической оценки имеющейся практики учета и налогообложения товарных операций. Исследование строится на анализе действующих нормативных и методических положений, изучении экономической литературы.

Практическая значимость результатов исследования состоит в возможности использования теоретических и практических положений по решению ряда конкретных задач, связанных с формированием учетной информации о товарных операциях, выработке рекомендаций по построению наиболее эффективной учетной политики предприятия для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

Диссертация состоит из введения, трех глав и выводов общим объемом 84 страницы машинописного текста, а также списка использованной литературы из 50 наименований.

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, характеризуется степень изученности проблемы, определяются цель и задачи исследования, раскрываются научная новизна и практическая значимость диссертационной работы.

В первой главе “Методологические основы товарных операций” рассмотрена сущность товарных операций, уточнена их отраслевая специфика, определены роль и проблемы бухгалтерского учета в системе управления товарными операциями организаций в Азербайджанской Республике в условиях рыночных отношений.

Во второй главе “Совершенствование бухгалтерского учета товарных операций” исследованы факторы и их влияние на организацию информационного обеспечения управления в торговле, выявлены дискуссионные вопросы действующих методик учета отдельных фактов хозяйственной жизни и их негативное воздействие на развитие новых хозяйственных явлений.

В третьей главе “Налогообложение товарных операций” представлены вопросы, связанные с проблемами при определении налогооблагаемого оборота по некоторым видам товарных операций.

В заключение диссертации сделаны **выводы** по результатам исследования, сформулированы практические предложения по совершенствованию бухгалтерского учета товарных операций.

ГЛАВА 1. Методологические основы товарных операций

1.1. Товарные операции, понятие товарных операций и их классификация

“Товар – любое материальное или нематериальное имущество (актив), в том числе электрическая и тепловая энергия, газ и вода” (статья 13 пункт 2.8 Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики). Согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету, товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц, и предназначены для продажи. Исходя из этих определений, можно заключить, что под товарными операциями понимаются операции, связанные с процессами приобретения и реализации товаров. Помимо операций по приобретению и реализации товаров, есть операции по внутреннему расходу товаров, внутреннему приходу товаров, а также возврату товаров от покупателей, возврату товаров поставщику, списанию товаров со склада.

Рассмотрим, что является правовой основой товарных операций по поступлению и продаже товаров. Товарные операции купли-продажи совершаются на основании договора купли-продажи, где одна сторона (продавец) обязана передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

Операции по купле или продаже товаров представляют собой основное содержание обособленной формы хозяйственной деятельности - торговли. В зависимости от вида продажи, для которой предназначаются товары, торговая деятельность подразделяется на оптовую и розничную.

Правовой основой оптовой и розничной торговли являются разновидности договора купли-продажи: соответственно договор поставки и договор розничной купли-продажи [13, 463 с.]. Основное отличие оптовой и розничной торговли

заключается в том, для какой цели покупатель приобретает товары: в первом случае - для предпринимательской деятельности (перепродажи с целью получения дохода), а во втором случае - для личного потребления.

Оптовые торговые операции представляют собой продажу товаров, продукции предприятиям, учреждениям, снабженческо-сбытовым, посредническим и другим организациям (за исключением населения - конечного потребителя) как для дальнейшего их использования, так и для перепродажи.

Рассмотрим различные условия при поставке товаров в торговую организацию.

Товары поставляются через транспортную организацию от организаций поставщиков автомобильным транспортом, железнодорожным транспортом, водным путем.

При поступлении товаров договором, как правило, устанавливаются показатели качества, комплектности, характеристики тары, ассортимента (соотношения по видам, моделям, размерам, цветам или иным признакам), отпускные цены и особые условия их корректировки и применения.

Товар считается предоставленным в распоряжение покупателя, когда к сроку, предусмотренному договором, он готов к передаче в надлежащем месте, а покупатель об этом официально осведомлен. При этом товар должен быть идентифицирован путем маркировки или иным образом.

Если договором поставки предусмотрено сохранение права собственности на переданный покупателю товар за поставщиком на дату до оплаты товара или наступления иных обстоятельств, покупатель не вправе до перехода к нему права собственности распоряжаться товаром при условии, что иное не предусмотрено договором или не обусловлено назначением и различными потребительскими свойствами товара. В этом случае покупатель является арендатором переданного ему товара и становится собственником товара с момента оплаты товара.

При закупке товара и его приемке необходимо проверить наличие сертификата соответствия на закупаемый товар.

Порядок и сроки приемки товаров по количеству и качеству и ее документального оформления регулируются договорами поставки, техническими условиями и инструкциями о порядке приемки товаров по количеству, качеству и комплектности.

Порядок приемки товаров и ее документального оформления зависит: от места приемки, характера приемки, степени соответствия фактически поступивших товаров условиям договора и сопроводительным документам, наличия или отсутствия сопроводительных документов и т.п.

Приемка товаров, получаемых от поставщиков, может быть от транспортной организации, на складе поставщика и на складе покупателя.

Если материально ответственное лицо получает товары на складе поставщика или на станции железной дороги (в аэропорту, морском или речном порту), то необходимым документом является доверенность, которая подтверждает право на получение товаров.

Приемка товаров на складе поставщика проводится путем проверки соответствия количества и качества товаров данным сопроводительных документов.

Если товары находятся в ненарушенной таре, их приемка может проводиться по количеству мест, массе брутто или количеству товарных единиц и маркировке на таре. Если проверка фактического наличия товаров в таре не проводится, то необходимо сделать отметку об этом в сопроводительном документе. Прием (сдача) товаров оформляется подписями лиц, получивших и сдавших ценности.

При приемке товаров, прежде всего, проверяют целостность вагона или контейнера, наличие и целостность пломб, ясность оттисков на них, исправность тары и упаковки и т.п. Если никаких повреждений не обнаружено, получатель

делает об этом отметку в транспортном документе. Если органы транспорта выдают груз без проверки массы, то это тоже отмечается в транспортном документе.

Незатаренные грузы при приемке перевешивают. При этом выписывается приходный грузовой отвес. Факт приемки груза удостоверяется подписями получателя и представителя транспортной организации.

Для получения товаров от транспортной организации материально ответственному лицу выдается доверенность и грузовая квитанция. Предъявив указанные документы и паспорт представителям транспортной организации, материально ответственное лицо получает от них соответствующие сопроводительные документы.

Прием товара на складе покупателя осуществляется на основании товаросопроводительных документов. На момент получения товара товаросопроводительный документ должен быть подписан материально ответственным лицом, производившим отпуск товара, и заверен печатью поставщика. Материально ответственное лицо от покупателя проверяет количество товара, его номенклатуру и качество. Какие-либо расхождения между фактической и заявленной поставкой должны быть немедленно отражены в обоих экземплярах накладной и заверены подписями материально ответственных лиц поставщика и покупателя. При обнаружении недостачи или дефекта товара, которые не могли быть обнаружены визуально при первичном приеме товара, покупатель обязан незамедлительно известить об этом продавца. Покупатель имеет также право привлечь при составлении акта о расхождениях по количеству и качеству товара третью незаинтересованную сторону (независимых экспертов).

В случае установления при приемке товаров каких-либо нарушений, порчи груза, несоответствия наименования и массы груза или количества мест сопроводительным документам и т.п. получатель должен потребовать от

транспортной организации обязательную проверку количества мест или массы груза. Если будут установлены факты недостачи или порчи груза, составляется коммерческий акт. В сопроводительном документе следует сделать отметку об актировании. Акт составляется комиссией, в состав которой входят представители поставщика и покупателя (возможно составление акта в одностороннем порядке при согласии поставщика). Акт составляется в двух экземплярах: один - для учета движения материальных ценностей, другой - для направления претензионного письма. Оприходование товаров может оформляться проставлением на документе поставщика штампа, где указывается дата приемки товаров, номер и дата сопроводительного документа, стоимость принятых товаров и тары, подпись материально ответственного лица.

Если выявленная недостача не превышает установленных норм естественной убыли, коммерческий акт не составляется, но об этом делается отметка в транспортном документе.

Товары, поступившие на предприятие без сопроводительных документов или с их частичным отсутствием, также принимаются комиссией и оформляются приемным актом.

При поступлении от поставщиков тары, включенной в цену товара, составляется акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика.

Для возврата товара покупатель обязан письменно известить продавца о нарушении условий договора поставки (по количеству, ассортименту, качеству, комплектности, таре и упаковке товара, не предоставлении принадлежностей и документов к товару) в предусмотренный правовыми актами или договором срок. В противном случае продавец вправе отказаться (полностью или частично) от удовлетворения требований покупателя о передаче ему недостающего количества товара, замене товара, об устранении недостатков, доукомплектовании товара.

Определим, каков порядок документального оформления торговых операций, зависящий от способа отпуска и доставки товаров покупателям.

При отпуске товаров представителю покупателя со склада торговой организации выписывается накладная и налоговый счет-фактура для начисления НДС, а если производится предварительная оплата, то и счет, являющийся основанием для выписки покупателем платежного поручения. Все эти документы подписываются руководителем организации и главным бухгалтером. При получении товаров со склада представитель покупателя предъявляет доверенность.

При отправке товаров автотранспортом выписываются товарно-транспортная накладная и налоговый счет-фактура. Товарно-транспортная накладная для отправителя является расходным документом, для покупателя – приходным, а в автохозяйствах служит основанием для расчетов за транспортные услуги.

При отправке товаров железнодорожным транспортом маркетинговая служба организации на основании спецификаций к товарам, разовых сделок или заявок выписывает распоряжение складу, в котором указываются покупатель, наименование, цена и количество товаров. На основе распоряжения производят подготовку товаров к отправке, после чего выписывают товарную накладную, служащую основанием для выписки платежных документов, и налоговый счет-фактуру для начисления НДС.

Отправка товаров железнодорожным транспортом может производиться вагонам, контейнерами или мелкими партиями. На каждое место в вагоне заполняется упаковочный лист, а при использовании контейнеров – спецификация, в которой приводится перечень вложенных в них товаров. Выписывается также железнодорожная накладная, которая сопровождает груз в пути и является основанием для покупателя при оформлении приемки поступившего груза.

Перечень первичных документов по товарным операциям рассмотрим на примере торгового предприятия, которые собраны в таблицах 1.1.1, 1.1.2.

Таблица 1.1.1– Первичные документы учета поступления товаров

№ п/п	Документ наименование
1	Акт о приемке товаров
2	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей
3	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров
4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
5	Товарная накладная
6	Накладная на внутреннее перемещение товаров и тары
7	Расходно-приходная накладная (для мелкорозничной торговли)
8	Сопроводительные документы поставщика
9	Сертификат
10	Паспорт качества

Таблица 1.1.2 – Первичные документы учета выбытия товаров

№ п/п	Документ наименование
1	Товарная накладная
2	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
3	Акт о списании товаров и тары

Необходимо отметить, что товарные операции розничной торговли представляют собой, прежде всего, продажу товаров населению за наличный расчет, а также продажу продовольственных товаров отдельным юридическим лицам социального назначения (больницам, детским учреждениям, домам

инвалидов, престарелых и т.п.) по безналичному расчету из розничной торговой сети, мелкооптовых баз, сети общественного питания для организации питания обслуживаемых ими контингентов населения.

Под предприятиями розничной торговли понимаются организации, осуществляющие розничную продажу товаров, независимо от того, является она для них основной деятельностью или нет.

Продажа товаров населению осуществляется с обязательным применением контрольно-кассовых машин (ККМ). Выручка определяется за каждый день работы как разность показаний счетчика ККМ на конец и начало дня, которые фиксируются в книге кассира - операциониста. При сдаче денег в кассу выписывается приходный кассовый ордер.

Продажа товаров в кредит оформляется поручением – обязательством с приложением к нему справки о заработной плате покупателя с места его работы. При использовании пластиковых карт в качестве первичного документа по оформлению продажи товаров используется товарный чек (слип), который оформляется магазином в трех экземплярах: первый вместе с покупкой вручается покупателю, второй сдается инкассатору банка, третий передается в бухгалтерию магазина. Слипы, которые должны быть переданы в банк, регистрируются в реестре с указанием даты покупки и ее стоимости. Банк на основании реестра и приложенных слипов зачисляет на расчетный счет магазина причитающиеся ему средства за проданные товары. Эмитентом пластиковых карт являются банки. Они заключают договор с торгующими организациями о продаже товаров в кредит владельцам пластиковых карт.

Сводным документом, обобщающим движение товаров по материально ответственным лицам, является товарный отчет, который заполняется на основании первичных документов по приходу, расходу (продаже) товаров. Движение товаров приводится в отчете в стоимостном выражении. Его данные

используются при отражении на синтетических счетах операций прихода товаров и выручки от их продажи.

1.2. Методы оценки товаров в современных условиях

Необходимо отметить, что наиболее распространенными методами оценки товарно-материальных запасов являются следующие:

1) Метод поштучной оценки. Индивидуально описывается и оценивается каждая единица товарно-материальных запасов, а учет ведется по ее фактической себестоимости. Осуществляется наблюдение и точное отображение фактического товарного потока. Каждая единица конечного продукта может быть идентифицирована и оценена. Обычно данный метод применяется организациями, торгующими дорогостоящими товарами, которым в силу высокой стоимости и особых потребительских свойств нужно учитывать поштучно или мелкими партиями. Это единственный метод, при котором отражаемый в учете стоимостный поток полностью соответствует физическому потоку учитываемых ценностей. Он наиболее точно воплощает в жизнь один из ключевых принципов учета – соответствие списанных на себестоимость затрат и полученных в результате этого доходов [13, 462 с.]..

2) Первый в запас - первый в производство (ФИФО). Этот метод основывается на предположении, что товарно-материальные ценности, дольше всего находящиеся в составе товарно-материальных запасов, продаются или используются самыми первыми [20, 146 с.]. Товарно-материальные запасы по состоянию на конец периода считаются приобретенными в ходе самой последней закупки.

3) Последний в запас - первый в производство (ЛИФО). При этом методе

оценка основывается на предположении, что товарно-материальные ценности, закупленные последними, продаются или используются первыми [20, 147 с.]. Остаток на конец отчетного периода оценивается по самой ранней закупке.

4) Метод средней стоимости. При его применении для оценки потока товаров исходят из предположения, что вся готовая к реализации продукция перемешивается в случайном порядке и при ее продаже берется из товарного запаса наугад. В соответствии с этим методом средняя стоимость единицы товарно-материальных запасов рассчитывается после каждой закупки в соответствии со следующей формулой [20, 146 с.]:

$$\frac{\begin{array}{l} \text{Общая стоимость имеющихся} \\ \text{в наличии запасов товарно-материальных} \\ \text{ценностей после каждой закупки} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Общее количество имеющихся запасов} \\ \text{в наличии товарно-материальных} \\ \text{запасов после каждой закупки} \end{array}} = \begin{array}{l} \text{Средняя стоимость единицы} \\ \text{товарно-материальных} \end{array} \quad (1.2.1)$$

5) Метод скользящей средней. При его использовании предполагается, что товарный поток случайным образом перемешивается при каждом добавлении новой партии товарно-материальных запасов, а их изъятие для производства или продажи производится также случайно и из общей массы в этот же момент. Ее рассчитывают для каждой партии реализованных товаров, исходя из всех поступивших партий и фактических условий снабжения за отчетный период. Достоинством этого метода является определенное сглаживание показателя себестоимости реализованной продукции в тех случаях, когда происходят резкие скачки покупных цен. Этот метод эффективен для оптовых торговых организаций. Средневзвешенная стоимость товарно-материальных запасов определяется в соответствии со следующей формулой:

$$\begin{array}{c} \text{Товары на начало периода} \\ \hline \text{Количество единиц} \\ \text{товаров} \\ \text{на начало периода} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Закупки} \\ \hline \text{Количество} \\ \text{закупленных} \\ \text{единиц товаров} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Средневзвешенная стоимость} \\ \text{единиц товаров} \end{array} \quad (1.2.2)$$

Алгоритм использования метода средневзвешенной цены при системе периодического списания затрат подразумевает следующую последовательность действий. Вначале рассчитывается количество и стоимость товаров, которые можно бы было продать в отчетном периоде с учетом имевшихся остатков на начало месяца и поставок в течение месяца. Затем определяется средневзвешенная цена одной штуки для всех товаров, готовых к реализации. После чего проводится инвентаризация товаров, оставшихся непроданными на конец отчетного периода. Определяется стоимость остатков нереализованных товаров на конец периода расчета средневзвешенной цены. Наконец, по средневзвешенным закупочным ценам исчисляется стоимость реализованных товаров, которая должна быть списана у торгового предприятия на затраты и финансовые результаты периода.

Важно отметить, что при стоимостной оценке запасов методом ЛИФО их периодическое количественное увеличение формирует товарно-материальные группы. Эти группы измеряются в стоимостном выражении, а не в натуральных величинах.

Товарно-материальные запасы часто отражаются по наименьшей стоимости исходя из их себестоимости и рыночной стоимости (рыночная стоимость - это стоимость их замены или воспроизводства). Рыночная стоимость не может быть выше чистой стоимости реализации (предполагаемой продажной цены за вычетом затрат на доработку и реализацию) и ниже чистой стоимости реализации за вычетом обычной чистой прибыли. Снижение оценочной стоимости запасов по сравнению с фактическими издержками вполне допустимо и оправдано с позиций

концепции консерватизма (оно связано с частичной потерей будущей полезности, которая должна быть выявлена за данный период).

Метод валовой прибыли представляет собой метод оценки имеющихся в наличии товарно-материальных запасов исходя из доли валовой прибыли в общем объеме продаж.

Не допускается использование метода валовой прибыли при составлении годовой финансовой отчетности.

При применении метода розничной оценки стоимость товарно-материальных запасов, выраженная на конец периода в розничных ценах, определяется по наименьшей исходя из соотношения себестоимости и рыночной стоимости. Традиционный метод розничной оценки требует включения чистых торговых скидок при расчете этого соотношения. Метод розничной оценки вполне может быть использован при оценке товарно-материальных запасов по методу ЛИФО.

Рассмотрим преимущества и недостатки метода ЛИФО.

К преимуществам метода ЛИФО относится большее соответствие текущей стоимости товарно-материальных запасов и текущих денежных поступлений от реализации, отсутствие необходимости резкого увеличения сумм налоговых платежей при росте цен, оптимизация потока наличности, стабилизация уровня доходности за счет снижения влияния на результаты деятельности фирмы возможного падения цен.

К недостаткам метода ЛИФО относятся: падение доходности в период роста цен, занижение стоимости товарно-материальных запасов, трудности в оценке физических объемов пополнения и расходования товарно-материальных запасов (хотя далеко не всегда с этим можно согласиться), а также резкое увеличение налоговых платежей и сокращение потоков наличности при использовании основного массива товарно-материальных запасов, т. к. это искажает величину чистого дохода. Метод ФИФО представляется более привлекательным с точки

зрения отражения в балансе стоимости товарно-материальных запасов, т. к. он в большей степени привязан к текущим ценам. При использовании метода ФИФО возникает тенденция роста доходности, т. к. ранее закупленные товарно-материальные ценности отражаются по действующим ценам (что не отражает реального соотношения издержек по предшествующим закупкам и текущей выручки).

Необходимо рассмотреть порядок отражения товарно-материальных ценностей по МСФО 2 “Запасы”. Согласно МСФО 2 “Запасы”, учет оборотных материальных запасов должен происходить в системе учета по фактической себестоимости приобретения [41, 181 с.]. Данный стандарт рассматривает в качестве запасов активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности, используемые в виде сырья и материалов в производственном процессе для такой продажи.

Товары – это оборотные запасы, приобретенные и хранимые для перепродажи в широком смысле слова. Товары должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж.

Себестоимость товаров включает затраты на приобретение и прочие затраты, связанные с доставкой товара. Затраты на приобретение (транспортно – заготовительные расходы) включают покупную цену, импортные пошлины и иные невозмещаемые налоги, транспортные, экспедиторские расходы, расходы на посредников и консультантов, другие расходы, непосредственно относимые на приобретение товаров. Из этих затрат исключаются торговые скидки, возвраты платежей и другие аналогичные суммы.

При определении себестоимости товаров можно использовать следующие методы:

- фактических затрат;
- нормативных затрат;

-метод розничных цен.

Необходимо отметить, что два последних метода целесообразны, если при их применении отклонения от реальных значений себестоимости невелики. Нормативная себестоимость должна регулярно проверяться и пересматриваться.

Метод розничных цен используют в розничной торговле для оценки товаров, состоящих из большого числа меняющихся изделий, имеющих одинаковые маржи, и для которых нецелесообразно использовать другие методы оценки себестоимости [41, 183 с.]..

При этом себестоимость определяется путем уменьшения общей стоимости проданных товаров на соответствующий процент валовой прибыли, принимая во внимание возможные ценовые скидки.

Определение количества товаров предусматривает проведение инвентаризации остатков товаров и установление наличия права собственности на товары. В отношении товаров, находящихся в пути, право собственности устанавливается исходя из условий, определяющих порядок перехода права собственности (в момент отгрузки, в пункте назначения и т.п.)

Право собственности сохраняется за грузоотправителем до реализации товаров покупателям.

Себестоимость проданных товаров определяется в два этапа:

- 1) Для определения себестоимости товаров для продажи к себестоимости товаров на начало периода добавляется себестоимость купленных товаров.
- 2) Из себестоимости товаров для продажи вычитается себестоимость товаров на конец периода.

Себестоимость проданных товаров обусловлена многочисленными факторами. Как правило, невозможно обеспечить совпадения натурально-вещественного и стоимостного потока товарно-материальных ценностей в организации. Поэтому в зарубежном учете не стремятся добиваться абсолютного

соответствия денежной оценки и количества проданного товара (расхода ресурсов).

Согласно МСФО 2 себестоимость тех запасов, которые не могут рассматриваться как взаимозаменяемые, а также товаров, произведенных в специальных проектах, определяется индивидуально для каждого такого запаса.

В иных случаях себестоимость товарно-материальных запасов должна быть определена при помощи метода ФИФО или по методу средневзвешенной стоимости. Эти два метода рекомендуются данным международным стандартом как наиболее предпочтительные.

Практическое применение методов оценки товарных запасов - индивидуальной стоимости, средневзвешенной цены (стоимости), ФИФО - осуществляется при двух различных системах списания проданных товаров - постоянного или периодического списания. Их различия можно проследить на балансовой формуле движения товаров [41, 185 с.].

$$O_1 + П = Р + O_2, \quad (1.2.3)$$

где O_1 , O_2 – остатки соответственно на начало и конец периода;

П – поступления;

Р – объем реализации.

При системе постоянного списания вначале определяют сумму реализации, а затем – конечных запасов, т.е. алгоритм расчетов принимает следующий вид:

$$Р = O_1 + П - O_2. \quad (1.2.4)$$

Напротив, при системе периодического списания проводят инвентаризацию остатков на конец периода и, зная остатки на начало периода и поступление за период, рассчитывают реализацию:

$$O_1 + П - O_2 = Р. \quad (1.2.5)$$

Итак, система постоянного списания затрат предполагает отнесение затрат на себестоимость проданных товаров в момент их фактического отпуска.

К недостаткам метода ФИФО относятся: занижение величины затрат, списываемых по покупным ценам на себестоимость реализованных товаров, и завышение финансовых результатов. В условиях инфляции это не выгодно организациям, так как приводит к вымыванию оборотных средств и недостатку платежных ресурсов для приобретения новых партий товаров по возросшим ценам.

Однако, остатки непроданных товаров показывают в балансе по ценам, максимально приближенным к рыночным на дату составления отчетности. Кроме того, метод ФИФО бывает выгодно применять при планируемом сокращении закупок товаров и при ожидаемом падении цен.

Сравнение последствий применения каждого метода оценки товаров, при системе постоянного списания, подтверждает выводы о влиянии бухгалтерского учета на себестоимость реализованных товаров и на прибыль [41, 187 с.].

Поскольку наиболее точное соответствие затрат и доходов, себестоимости и выручки обеспечивается по методу прямой идентификации, многие организации при наличии организационно-технических условий отдают предпочтение именно ему. Из остальных методов наиболее близким по результатам является метод средневзвешенной цены. Его целесообразно использовать в тех случаях, когда прямая идентификация слишком трудоемка и дорого стоит.

Выбор системы списания затрат и оценки товаров зависит от многих факторов, в частности, от формы организации предприятия, динамики спроса и предложения, финансовой и дивидендной политики, требований налогового законодательства [41, 188 с.]. Только комплексный учет всей совокупности факторов позволяет обеспечивать эффективность управления торговым предприятием.

ГЛАВА 2. Совершенствование бухгалтерского учета товарных операций

2.1. Совершенствование учета операций по приобретению товаров за плату

Организация бухгалтерского учета товарных операций испытывает влияние различных факторов, в числе которых наиболее значимыми являются:

- вид товарного рынка, на котором совершаются товарные операции, - внутренний или внешний;

- форма выхода на товарный рынок: прямая (продавец или покупатель) или опосредованная (с участием посредника: поверенного или комиссионера);

- право собственности на товар: собственник (продавец или покупатель; доверитель или комитент) или посредник (поверенный или комиссионер);

- содержание товарной операции (купля, продажа, обмен товаров, юридические действия поверенного, совершение комиссионером по поручению комитента одной или нескольких сделок);

- вид товарооборота (оптовый или розничный);

- договорные условия;

- учетная политика предприятия;

- налогообложение.

Товары – это часть материально-производственных ценностей, приобретаемых от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи или перепродажи.

Отличительными признаками учета поступления товаров являются:

- необходимость ведения учета в разрезе материально ответственных лиц;

- единство оценки товаров при их оприходовании;

- выбор схемы учета товаров, учитывающей их специфику в условиях продажи.

Возможны следующие варианты схем учета товаров:

- при торговле ограниченным ассортиментом дорогостоящих товаров, ведение индивидуального попредметного учета каждой единицы товара в разрезе материально ответственных лиц;

- для ведения учета на складах, ведение учета в натурально-стоимостном измерении по отдельным наименованиям;

- в розничной торговле большим ассортиментом, ведение учета только в стоимостном выражении общего объема товарной массы или в разрезе укрупненных товарных групп.

Огромное значение имеет единство оценки товаров при их оприходовании и продаже. В противном случае, образуется искусственная недостача или излишек товаров.

Аналитический учет товаров в оптовой организации ведется одновременно по номенклатуре, по местам хранения, по ассортименту товаров в натурально-стоимостном выражении.

При ведении натурально-стоимостного учета могут применяться два различных метода учета товаров: сортовой и партионный.

При сортовом методе товары хранятся в разрезе каждого наименования по сортам. На каждое наименование и сорт товара открывается карточка количественно - суммового учета, в которой отражаются остатки, приход и расход товара. Для этих же целей могут быть использованы товарные книги. Записи в карточках количественно - суммового учета или товарных книгах производятся на основании приходных и расходных документов, прикладываемых к товарным отчетам материально ответственными лицами.

Как правило, применяется два варианта сортового учета с использованием оборотных ведомостей:

-в бухгалтерской службе ведутся карточки количественно-суммового учета, которые открываются на каждое наименование (номенклатурный номер). В карточках бухгалтер отражает движение товаров на основании первичных учетных документов, сдаваемых в бухгалтерскую службу складами и подразделениями. Таким образом, в бухгалтерской службе дублируется складской учет, с той лишь разницей, что в бухгалтерской службе ведется количественный и суммовой учет, а на складах и в подразделениях – только количественный учет;

-карточки аналитического учета в бухгалтерской службе не ведутся, все приходные и расходные документы группируются по номенклатурным номерам, по ним подсчитываются итоговые данные за месяц по приходу и отдельно по расходу, которые записываются в оборотную ведомость.

Аналитический учет (количественный и суммовой) ведется на основе использования оборотных ведомостей (оборотный метод) или сальдовым методом. Учет ведется в разрезе каждого склада, подразделения, других мест хранения, а внутри них – в разрезе каждого наименования, групп, субсчетов и синтетических счетов бухгалтерского учета.

Сальдовый метод учета товаров заключается в том, что в бухгалтерии организации не ведется количественный и суммовой учет движения товаров в разрезе их номенклатуры и не составляются оборотные ведомости по номенклатуре материалов. Учет движения товаров ведется в разрезе групп, субсчетов и балансовых счетов бухгалтерской службой только в денежном выражении, определяемом исходя, как правило, из учетных цен.

Партионный способ предполагает хранение поступающих на склад предприятия товаров по партиям. Под партией понимается совокупность товаров, поступающих по одному транспортному документу. В составе партии могут быть разные по наименованиям и сортам товары. При этом способе хранения партионный учет товаров на складе осуществляется в партионных картах,

выписываемых на каждую партию материально ответственными лицами в двух экземплярах и регистрируемых в партионных книгах. Партионный метод учета и хранения товаров следует применять одновременно в бухгалтерской службе и на складе. Один экземпляр партионной карты остается на складе, а второй - передается в бухгалтерию. Основными реквизитами этой карты являются: дата открытия партионной карты; номер и наименование приходного товарного документа; наименование, артикул, сорт товара; количество или масса; дата выбытия товара; количество или масса выбывшего товара; номер расходного документа; дата закрытия партионной карты. Партионная карта закрывается при условии полного выбытия товаров по конкретной партии. Материально ответственное лицо, закрыв карту, передает ее в бухгалтерию для проверки.

Синтетический учет товаров ведется на счете 205 "Товары", который характеризует остатки, приход и расход в целом по всем товарам, находящимся в собственности организации. Однако для целей управления товарными запасами, контроля за их сохранностью, обобщенной информации о товарах недостаточно. Необходимо знать величину остатков, поступление и выбытие по каждому наименованию товаров, по каждому материально ответственному лицу. Для получения более детальной информации о наличии и движении товаров необходим их аналитический учет.

Основными разрезами аналитического учета являются:

- по структурным подразделениям;
- по материально ответственным лицам;
- по наименованиям товаров (в комиссионной торговле учет ведется по каждой единице товаров).

Аналитический учет товаров по структурным подразделениям организации и по наименованиям товаров необходим для управления товарными запасами. Например, сравнение учетных остатков товаров с нормативами товарных запасов

позволяет выявить наличие сверхнормативных остатков. При значительных отклонениях учетных остатков от нормативов следует принять соответствующие управленческие решения (прекращение закупки и ускорение продажи излишних товаров и т.п.). Особенно эффективным является сравнение учетных и нормативных остатков по каждому наименованию товаров.

Аналитический учет по материально ответственным лицам и по наименованиям товаров позволяет контролировать сохранность ценностей. Этот контроль осуществляется сопоставлением учетных остатков товаров с фактическими остатками, выявленными при инвентаризации.

Иногда недостачи или излишки товаров могут образоваться вследствие ошибок в учете. Поэтому для правильного выявления результатов инвентаризации нужна проверка достоверности учетного остатка ценностей.

Аналитический учет товаров ведут как работники бухгалтерии, так и менеджеры, в том числе материально ответственные лица. Для бухгалтерии важна организация аналитического учета товаров по всем вышеуказанным разрезам. Материально ответственным лицам нужна информация о наличии и движении товаров, находящихся у них под отчетом, главным образом, в натуральных показателях.

Организация аналитического учета товаров зависит от способа обработки учетной информации (ручная или машинная) и от применяемой схемы учета (натурально-стоимостная или стоимостная).

Аналитический учет тары ведется бухгалтерией в натуральном и стоимостном выражении по структурным подразделениям и местам хранения, по материально ответственным лицам, а внутри их - по видам и группам тары.

Очевидно, что только при использовании натурально-стоимостной схемы учета можно эффективно управлять товарными запасами организации. Стоимостная же схема учета, применяемая в ряде предприятий розничной

торговли, не позволяет получать оперативную информацию о продаже товаров по каждому наименованию

Организация учета товаров на складе зависит от разных факторов: способа хранения, объема хранимых товаров и их ассортимента, применяемой вычислительной техники.

При незначительном объеме хранимых товаров и ограниченном их ассортименте ведение складского учета осуществляется непосредственно в товарных отчетах.

Ввиду специфичности приобретения, хранения, реализации товаров, а также ведения расчетов по ним и особой ценности отдельных товаров (изделия из золота, платины и других драгоценных металлов и драгоценных камней, автомобили, дорогостоящая бытовая техника, вычислительная техника) аналитический учет товаров в комиссионной торговле осуществляется по каждой единице товара.

Аналитический учет товаров в бухгалтерии при партионном способе осуществляется во втором экземпляре партионной карты, переданной материально ответственным лицом. По данным партионной карты составляется оборотная ведомость, итоги которой сверяются с оборотами и сальдо счета 205 "Товары" (в стоимостной оценке) и с данными складского учета (в натуральном выражении).

При сортовом способе хранения товаров аналитический учет товаров в бухгалтерии осуществляется в карточках количественно-суммового учета или в товарных книгах, на основании которых составляются оборотные ведомости. В этих ведомостях по каждому наименованию и сорту товаров в натуральном и стоимостном выражении указывается остаток на начало и конец месяца, приход и расход. Итоги ведомости сверяются с сальдо счета 205 "Товары".

На предприятиях розничной торговли, снабжения и сбыта товары оцениваются по розничным (продажным) ценам или по покупной стоимости.

Избранная предприятием оценка товаров должна быть зафиксирована в учетной политике предприятия.

Если учет товаров (являющихся собственностью торгового предприятия) ведется на счете 205 "Товары" по продажным ценам, то возникает необходимость учета разницы, образующейся между продажной и покупной ценами. Такая разница представляет собой торговую надбавку (скидки, накладки) и учитывается на счете 603 "Предоставленные скидки".

На предприятиях общественного питания на счете 603 "Предоставленные скидки" учитываются суммы торговых скидок и наклеек на продукты питания и товары, находящиеся в кладовых, буфетах, на кухне, а также суммы, прибавленные в установленном порядке к стоимости кухонной и буфетной продукции по продажным ценам.

На счете 603 "Предоставленные скидки" учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками торгующим организациям на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

При оприходовании товаров на суммы торговых и дополнительных скидок (наклеек) кредитуется счет 603 "Предоставленные скидки" и дебетуется на суммы торговых и дополнительных скидок (наклеек) по товарам, реализованным, отпущенным или списанным вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи.

“При ведении учета товарно-материальных запасов налогоплательщик обязан отразить в учетных документах стоимость произведенных или закупленных им товаров на основании затрат на их производство или их закупочных цен. Налогоплательщик обязан включать в стоимость этих товаров и затраты на их хранение и транспортировку” (статья 139 пункт 139.2 Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики). Значит, учет товаров ведется по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов [28, 261 с.]. К фактическим затратам относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- суммы, уплачиваемые организациями за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- вознаграждения посреднической фирме, через которую приобретены товары;
- затраты по заготовке и доставке товаров до склада торговой фирмы, включая расходы по страхованию грузов;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации;
- затраты по доставке.

К затратам по заготовке и доставке относятся:

- транспортные расходы, если поставщик не включил их в цену товаров;
- начисленные проценты по кредиту, предоставленному поставщиками (т.е. по коммерческому кредиту);
- проценты, начисленные по банковскому кредиту, полученному на закупку товаров;
- расходы по подготовке товаров к продаже (затраты по сортировке и фасовке).

Расходы на фасовку товаров включаются в их фактическую себестоимость только в том случае, если они связаны с предпродажной подготовкой товаров. Если в магазине фасуют товары, которые уже переданы в торговый зал, то

стоимость упаковки относится на счет 711 “Коммерческие расходы”, так как их фактическая себестоимость уже сформирована на счете 205 “Товары”.

Если товары разного ассортимента доставлены одним транспортным средством или партии разных товаров приобретены с помощью одного посредника по одной сделке, то эти расходы распределяются между видами полученных товаров пропорционально стоимости их приобретения.

Поступление товаров в торговле нужно отражать по дебету счета 205 “Товары”. Учет товаров по субсчетам показан в таблице 2.1.1.

Таблица 2.1.1 – Учет товаров по субсчетам счета 205 “Товары”.

Субсчет	Наименование	Описание
205.1	Товары на складах	Учитывается наличие и движение товарных запасов, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых предприятий общественного питания
205.2	Товары в розничной торговле	Учитывается наличие и движение товарных запасов, находящихся на предприятиях розничной торговли (в магазинах, палатках, ларьках, киосках и т.п.) и в буфетах общественного питания. На этом же субсчете отражаются наличие и движение стеклянной посуды (бутылок, банок и др.) на предприятиях розничной торговли и в буфетах предприятий общественного питания
205.3	Тара под товаром и порожня	Учитывается наличие и движение тары, как находящейся под товарными запасами, так и свободной, за исключением стеклянной посуды на предприятиях розничной торговли и в буфетах предприятий общественного питания
205.4	Покупные изделия	Организации, осуществляющие промышленную и иную производственную деятельность, учитывают наличие и движение товаров (применительно к порядку, предусмотренному для учета производственных запасов)
205.5	Предметы проката	Учитывается наличие и движение предметов проката

На счете 205.3 учитывают покупную тару и тару собственного производства, кроме инвентарной, служащей для производственных и хозяйственных нужд и учитываемой на счете 111 "Земля, строения и оборудование - Стоимость".

Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут производить оценку приобретенных товаров по продажным ценам с отдельным учетом торговых наценок (скидок) [28, 263]. В этом случае можно использовать счет 603 "Предоставленные скидки", который предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках). Если организация учитывает товары по продажным ценам, то при учете товаров, на разницу между продажной ценой и ценой приобретения делается проводка:

Дебет 205 "Товары"

Кредит 603 "Предоставленные скидки".

Расходы по заготовке и доставке товаров могут собираться на счете 711 "Коммерческие расходы" субсчет 711.3.1 "Коммерческие расходы по приобретенным товарам", а также, когда они осуществляются сторонними организациями за счет торгового предприятия, могут быть включены в покупную цену товара. Конкретный способ учета данных расходов должен предусматриваться учетной политикой организации.

Суммы НДС по приобретенным товарам, уплаченные поставщикам, отражаются по дебету активного счета 162 "Прочие отложенные налоговые активы" по субсчету 162.1 "НДС по приобретенным товарам".

На поступившие товары составляются бухгалтерские проводки:

а) оприходован товар, полученный от поставщика:

Дебет 205.1 "Товары на складах"

Кредит 531 "Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам";

б) отражен НДС по оприходованному товару:

Дебет 162.1 “НДС по приобретенным товарам”

Кредит 531 “Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам”;

в) оприходована тара, поступившая от поставщика:

Дебет 205.3 “Тара под товаром и порожня”

Кредит 531 “Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам”;

г) отражена сумма НДС по приобретенной таре:

Дебет 162.1 “НДС по приобретенным товарам”

Кредит 531 “Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам”;

д) отражены расходы на приобретение товара:

Дебет 205.1 “Товары на складах”

Кредит 531 “Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам”, 538 “Прочая краткосрочная кредиторская задолженность”;

е) отражены расходы на упаковочные материалы, использованные для подготовки товаров к продаже:

Дебет 205.1 “Товары на складах”

Кредит 201.3 “Упаковочные материалы”;

ж) отражен НДС на транспортные услуги:

Дебет 162.1 “НДС по приобретенным товарам”

Кредит 531 “Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам”;

з) оплачен поступивший товар:

Дебет 531 “Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам”

Кредит 221 “Касса”, 223 “Расчетные счета в банке”;

и) принята к вычету сумма НДС:

Дебет 531 “Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам”

Кредит 162.1 “НДС по приобретенным товарам”.

Оптовая организация может под поставку товара, согласно заключенным договорам, получать от покупателей предоплату (на часть от стоимости или на всю стоимость поставляемых в будущем товаров). Учет полученных авансов осуществляется на счете 211 “Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков”. С суммы полученного аванса взимается НДС, который начисляется бюджету. А после отгрузки товаров и отражения их НДС на счете 601 “Продажа” по субсчету 601.1 “Продажа товаров” производится запись, уменьшающая задолженность бюджету по НДС на проданные товары, в сумме НДС, относящегося к полученному авансу. Операции по предварительной оплате за товары отражаются в бухгалтерском учете следующими проводками:

а) получена предоплата от покупателя за товар:

Дебет 223 “Расчетные счета в банке”

Кредит 211 “Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков”;

б) отражен НДС, подлежащий уплате в бюджет:

Дебет 538 “Прочая краткосрочная кредиторская задолженность”

Кредит 521 “Налоговые обязательства”, 521.1 “Расчеты по НДС”;

в) отражены товары покупателям по продажной стоимости:

Дебет 211 “Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков”

Кредит 601.1 “Продажа товаров”;

г) отражен НДС, подлежащий получению от покупателя:

Дебет 601.1.3

Кредит 521 “Налоговые обязательства”, 521.1 “Расчеты по НДС”;

д) списана стоимость реализованных товаров:

Дебет 601.1 “Продажа товаров”

Кредит 205.1 “Товары на складах”;

е) налоговый вычет на сумму НДС с предоплаты, полученной в счет оплаты реализованных товаров:

Дебет 521 “Налоговые обязательства”, 521.1 “Расчеты по НДС”;

Кредит 538 “Прочая краткосрочная кредиторская задолженность”.

Товары, не являющиеся собственностью торгового предприятия, в старом Плане счетов учитывали на забалансовых счетах. В новом Плане счетов таких счетов нет. Если товары приняты предприятием на ответственное хранение, то для учета их наличия и движения можно ввести, например, по аналогии со старым Планом счетов, немного измененный счет 0002 “Товары, принятые на ответственное хранение”.

На счете 0002 “Товары, принятые на ответственное хранение” предприятия-покупатели могут учитывать товары, принятые на хранение, в случаях получения от поставщиков ценностей, которые:

-предприятие отказалось оплатить;

-не оплачены и запрещены к расходованию по условиям договора до их оплаты;

-приняты на ответственное хранение по прочим причинам.

Предприятия-поставщики могут учитывать на счете 0002 “Товары, принятые на ответственное хранение” оплаченные покупателями товары, которые в виде исключения оставлены на ответственное хранение, оформленные сохранными расписками, но не вывезенные по причинам, не зависящим от поставщиков.

Также на счете 0002 “Товары, принятые на ответственное хранение” можно учитывать товары, поступившие по бартеру, до отгрузки встречного товара. Учет

товаров необходимо вести в ценах, предусмотренных в приемосдаточных актах, счетах-фактурах. Аналитический учет необходимо вести по предприятиям-владельцам, по видам, сортам и местам хранения.

Если товары поступили на торговое предприятие по договору комиссии (поручения) и являются собственностью комитента (доверителя), то их учет можно осуществлять на забалансовом счете 0004 "Товары, принятые на комиссию". Учет вести в ценах, предусмотренных в приемосдаточных актах и счетах-фактурах. Аналитический учет необходимо вести по видам товаров и предприятиям-собственникам (комитентам или доверителям).

При оприходовании некоторых товаров, поступивших в таре, чистый вес (массу нетто) приобретенных товаров определяют путем вычитания из массы брутто (вес товара с тарой) массы тары по маркировке. После продажи таких товаров может возникнуть разница между фактическим весом товаров и учетными данными. По данным учета будет числиться остаток товаров, который отсутствует в наличии. Это расхождение в данных может быть следствием, например, впитывания товара в тару. С целью устранения влияния этого фактора после продажи товара освобожденная тара взвешивается. Разница между фактическим весом тары после ее высвобождения из-под товара и весом тары по трафарету является завесом тары.

Акт на завес тары составляется комиссией в одном экземпляре и передается с товарным отчетом в бухгалтерию. Если вес тары превышает вес, указанный в счете поставщика, акт составляется в двух экземплярах: первый - прилагается к товарному отчету, а второй - вместе с рекламацией направляется поставщику для возмещения потерь товара.

Акт на завес тары составляется в срок, предусмотренный договором с поставщиком, но не позднее 10 дней после ее освобождения, а по таре из-под

влажных товаров - немедленно после ее освобождения. На таре делается отметка краской о проведении завеса с указанием даты и номера акта.

При условии превышения недостающей суммы товара нормы естественной убыли, завес тары должен быть списан с материально ответственного лица как излишне оприходованный. Списание завеса тары осуществляется за счет поставщика, виновного лица или торгового предприятия.

Организации розничной торговли учет товаров обычно ведут по продажным (розничным) ценам с выделением величины торгового наложения (наценок и скидок). Выбор учетной цены товаров должен быть закреплён приказом об учетной политике организации.

Для совершенствования учета операций по приобретению товаров за плату необходимо контролировать своевременность внесения приходных документов на товар для получения достоверной информации о состоянии и наличии товаров на складах. Именно от своевременности и достоверности информации зависит последующие разрешения на закупку и отгрузку товара покупателям. А несвоевременное внесение данных об оплатах за товары или их приходе может сорвать поставку товаров покупателю. Результатом от таких действий является упущенная выгода организации.

Чтобы избежать ситуаций, когда халатность работников приводит к финансовым потерям, необходимо установить ответственность каждого работника, отвечающего за отражение этой информации в учете (предупреждения, штрафы и т.д.).

Для своевременности введения информации по приходу товаров и оперативного принятия решений, связанных с несоответствием фактически поступивших товаров с данными поставщиков, необходимо сдавать приходную документацию на товары ежедневно. Это значительно сократит время на

выявление расхождений и принятие необходимых мер для выхода из сложившейся ситуации.

Учет товаров необходимо вести не только по группам товаров, но и внутри каждой группы по обобщающим признакам. Ведение более детального аналитического учета позволит избежать ошибок при вводе информации о приходе и расходе схожих наименований.

Пример детального учета товаров приведен в таблице 2.1.2.

Таблица 2.1.2 – Аналитический учет товаров

Субсчет	Наименование товара
205.1.1	Эмульсия
205.1.1.1	моющая
205.1.1.2	фасадная
205.1.1.3	внутренняя
205.1.2	Шурупы
205.1.2.1	5,0 x 80
205.1.2.2	5,0 x 100
205.1.2.3	6,0 x 120
205.1.2.4	3,0 x 30

Необходимо также привлекать руководство организации к контролю ее товарных запасов. Информированность руководства по данному вопросу позволит рационально расходовать средства на приобретение новых партий товаров. При этом руководитель организации будет иметь полную картину состояния дел.

2.2. Особенности учета операций по безвозмездному поступлению товаров

Коммерческие организации получают безвозмездно товары, как правило, либо от учредителей, либо от крупных промышленных предприятий, которые таким образом рекламируют свою продукцию. Полученные по договору дарения товары включаются в состав запасов организации и принимаются к учету по рыночной стоимости на дату оприходования. Текущая рыночная стоимость формируется исходя из цен, действующих на данный или аналогичный вид товара. При этом, данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем [28, 38 с.].

Активы, полученные организацией безвозмездно, признаются ее прочими доходами, учет которых ведется на счете 542 “Доходы будущих отчетных периодов” 542.1 “Безвозмездно полученные товары”.

Безвозмездно полученные товары нужно оприходовать следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет 205 “Товары”

Кредит 542 “Доходы будущих периодов” 542.1 “Безвозмездно полученные товары”.

Стоимость безвозмездно полученных товаров, отраженных по кредиту счета 542, списывается в доходы (в кредит счета 611 “Прочие операционные доходы”) – по мере списания на счета учета расходов на продажу.

Доходы по безвозмездно полученным товарам в бухгалтерском и налоговом учете признают в разное время. Из-за этого в бухгалтерском учете приходится начислять отложенные налоговые активы.

Есть практика, когда предприятия и в бухгалтерском учете, и для целей налогообложения оценивают полученные товары - по себестоимости, по которой они числились в налоговом учете у передающей стороны.

В случае, когда товар поступает от гражданина, который, естественно, никакого налогового учета не ведет, нужно застраховаться от придинок чиновников и попросить у дарителя справку о том, по какой цене он в свое время приобрел данный товар. Если этого сделать не удастся, придется прибегнуть к услугам независимого оценщика.

Очевидно, что безвозмездно полученные товары несут с собой значительные трудозатраты для бухгалтера. Чтобы избежать этих проблем, можно избавиться от "безвозмездности". А для этого договор с дарителем надо составить так, чтобы из него следовало, что предприятие получило товар не бесплатно, а на возмездной основе или во временное пользование.

Самый простой способ обойти проблему с безвозмездными товарами состоит в следующем. Нужно заключить с дарителем обычный договор купли-продажи, по которому он обязуется продать фирме товары по цене, которая равна их остаточной стоимости (себестоимости), увеличенной на НДС (если даритель платит этот налог). Оплачивать "покупку" не нужно: после того как истечет срок исковой давности, продавец спишет в учете непогашенную дебиторскую задолженность. Фирме придется включить в доходы соответствующую кредиторскую задолженность перед продавцом. Однако, произойдет это спустя, как минимум, три года после покупки и тем самым существенно отложит налоговый платеж. Кроме того, этот доход будет меньше рыночной цены на полученные товары.

Общий срок давности равен трем годам. Этот срок можно продлевать, периодически производя с продавцом сверку расчетов и тем самым признавая долг перед дарителем. Не стоит опасаться того, что налоговики попытаются приписать фирме безвозмездное получение товаров. Можно предъявить договор купли-продажи и документы, подтверждающие намерение оплатить товар, и намерение продавца получить свои деньги (акты сверки расчетов, гарантийные

письма и т. д.). У налоговиков не будет оснований, чтобы взыскать с фирмы налог с безвозмездного дохода.

Бухгалтерский учет товаров, полученных безвозмездно, отражается следующими проводками:

а) получены безвозмездно товары:

Дебет 205 "Товары"

Кредит 542 Доходы будущих периодов" 542.1 "Безвозмездно полученные товары";

б) признан прочий доход в размере стоимости безвозмездно полученных товаров:

Дебет 542 "Доходы будущих периодов" 542.1 "Безвозмездно полученные товары"

Кредит 611.3.1 "Прочие операционные доходы" 542.1 "Безвозмездно полученные товары";

в) отражена продажа безвозмездно полученных товаров:

Дебет 211 "Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков"

Кредит 601.1 "Продажа товаров";

г) списана фактическая себестоимость проданных товаров:

Дебет 601.1 "Продажа товаров"

Кредит 205 "Товары";

д) начислен НДС:

Дебет 601.1 "Продажа товаров"

Кредит 422 "Прочие отложенные налоговые обязательства";

е) отражено налоговое обязательство по налогу на прибыль (20 %):

Дебет 801 "Общая прибыль (убыток)"

Кредит 422 "Прочие отложенные налоговые обязательства";

ж) получена оплата от покупателя

Дебет 223 “Расчетные счета в банке”

Кредит 211 “Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков”.

2.3. Особенности учета операций по поступлению товаров в виде вклада в уставный капитал

Рассмотрим особенности определения покупной стоимости товаров, если они поступают в организацию торговли в качестве вклада учредителей в уставный капитал.

Фактическая себестоимость товаров, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Азербайджанской Республики.

В бухгалтерском учете торговой организации поступление товаров будет отражено с помощью проводок:

а) отражена задолженность учредителей по формированию уставного капитала:

Дебет 344 “Объявленные дивиденды”

Кредит 801 “Общая прибыль (убыток)”;

б) отражено поступление товаров в оценке, согласованной сторонами:

Дебет 205 “Товары”

Кредит 344 “Объявленные дивиденды”.

Коммерческие юридические лица в Азербайджанской Республике представлены в основном полными и коммандитными товариществами,

обществами с ограниченной или дополнительной ответственностью, акционерными обществами закрытого или открытого типа, страховыми компаниями, банками.

Деятельность коммерческих юридических лиц в настоящее время регулируется Гражданским Кодексом Азербайджанской Республики, введенным в действие с 01.09. 2000 года.

Минимальный размер уставного капитала этих лиц в настоящее время установлен в соответствии с Постановлением Кабинета Министров Азербайджанской Республики №224 от 23.12.2000 года и приведен в таблице 2.3.1.

Таблица 2.3.1 – Размер уставного капитала юридических лиц

Юридические лица	Минимальный размер уставного капитала
Полные или коммандитные товарищества	Минимальный размер не установлен
Общества с ограниченной или дополнительной ответственностью	Минимальный размер не установлен
Закрытые акционерные общества	2 000 AZN
Открытые акционерные общества	4 000 AZN
Вновь созданные страховые компании	1 000 000 AZN
Перестраховщики	2 000 000 AZN
Банки	5 000 000 \$ USD

Исходя из этого, при внесении вклада в уставный капитал не денежными средствами, субъекты хозяйственной деятельности должны выполнять требования, предъявляемые законодательством к организациям соответствующей организационно - правовой формы.

Денежная оценка не денежных вкладов в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью утверждается решением общего собрания участников общества, причем такое решение принимается единогласно. В отношении обществ с ограниченной ответственностью законодательство так же

выдвигает требование о независимом оценщике, который производит оценку не денежного вклада.

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по согласованию между учредителями. Для определения рыночной стоимости, которое вносится в уставный капитал не денежными средствами, должен привлекаться денежный оценщик. Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями и советом директоров (наблюдательным советом) общества не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

В бухгалтерском учете оптовой организации бухгалтер должен отразить операции по передаче товаров в уставный капитал следующими проводками:

а) приняты к учету товары от поставщика:

Дебет 205.1 “Товары на складах”

Кредит 531 “Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам”;

б) отражен НДС по приобретенным товарам:

Дебет 162.1 “НДС по приобретенным товарам”

Кредит 531 “Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам”;

в) оплачена поставщику стоимость товаров:

Дебет 531 “Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам”

Кредит 223 “Расчетные счета в банке”;

г) принят к вычету НДС:

Дебет 521.1 “Расчеты по НДС”

Кредит 162.1 “НДС по приобретенным товарам”;

д) отражена передача товаров в уставный капитал:

Дебет 344 “Объявленные дивиденды”

Кредит 205.1 “Товары на складах”;

е) списана оценка между стоимостью независимого оценщика и балансовой стоимостью товаров:

Дебет 544 “Краткосрочное целевое финансирование и поступления”

Кредит 711 “Коммерческие расходы”;

ж) заключительными оборотами месяца списано сальдо прочих доходов и расходов (без учета других операций):

Дебет 711 “Коммерческие расходы”

Кредит 801 “Общая прибыль (убыток)”;

и) восстановлена сумма НДС, ранее принятая к вычету:

Дебет 162.1 “НДС по приобретенным товарам”

Кредит 521.1 “Расчеты по НДС”.

Особенность данной операции в том, что организация оптовой торговли, передающая в уставный капитал какое-то имущество, по мнению налоговых органов, должна восстанавливать сумму входного налога ранее принятого к вычету.

Передача товаров в уставный капитал не является реализацией. Следовательно, она не является объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость (статья 164 пункт 1.5 Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики).

В том случае, когда налогоплательщик принял суммы входного налога к вычету, он обязан восстановить сумму налога и уплатить его в бюджет. Восстановленная сумма налога отражается следующими проводками:

Дебет 162.1 “НДС по приобретенным товарам”

Кредит 521 “Налоговые обязательства” субсчет “НДС”.

Думаем, что такая трактовка норм налогового законодательства, налоговыми органами не совсем корректна. Рассмотрим данный случай с другой стороны.

Торговая организация является плательщиком НДС и приобрела товары для осуществления торговой деятельности, то есть для перепродажи. Причем, все требования налогового законодательства, в отношении права на вычет входного налога, у нее имелись:

- деятельность, осуществляемая торговой организацией, является налогооблагаемой;
- товары были приняты к учету;
- товары были оплачены;
- у организации есть все необходимые документы (счет-фактура и документы об оплате, оформленные в надлежащем порядке).

Поэтому, на вполне законных основаниях, применило право на вычет НДС.

Торговая организация восстанавливать входной НДС по товарам не должна по той причине, что в речь идет о порядке отражения налога в тот момент, когда организация изначально знает, что имущество будет передано в уставный капитал, т.е. будет использовано для осуществления операции, которая не признается реализацией (статья 164 пункт 1.5 Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики).

Торговая организация не могла знать, что данные товары будут переданы в уставный капитал дочерней организации и поэтому, на законных основаниях, применила вычет по налогу на добавленную стоимость. Кроме того, Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики не содержит требования к налогоплательщику восстанавливать суммы входного налога и уплачивать налог в бюджет в отношении имущества, ранее приобретенного для осуществления операций, облагаемых НДС и в последствие переданного в уставный капитал.

Следовательно, торговая организация не должна восстанавливать сумму входного НДС по товарам, которые она передала в уставный капитал дочерней организации.

2.4. Особенности учета операций по приобретению товаров в порядке обмена

По договору мены каждая, участвующая в торговой сделке, организация выступает одновременно и поставщиком (продавцом) и получателем (покупателем) товаров, т.е. обязуется передать в собственность другой стороне один товар и в обмен от нее получить в собственность другой товар. То есть, у каждой стороны товарообменной сделки параллельно происходит реализация товаров в обмен на приобретение новых товаров. Обычно предполагается, что обмениваемые товары по стоимости равноценны. Право собственности на обмениваемые товары переходит к каждой из сторон, выступающей в таком договоре покупателем, после исполнения ею обязательств как поставщика. Таким образом, переданные товары остаются собственностью продавца до момента их получения от поставщика. Одновременно с этим полученные товары не переходят в собственность покупателя до тех пор, пока им не будет передана продукция другой стороне, участвующей в сделке.

В случаях, когда в соответствии с договором обмениваемые товары признаются неравноценными, сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения ее обязанности передать товар, если иной порядок не предусмотрен договором.

Когда товары обмениваются на товары, аналогичные по характеру и величине, обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Это часто

происходит, когда поставщики обменивают аналогичные товары в различных местах для удовлетворения спроса на временной основе в конкретном месте.

Когда товары предоставляются в обмен на отличающиеся товары, обмен рассматривается как операция, создающая выручку.

Выручка от обменных операций должна признаваться в учете, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

- компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товарами;

- компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары;

- сумма выручки может быть надежно измерена;

- возникновение соответствующего притока в компанию экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным;

- понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены.

Выручка измеряется по справедливой стоимости полученных товаров, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов. Когда справедливая стоимость полученных товаров не может быть надежно измерена, выручка измеряется по справедливой стоимости переданных товаров, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов. При этом выручка и расходы, относящиеся к одной и той же сделке, признаются одновременно (метод соответствия доходов и расходов).

В случаях, когда в соответствии с договором сроки передачи обмениваемых товаров не совпадают, применяются правила об исполнении взаимных обязательств.

При проведении взаимозачета должны быть соблюдены три основных требования:

-наличие встречных задолженностей, признанных и не оспариваемых сторонами;

-однородность встречных требований;

-факт наступления срока погашения обязательств.

Необходимость взаимозачета возникает, когда между организации заключено два различных договора на поставку товаров, а расчет деньгами невозможен, тогда образуются взаимные кредиторские и дебиторские задолженности. Возможным способом их погашения является зачет взаимных требований. Взаимозачет может быть, как двусторонним, так и многосторонним.

Взаимозачетные сделки оформляются актом сверки расчетов или актом зачета взаимных требований.

При учете товарообменных операций делается следующая бухгалтерская проводка:

Оприходованы товары по покупной цене:

Дебет 205 “Товары”

Кредит 431 “Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам подрядчикам”.

Если товары приходятся по продажным ценам, то составляется дополнительная проводка на разницу между продажной и покупной ценой.

Отгрузка товара поставщику с предъявлением ему расчетных документов отражается как реализация (поставщик выступает в роли покупателя):

а) отгружен товар поставщику:

Дебет 211 “Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков”

Кредит 601.1 “Продажа товаров”;

б) проведен зачет задолженности покупателя стоимостью полученных от него (как поставщика) ценностей:

Дебет 431 “Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам подрядчикам”.

Кредит 211 “Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков”;

в) списывается себестоимость реализованных товаров (по покупной цене):

Дебет 601.1 “Продажа товаров”

Кредит 205 “Товары”.

При учете по продажным ценам дополнительно делается следующая проводка:

сторнирована торговая наценка:

Дебет 601.1 “Продажа товаров”

Кредит 603 “Предоставленные скидки”.

2.5. Особенности учета операций по товарам, сданным на комиссию

Покупка и продажа товаров могут осуществляться через посредников. Методика бухгалтерского учета операций по товарам, сданным на комиссию, остается не до конца разработанной. Действующие методики учета расчетов по договору комиссии не рассматривают как предмет договор субкомиссии. Особенности этой формы договора оказывают влияние на организацию бухгалтерского учета у комитента, комиссионера и субкомиссионера. Анализ гражданского и налогового законодательства позволил выявить недостатки действующей методики бухгалтерского учета расчетов по договору комиссии. В настоящее время неурегулированным остается вопрос корректного документального оформления посреднических операций в соответствии с требованиями гражданского законодательства. Незавершенными являются

типовые формы первичных документов, которые должны фиксировать совершение операций в рамках договора комиссии, не установлен исчерпывающий перечень их реквизитов.

Необходимость создания типовых документов по движению комиссионного товара между комитентом (комиссионером) и комиссионером (субкомиссионером) вызвана следующими особенностями договора. Право собственности на товар остается за комитентом до момента его перехода к покупателю, при перемещении товара в рамках договора комиссии не выписывается счет-фактура, хотя вся информация для ее заполнения должна быть у комиссионера (субкомиссионера).

Прием товаров на комиссию оформляется путем составления документа (договор комиссии, квитанция, накладная и др.), подписываемого комиссионером и комитентом [17, 3]. Вид документа устанавливается комиссионером самостоятельно. Если на комиссию сдается несколько товаров, их наименования и цены могут указываться в перечне товаров, принятых на комиссию.

При приеме товара на комиссию к нему прикрепляется товарный ярлык, а на мелкие изделия - ценник с указанием номера документа, оформляемого при приеме товара, и цены.

В перечне товаров, принятых на комиссию, и товарном ярлыке указываются сведения, характеризующие состояние товара (новый, бывший в употреблении, степень износа, основные товарные признаки, недостатки товара).

Перечень товаров, принятых на комиссию, и товарный ярлык подписываются комиссионером и комитентом.

Цена товара определяется соглашением комиссионера и комитента. Ни в одном нормативном документе не определено, по какой стоимости необходимо отражать комиссионный товар на счете 0004 "Товары, принятые на комиссию".

Если товар отражать по фактической себестоимости, то положительным моментом является соответствие данных в бухгалтерском учете комитента и

комиссионера. В качестве недостатков применения фактической себестоимости важно отметить усложнение ведения бухгалтерского учета у комиссионера, вызванное необходимостью представления комитенту дополнительной информации по товарам, отгруженным покупателям, как по фактической себестоимости, так и по ценам фактической реализации.

Если использовать цены предполагаемой реализации, то к достоинствам можно отнести отсутствие необходимости корректировки оборотов по отгрузке товаров покупателям у комиссионера. К негативным моментам использования цен предполагаемой реализации относятся:

- несоответствие данных бухгалтерского учета комитента и комиссионера об остатках комиссионного товара у посредника;

- необходимость специального расчета фактической себестоимости товаров при отгрузке покупателям части партии, переданной на реализацию.

Товар, принятый на комиссию, поступает в продажу не позднее следующего дня после его приема, за исключением выходных и праздничных дней.

Порядок и размеры уценки товаров, принятых на комиссию, согласовываются комиссионером и комитентом при заключении договора комиссии. Результаты проведенной уценки отражаются в акте об уценке. Проведение уценок отражается в перечне товаров, принятых на комиссию, и товарном ярлыке или ценнике. Если комиссионер снимает с продажи товар, принятый на комиссию (в случае возврата товара комитенту, ремонта, передачи в чистку и т.д.), составляется акт о снятии товара с продажи.

Учет товаров, принятых на комиссию, ведется индивидуально для каждого товара по цене продажи. Для этого ведется карточка учета товаров и расчетов по договорам комиссии.

Условиями договора комиссии может быть предусмотрена оплата комитентом услуг комиссионера по хранению непроданных товаров. Для учета

этой платы используется ведомость учета платежей, полученных за хранение непроданных товаров.

При продаже товара, принятого на комиссию, составляется справка о продаже товаров, принятых на комиссию. Деньги за проданный товар выплачиваются комитенту не позднее, чем на третий день после продажи. Выплата денег за проданный товар, а также возврат принятого на комиссию, но непроданного товара производятся по предъявлении комитентом документа, подтверждающего заключение договора комиссии, паспорта или иного документа, удостоверяющего личность комитента.

Учет операций по товарам, сданным на комиссию, можно отразить следующими проводками:

а) товары приняты на комиссию (в розничной торговле):

Дебет счета 0004 “Товары, принятые на комиссию”;

б) поступление выручки за проданные товары:

Дебет 221 “Касса”

Кредит 538 “Прочая краткосрочная кредиторская задолженность”;

в) плата за хранение товаров:

Дебет 221 “Касса”

Кредит 711 “Коммерческие расходы”;

г) списание проданных товаров, возврат, а так же уценка товаров:

Кредит 0004 “Товары, принятые на комиссию”;

д) начислено комиссионное вознаграждение:

Дебет 538 “Прочая краткосрочная кредиторская задолженность”

Кредит 601.1 “Продажа товаров”;

е) бюджету начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения:

Дебет 601.1.3 “НДС по проданным товарам”

Кредит 521 “Налоговые обязательства” субсчет “Расчеты по НДС”;

ж) выплачены комитенту деньги за проданные товары:

Дебет 538 “Прочая краткосрочная кредиторская задолженность”

Кредит 221,223 “Касса”, “Банковские расчетные счета”.

Комитент при отгрузке товаров комиссионеру выписывает обычно товарную накладную. Такой же документ составляет комиссионер при отгрузке товаров покупателю, после чего сообщает об этом комитенту, послав ему извещение (в произвольной форме). На основании этого документа комитент отражает у себя в учете выручку от продажи товаров на дату отгрузки, указанную в извещении комиссионера.

После исполнения сделки комиссионер должен представить комитенту отчет о проделанной работе.

Существующая методика отражения операций по договорам комиссии служит целям учета расчетов по налогу на добавленную стоимость и не учитывает особенностей, вызванных многообразием форм договоров.

Несовершенство существующей методики бухгалтерского учета комиссионных операций заключается в нескольких моментах.

Во-первых, не определено, по каким ценам необходимо учитывать комиссионный товар у комиссионера (субкомиссионера): учетным ценам комитента или ценам предполагаемой реализации. От выбора варианта цены зависит взаимосвязь показателей отчетности комитента (комиссионера) и комиссионера (субкомиссионера).

Во-вторых, по действующей методике на балансовых счетах комиссионера, учитываются обязательства покупателей за полученный товар. Вместе с тем, задолженности покупателей по отгруженным товарам комитента, по юридическим нормам, не являются собственностью комиссионера.

С целью совершенствования документального оформления и методики бухгалтерского учета операций по договору комиссии в работе уточнена правовая

основа и особенности комиссионных операций, вызванные предметом и сущностью договора, а также спецификой оптовой и розничной торговли.

Исследование требований гражданского законодательства и информационных потребностей бухгалтерского и налогового учета позволило обосновать состав и содержание первичных документов, необходимых для корректного отражения фактов хозяйственной жизни в рамках договора комиссии. Рекомендуются законодательно вменить в обязанность комиссионеру (субкомиссионеру) - представлять отдельные отчеты по реализации комиссионного товара оптом и в розницу, поскольку неисполнение этого требования влечет за собой искажение финансовой и статистической отчетности.

При расчетах по договору комиссии можно, например, использовать забалансовые счета 0008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные", 0009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные".

Для целей получения информации о товарах, переданных на реализацию комиссионеру в ценах предполагаемой реализации, возникает необходимость использования дополнительного забалансового счета, например, 0016 "Товары, переданные на комиссию".

Анализ действующего законодательства позволил уточнить момент реализации и оприходования товара у комитента - переход права собственности от продавца к покупателю, а не момент поступления денежных средств за проданный товар от комиссионера или поступление приобретенного товара на склад комитента. Товары, полученные по договору комиссии, принадлежат комитенту, следовательно, при отгрузке товара комиссионеру право собственности на этот товар от комитента к посреднику (комиссионеру) не переходит. Товары, переданные на комиссию, комитент может учитывать на счете 205.6 "Товары отгруженные". Передача товаров комиссионеру в учете отражается проводкой:

Дебет 205.6 "Товары отгруженные"

Кредит 205.2 “Товары в розничной торговле”.

Согласно договору комиссии, товары продаются не собственником (комитентом), а посредником (комиссионером), поэтому для отражения их реализации в учете следует получить отчет комиссионера о продаже товаров. На основании этого отчета делаются следующие проводки:

а) отражена продажа товаров:

Дебет 211 “Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков”

Кредит 601.1 “Продажа товаров”;

б) начислен НДС по проданным товарам:

Дебет 601.1.3 “НДС по проданным товарам”

Кредит 521 “Налоговые обязательства” субсчет “Расчеты по НДС”;

в) списана себестоимость проданных товаров:

Дебет 701 “Себестоимость продажи” субсчет “Себестоимость продажи товаров”

Кредит 205.6 “Товары отгруженные”.

Вознаграждение комиссионера отражается у комитента на счете 711 “Коммерческие расходы” следующими проводками:

а) начислено вознаграждение, причитающееся комиссионеру:

Дебет 711 “Коммерческие расходы”

Кредит 538 “Прочая краткосрочная кредиторская задолженность”;

б) учтен НДС по коммиссионному вознаграждению:

Дебет 162.1 “НДС по приобретенным товарам”

Кредит 538 “Прочая краткосрочная кредиторская задолженность”.

Уплатив вознаграждение посреднику, фирма - комитент делает в учете следующие записи:

а) уплачено коммиссионное вознаграждение:

Дебет 538 “Прочая краткосрочная кредиторская задолженность”

Кредит 223 “Банковские расчетные счета”;

б) зачтен НДС по комиссионному вознаграждению:

Дебет 521 “Налоговые обязательства” субсчет “Расчеты по НДС”

Кредит 162.1 “НДС по приобретенным товарам”.

ГЛАВА 3. Налогообложение товарных операций

3.1. Налогообложение операций по реализации товаров

При реализации товаров налоговая база по НДС определяется организацией-налогоплательщиком как стоимость этих товаров, исчисленная по продажным ценам, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения НДС. Под продажной ценой для целей налогообложения понимается цена, по которой товары были реализованы покупателю, за вычетом НДС. Таким образом, организации, осуществляющие как розничную, так и оптовую торговлю, формируют налоговую базу по НДС исходя из стоимости товаров по цене их приобретения с добавлением торговой наценки. Естественно, при расчетах с покупателями к этой цене добавляется НДС, определяемый умножением цены товара на ставку этого налога.

Для окончательного расчета величины НДС, причитающегося к перечислению в бюджет, из суммы начисленного налога вычитаются суммы НДС, уплаченного поставщикам и подрядчика.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, часто встречаются ситуации, при которых реализованные товары облагаются НДС по разным ставкам или вообще освобождены от налогообложения (статьи 164, 165, 173 Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики).

В целях правильного исчисления общей величины НДС, подлежащего перечислению в бюджет, необходимо вести отдельный учет операций, связанных с реализацией (перепродажей) товаров, облагаемых по разным ставкам налога.

В этой ситуации организация должна вести либо отдельный налоговый учет в специальных регистрах для расчета НДС по разным ставкам, либо использовать для этих целей счета бухгалтерского учета.

В последнем случае такой отдельный учет целесообразно вести в разрезе операций по реализации товаров, облагаемых по разным ставкам НДС.

Например, на счете 601 "Продажа", субсчет 601.1 "Продажа товаров", можно вести дополнительный аналитический учет в части выручки по таким товарам:

601.1.1.0 - "Продажа товаров, не облагаемых НДС";

601.1.1.1 - "Продажа товаров, облагаемых по ставке 18 %";

601.1.1.2 - "Продажа товаров, облагаемых по ставке 10 %";

601.1.1.3 - "Продажа товаров, облагаемых по ставке 0 %".

Соответственно подобный учет необходимо будет также вести и применительно к субсчету 601.3 "НДС" (только в разрезе облагаемых налогом товаров):

601.1.3.1 - "НДС по ставке 18 %";

601.1.3.2 - "НДС по ставке 10 %".

Кроме того, в целях достоверности формирования данных декларации по НДС в части расчетов с бюджетом можно вести отдельный аналитический учет в разрезе различных ставок налога на счете 521 "Налоговые обязательства", субсчет 521.1 "Расчеты по НДС":

521.1.1 - "НДС по ставке 18 %";

521.1.2 - "НДС по ставке 10 %".

Если организация, производящая розничную продажу, приходит товары по продажным ценам, то помимо вышеуказанных видов отдельного учета в части реализации товаров, облагаемых по различным ставкам НДС, целесообразно вести учет и в разрезе самих товаров, перепродажа которых облагается по разным ставкам НДС.

Например, на счете 205 "Товары", субсчета 205.1 "Товары на складе" и 205.2 "Товары в розничной торговле", можно вести дополнительный аналитический учет по следующим признакам:

- 205.1.0 - “Товары на складе, не облагаемые НДС”;
- 205.1.1 - “Товары на складе, облагаемые НДС по ставке 18 %”;
- 205.1.2 - “Товары на складе, облагаемые НДС по ставке 10 %”;
- 205.1.3 - “Товары на складе, облагаемые НДС по ставке 0 %”;
- 205.2.0 - “Товары в розничной торговле, не облагаемые НДС”;
- 205.2.1 - “Товары в розничной торговле, облагаемые по ставке 18 %”;
- 205.2.2 - “Товары в розничной торговле, облагаемые по ставке 10 %”;
- 205.2.3 - “Товары в розничной торговле, облагаемые по ставке 0 %”.

Такое распределение товаров, облагаемых по различным ставкам НДС (от величины которых зависит и порядок формирования продажных цен этих товаров), позволит облегчить процесс определения фактической себестоимости реализованных товаров. При этом ведение раздельного учета на счете 205 необходимо только для последующего достоверного исчисления фактической себестоимости реализованных товаров и не имеет отношения к порядку исчисления налогооблагаемой базы по НДС.

Для правильного исчисления налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет, большое значение имеет четкое определение момента совершения налогооблагаемой операции.

Действующим законодательством моментом совершения налогооблагаемой операции признается момент предоставления счета-фактуры по НДС по этой операции.

Лицо, зарегистрированное как плательщик НДС и осуществляющее налогооблагаемые операции, обязано выдать лицу, принявшему товары, налоговый счет-фактуру не позднее 5 дней после поставки товара.

Если счет-фактура по налогу на НДС не предоставляется в течение 5 дней после поставки или предоставления товаров, налогооблагаемая операция считается осуществленной в нижеследующие сроки:

- в момент поставки или предоставления товаров, либо
- в момент начала перевозки, если поставка товаров ее предусматривает.

Если платежи осуществлены до отправки товаров, то есть, произведены авансовые платежи, а счет-фактура по НДС не выдан в течение 5 дней после платежа, то налогооблагаемая операция признается произведенной в момент исполнения платежа.

Если по налогооблагаемой операции производятся две и более авансовые выплаты, то каждая выплата признается произведенной для отдельной операции в размере уплаченной суммы.

Следует обратить внимание на то, что отражение операций по реализации товаров в бухгалтерском учете производится “по отгрузке”. При этом организация, реализующая товары, оформляет следующую проводку:

Дебет 601 “Продажа” субсчет “НДС по проданным товарам”

Кредит 521 “Налоговые обязательства” субсчет “Расчеты по НДС” (в разрезе ставок налога).

Особое внимание на порядок исчисления НДС должны обратить организации, приобретающие товары с оплатой не денежными средствами, то есть заключающие товарообменные (бартерные) сделки.

Исходя из установления момента определения налоговой базы как день отгрузки товаров, налоговые органы считают, что независимо от положений договора, определяющего момент перехода права собственности на имущество, передаваемое в порядке обмена, момент обложения НДС возникает при любой отгрузке (передаче) товара покупателю (либо транспортной компании – перевозчику).

Организации могут реализовывать свои товары через посредников (агентов, комиссионеров).

Комиссионщик, независимо от того, включен ли НДС в стоимость взятых на комиссию товаров, не может передавать электронную налоговую счет-фактуру покупателю товаров (статья 175.5.6 Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики).

Если комитент является нерезидентом, то операции по продаже товаров в комиссионном порядке признаются операциями, совершенными агентом, то есть комиссионщиком.

В этом случае для комиссионщика базой налогообложения признается стоимость товаров, проданных в комиссионном порядке. Стоимость налогооблагаемой операции комиссионщика – это продажная цена (без НДС), установленная комитентом по товарам, продаваемым в комиссионном порядке, и вознаграждение (премия) за услугу, которое должно быть получено от комитента за предоставленные ему услуги.

Для комиссионщика, временем налогооблагаемой операции признается время предоставления покупателям (заказчикам) товаров. При предоставлении товаров партиями (частично) время налогооблагаемых операций определяется отдельно для каждой партии.

Если комиссионщик уплатил таможенным органам НДС за ввезенные товары, то документы, подтверждающие выполнение этого обязательства, дают комиссионщику, являющемуся плательщиком НДС, возмещать сумму этого НДС. Если комиссионщик является налогоплательщиком, товары, предоставленные в комиссионном порядке, облагаются НДС в общем порядке.

Если товары, ввезенные в комиссионном порядке, не проданы комиссионщиком, являющимся плательщиком НДС, и по поручению комитента полностью или частично переданы другому лицу на территории Азербайджанской Республики, сумма, падающая на непроданную часть товаров, из уплаченной

таможенным органам суммы возмещения НДС, подлежит перечислению комиссионщиком в бюджет.

Рассмотрим несколько моментов совершения налогооблагаемых операций по реализации товаров.

а) Дата отправки товаров совпадает с датой составления налогового счета-фактуры. Эта дата считается моментом совершения налогооблагаемой операции. Сумма налога по этой операции должна быть включена в декларацию месяца, к которому относится дата составления налогового счета-фактуры.

б) Налоговый счет-фактура составлен через четыре дня после отправки товаров. Моментом совершения налогооблагаемой операции признается дата составления счета-фактуры, так как налоговый счет-фактура выписан в пределах 5-дневного срока с момента отправки товара. Сумма налога по этой операции должна быть включена в декларацию месяца, к которому относится дата составления налогового счета-фактуры.

в) Налоговый счет-фактура составлен через семь дней после отправки товаров. Так как налоговый счет-фактура не выписан в 5-дневный срок, то датой совершения налогооблагаемой операции будет признаваться дата отправки товара. Сумма налога по этой операции подлежит включению в декларацию месяца, к которому относится дата отправки товара покупателю.

3.2. Налогообложение операций по выбытию товаров в порядке обмена

Предоставление товаров – это передача права собственности на товары другому лицу, в том числе, продажа, обмен (статья 13.2.10 Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики). По договору мены у каждой стороны

товарообменной сделки параллельно происходит реализация товаров в обмен на приобретение новых товаров.

Операции по договору мены признаются налогооблагаемыми операциями (пункт 4 статья 159 Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики). Оформление операции и исчисление НДС к уплате и зачету осуществляется так же как при денежных операциях реализации.

Для целей налогообложения рыночной (сформированной в результате спроса и предложения) ценой признается цена товара, применяемая сторонами при осуществлении операции (сделки), если иное не предусмотрено. Другими словами, при осуществлении операций по выбытию товаров в порядке обмена, НДС исчисляется с рыночной цены товара.

Если при товарообменной (бартерной) сделке организация получила товар от контрагента раньше, чем передала ему свои товары, она должна начислять и уплачивать в бюджет НДС со стоимости полученных товаров. В данной ситуации более раннее получение товаров приравнивается к предварительной оплате (полной или частичной). Однако если не произошел переход права собственности, то до тех пор, пока не будут отгружены товары в адрес поставщика (встречная поставка), полученное имущество, скорее всего, должно учитываться только за балансом на счете 0002 “Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение”. Естественно, в таком случае, ни о какой предварительной оплате говорить не приходится. Покупатель, не являясь собственником полученного товара, не имеет права использовать его в своей хозяйственной деятельности. Кроме того, так как при бартерных операциях налоговая база определяется исходя из рыночных цен реализованных товаров, то, пока товары не реализованы, налоговую базу посчитать невозможно.

Возникло противоречие и торговая организация должна:

-либо начислять НДС со стоимости полученных товаров как с предварительной оплаты (даже если к организации не перешло право собственности на эти товары);

-либо не считать первичную поставку товаров предварительной оплатой, если на эти товары не перешло право собственности.

НДС должен быть уплачен (если, конечно, такие товары получены раньше, чем организация выполнила свои встречные обязательства) со стоимости товаров, по которым переход права собственности оговорен договором и происходит в момент их передачи покупателю (перевозчику).

Для всех организаций моментом возникновения налоговых обязательств по НДС считается дата отгрузки товаров. “Входной” НДС по бартеру нельзя принять до тех пор, пока организация-налогоплательщик не исполнит своих обязательств по встречной поставке.

Таким образом, требуется уточнение налогового законодательства. С одной стороны, отгрузка товаров произведена. Есть в наличии счет-фактура и все требования отражения операций в учете, необходимые для принятия НДС к вычету, выполнены. С другой стороны, при наличии бартерных операций можно ли принимать к вычету суммы НДС до их оплаты. Вероятно, что организации при заключении договоров мены (бартера) должны соблюдать особый порядок принятия к учету “входного” НДС.

Вместо товарообменного (бартерного) договора организации можно заключить два договора купли-продажи (подряда). По одному договору организация будет поставщиком (кредитором), а по другому – покупателем (дебитором). При этом в обоих договорах нужно указать, что сделка будет оплачена денежными средствами.

Затем участники данных сделок должны будут подписать акт зачета встречных однородных требований (прекращение денежных обязательств). Тем самым задолженность по договорам будет погашена.

В данном случае, начисление НДС и принятие “входного” НДС к вычету будет произведено на законных основаниях. Для того, чтобы иметь возможность принять к вычету по такой сделке “входной” НДС, каждая из сторон должна будет уплатить данный налог, начисленный на стоимость обмениваемого товара, денежными средствами.

Налогоплательщик не позднее 5 дней после поставки товара обязан выставить покупателю товаров электронную налоговую счет-фактуру.

Моментом начисления НДС при товарообменных операциях является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров;
- день оплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности приравнивается к его отгрузке.

3.3. Налогообложение операций по выбытию товаров в результате недостачи

Товарные потери в торговле возникают при приемке, перевозке, хранении на складах, подготовке товаров к продаже и реализации [21, 5-10]. Основными факторами образования товарных потерь служат:

- несоответствие фактического количества, качества и комплектности товаров при их приемке и реализации условиям договора;

-непредвиденные обстоятельства: стихийные бедствия (наводнение, пожар и т.п.), аварии, войны, эпидемии и другие чрезвычайные события, вызванные экстремальными ситуациями;

-слабый контроль за соблюдение требований приемки, хранения и реализации товаров и учет движения товаров;

-утрата специфических физико-химических свойств товаров;

-учетные ошибки (при документальном оформлении движения товаров и (или) учете их оприходования и реализации, при переносе остатков из регистров бухгалтерского учета в Главную книгу и наоборот и т.п.);

-злой умысел.

Под влиянием этих факторов формируются разные виды товарных потерь, основными из которых являются:

-потери при приемке товаров по вине поставщиков и транспортных организаций, которые образуются в случае несоответствия фактического наличия, качества и комплектности товаров условиям договора;

-потери по непредвиденным обстоятельствам;

-потери из-за хищений, порчи, боя, лома товаров, образующиеся вследствие слабой организации контроля и учета;

-потери от естественной убыли, являющиеся следствием утраты специфических физико-химических свойств товаров (усушка, выветривание, растреска, распыл, утечка, розлив при перекачке и отпуске жидких товаров, порча, бой и т.п.);

-завес тары и др.

Общим для указанных товарных потерь является то, что каждая из них влечет за собой недостачу товаров, которая может возникнуть на любом из этапов их движения. Для выявления недостачи товаров пользуются традиционным методом – инвентаризацией.

Официальные причины недостачи могут быть следующие:

- издержки производства и обращения (при транспортировке, хранении товаров);
- издержки за счет виновных лиц;
- издержки, когда виновные не установлены, или в суде не удалось доказать их вину.

Во время хранения масса товара может измениться по естественным причинам, например, в результате вымораживания, усушки, разлива и т.п. или, например, во время транспортировки товар может быть поврежден по причине естественной ломкости. Такие потери товара считают естественной убылью, ее сложно подтвердить документально, поэтому для определения величины потери законодательством установлены показатели. Значения обычно устанавливаются в процентах от массы товара - их можно найти в справочных материалах или непосредственно в нормативно - правовых актах. Сумма естественной убыли рассчитывается путем умножения количества товара на его норму естественной убыли, а затем на стоимость единицы товара.

Выявленная при инвентаризации недостача активов и (или) их порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Азербайджанской Республики, в соответствии с решением руководителя организации списывается в коммерческой организации на себестоимость продукции (работ, услуг), в некоммерческой организации - на увеличение расходов.

Итак, в рамках естественной убыли можно списать недостачу и порчу на налоговые расходы. Естественно, для налоговой инспекции должны быть в наличии следующие документы:

- инвентарные ведомости;
- акты, подтверждающие недостачу;

-объяснительная записка сотрудника и т.д.

Если недостача товаров образовалась в результате чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности, то объект налогообложения отсутствует. Следует подчеркнуть, что к таким обстоятельствам, рассматриваемым налоговыми органами как чрезвычайные в целях отсутствия объекта налогообложения, признаются только 4 случая: пожар, авария, стихийное бедствие, дорожно-транспортное происшествие. Иные обстоятельства в качестве чрезвычайных не рассматриваются. При этом для отсутствия объекта налогообложения необходимо полное выбытие объекта, т.е. если объект поврежден, например, в результате пожара, но подлежит восстановлению, то такой случай не относится к прочему выбытию. Порядок исчисления НДС в подобных ситуациях зависит от того, за счет каких источников относится стоимость восстановления объекта: за счет затрат, за счет собственных средств и т.д. Если от виновных лиц получено возмещение ущерба, связанного с чрезвычайными обстоятельствами, то данные суммы не подлежат налогообложению.

Недостача активов сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Азербайджанской Республики, в соответствии с решением руководителя организации, покрывается за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи активов и (или) их порчи в соответствии с решением руководителя организации списываются в коммерческой организации на финансовые результаты (прочие операционные расходы), в некоммерческой организации - на увеличение расходов.

“Если налогоплательщик приобретает товары (работы, услуги) с уплатой НДС и получает соответствующее возмещение или имеет право на ее возмещение, то использование этих товаров (работ, услуг) в некоммерческих целях, утрата,

недостача, порча, списание с учета без полной амортизации или кража товаров, за исключением чрезвычайных обстоятельств, признается налогооблагаемой операцией” (пункт 159.5 статья 159 “Объект налогообложения” Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики).

Налоговая база при недостаче (хищении) определяется:

- для товаров собственного производства - как себестоимость этих товаров;
- для приобретенных товаров - как цена их приобретения.

Налогообложение производится по той ставке, которая применяется к недостающему (похищенному) товару. Если недостача (хищение) обнаружены на предприятии розничной торговли, применяющем расчетную ставку НДС, то налогообложение недостающего товара производится исходя из расчетной ставки, применяющейся на момент составления документа, подтверждающего недостачу. В случае, когда недостающий (похищенный) товар освобождается от НДС, то оборот по недостаче (хищению) также освобождается от НДС. Кроме того, в отношении недостающих товаров может быть применена и нулевая ставка НДС.

Поступления от виновных лиц в качестве возмещения ущерба признается прочим операционным доходом. Оборот по недостаче, хищению нужно отражать в налоговой декларации по НДС в том налоговом периоде, на который приходится дата составления указанного документа.

Источником погашения исчисленной суммы налога на добавленную стоимость является источник, за счет которого производится списание самого объекта. Если источником, за счет которого погашается недостача, является сумма, взысканная с виновного лица, то исчисленная сумма НДС также предъявляется к возмещению виновному лицу.

Налог по недостающему (похищенному) товару исчисляется путем умножения его себестоимости (либо цены приобретения - для приобретенного товара) на 18 и делением на 100, т.е. начисляется “сверху”. Это производится в

налоговом периоде, в котором составлен документ, подтверждающий недостачу или хищение.

Сумма “входного” налога на добавленную стоимость, уплаченная при приобретении недостающего товара, вычитается в общеустановленном порядке.

Недостачи товаров по результатам инвентаризации отражаются записью:

Дебет 217 “Прочая краткосрочная дебиторская задолженность” субсчет “Недостачи и потери от порчи ценностей”

Кредит 205 “Товары”.

При отнесении на виновных лиц стоимости недостающих товаров в учете делается запись:

Дебет 545 “Прочие краткосрочные обязательства”, субсчет “Расчеты по возмещению материального ущерба”

Кредит 217 “Прочая краткосрочная дебиторская задолженность” субсчет “Недостачи и потери от порчи ценностей”.

На сумму налога на добавленную стоимость, начисленного на стоимость недостающих товаров сверх норм естественной убыли, производится запись:

Дебет 545 “Прочие краткосрочные обязательства”, субсчет “Расчеты по возмещению материального ущерба”

Кредит 521 “Налоговые обязательства”.

Погашение задолженности по недостатке виновными лицами отражается записью:

Дебет 221 “Касса”, 223 “Банковские расчетные счета” и др.

Кредит 545 “Прочие краткосрочные обязательства”, субсчет “Расчеты по возмещению материального ущерба”.

Если сумма возмещения от виновного лица превышает сумму ущерба, исчисленного в момент обнаружения прочего выбытия, то сумму превышения нужно облагать НДС, потому что она является увеличением налоговой базы.

Сумму превышения облагают НДС по той же ставке, по которой облагался оборот по прочему выбытию товара.

Если сумма возмещения, полученного от виновного лица, меньше суммы ущерба, сумму возмещения не облагают НДС.

Если возмещение получено в отношении товара, оборот по реализации которого освобожден от НДС, то и сумму превышения возмещения над налоговой базой также освобождают от НДС. Если возмещение получено в отношении товара, оборот по недостатке которого не признан объектом налогообложения, то и сумма превышения возмещения также не подлежит налогообложению.

Если недостающие товары застрахованы, то организация получает страховое возмещение. В этом случае нужно применять тот же принцип исчисления НДС, как и при получении возмещения от виновного лица, т.е. налогом следует облагать сумму превышения страхового возмещения над налоговой базой с учетом НДС, исчисленного в момент составления документа, подтверждающего прочее выбытие товара.

При недостатке (хищении) товаров, переданных на переработку, налоговая база заказчиком услуг по переработке (резидентом Азербайджанской Республики) определяется исходя из стоимости этих товаров, но не ниже цены их приобретения. При обнаружении недостачи товаров, переданных на переработку, или товаров, произведенных из давальческого сырья, сверх норм естественной убыли объект обложения налогом на добавленную стоимость возникает у собственника этих товаров, т.е. у заказчика услуг по переработке давальческого сырья. У переработчика объект обложения НДС отсутствует.

Для плательщика упрощенного налога картина получается такая:

- 1). Недостачу выше нормы естественной убыли нельзя признать в расходах.
- 2). Сумма возмещения признается доходом, который нужно учесть при расчете упрощенного налога.

Можно применить следующий порядок возмещения недостачи – оформить в виде продажи товара виновному лицу. Виновному лицу, все равно, по какому документу он будет возмещать ущерб организации, а самой организации можно будет при продаже списать себестоимость реализованного товара и отразить доход от реализации. Если виновному лицу реализовать товар по себестоимости, то налогов с такой операции не возникнет. Налицо возможность оптимизировать налог.

Такой способ подходит не только в случае с виновными лицами, а и в случае частичного повреждения или порчи товара. Продать такой товар можно с уценкой - минимизируя потери и налоговую нагрузку.

ВЫВОДЫ

Исследование особенностей бухгалтерского учета товарных операций явилось целью данной диссертационной работы, в результате сформированы определенные теоретические и практические выводы.

1). Достоверность данных по учету товарных операций связана с уровнем организации бухгалтерского учета на торговом предприятии. Ошибки в документировании операций следуют из-за нарушения правил оформления первичных учетных документов и нарушения графика документооборота на торговом предприятии. Как следствие, эти ошибки приводят к нарушению периодизации, и происходит неверное отражение хозяйственных операций в отчетности. Необходимо установить персональную ответственность каждого работника бухгалтерии за правильное документальное оформление товарных операций и своевременное отражение их в учете. Для совершенствования учета операций по приобретению товаров за плату необходимо контролировать своевременность внесения приходных документов на товар для получения достоверной информации об их состоянии и наличии на складах.

2). Принятие эффективных управленческих решений об управлении товарными операциями напрямую зависит от данных бухгалтерского учета о товарных потоках, правовой основой движения которых является договор купли-продажи. Необходимо ведение учета товаров в разрезе материально ответственных лиц, единство оценки при их оприходовании, выбор схемы учета товаров, учитывающей их специфику в условиях продажи. Возможно использование следующих схем учета: ведение индивидуального попредметного учета каждой единицы товара, ведение учета в натурально-стоимостном измерении по отдельным наименованиям, ведение учета только в стоимостном выражении общего объема товарной массы.

3). Формирование информации о себестоимости товаров основано на использовании метода фактических затрат. В себестоимость товаров необходимо включать затраты на приобретение и прочие затраты, связанные с доставкой товаров. Фактическая себестоимость товаров формируется на счете 205 “Товары”.

4). Учет товаров должен быть представлен в аналитическом виде по номенклатуре, по местам хранения, по ассортименту. Для этого учет товаров необходимо вести не только по группам товаров, но и внутри каждой группы по обобщающим признакам. Ведение детального аналитического учета позволит избежать частых ошибок при вводе информации.

5). Безвозмездно полученные товары несут с собой значительные трудозатраты. Учет товаров, полученных безвозмездно от учредителей, по договору дарения ведется по рыночной стоимости на дату оприходования. Из-за признания доходов по безвозмездно полученным товарам в бухгалтерском и налоговом учете в разное время, в бухгалтерском учете приходится начислять отложенные налоговые активы. Обойти проблему с безвозмездными товарами можно, заключив с дарителем договор купли-продажи, по которому он обязуется продать фирме товары по цене, которая равна их остаточной стоимости (себестоимости), увеличенной на НДС (если даритель платит этот налог).

6). Фактическая себестоимость товаров, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителем организации, для определения которой должен привлекаться денежный оценщик.

7). По договору мены каждая торговая организация, участвующая в торговой сделке, выступает одновременно и поставщиком и получателем товаров. Когда товары обмениваются на товары, аналогичные по характеру и величине, обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Если товары при обмене отличаются друг от друга, обмен рассматривается как операция, создающая

выручку. Выручка измеряется по справедливой стоимости полученных товаров, скорректированной на сумму переведенных денежных средств. Выручка и расходы, относящиеся к одной и той же сделке, признаются одновременно.

8). Методика бухгалтерского учета операций по товарам, сданным на комиссию, остается не до конца разработанной. С целью совершенствования документального оформления посреднических операций в соответствии с требованиями гражданского законодательства и методики учета операций по товарам, сданным на комиссию, надо уточнить правовую основу и особенности комиссионных операций, вызванных предметом и сущностью договора, а также спецификой оптовой и розничной торговли. Учет операций по товарам, принятым на комиссию, можно вести, по аналогии со старым планом счетов, на забалансовом счете 0004 "Товары, принятые на комиссию", а по товарам, переданным на комиссию, на забалансовом счете 0016 "Товары, переданные на комиссию".

9). При реализации товаров налоговая база по НДС определяется организацией-налогоплательщиком как стоимость этих товаров, исчисленная по продажным ценам, с учетом акцизов и без включения НДС. Осложняет исчисление НДС на реализованные товары, если товары облагаются НДС по различным ставкам. В такой ситуации торговая организация должна вести либо отдельный налоговый учет в специальных регистрах для расчета НДС по разным ставкам, либо воспользоваться счетами бухгалтерского учета и раздельный учет вести в разрезе операций по реализации товаров, облагаемых по разным ставкам НДС. Для правильного исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет, большое значение имеет четкое определение момента совершения налогооблагаемой операции. Моментом совершения налогооблагаемой операции считается момент предоставления счета-фактуры по НДС по этой операции (не позднее 5 дней после поставки товара), который выдается лицу, принявшему товары.

10). При товарообменной (бартерной) сделке организация должна начислять и уплачивать в бюджет НДС со стоимости полученных товаров в том случае, если товары от контрагента получены раньше, чем переданные ему свои товары. Более раннее получение товаров приравнивается к предварительной оплате. При осуществлении операций по выбытию товаров в порядке обмена, НДС исчисляется с рыночной цены товара. Возникающие при товарообменных операциях противоречия (когда к покупателю не перешло право собственности на товар, и он стоит перед выбором: либо начислять НДС со стоимости товаров, как с предварительной оплаты, либо не считать поставку товаров предварительной оплатой, если на эти товары не перешло право собственности) требуют уточнения налогового законодательства.

11). Под влиянием различных факторов формируются разные виды товарных потерь, которые признаются налогооблагаемой операцией, за исключением недостачи в рамках естественной убыли и чрезвычайных обстоятельств. Налоговая база при недостаче определяется как цена их приобретения. С целью оптимизации налога, можно применить следующий порядок возмещения недостачи – оформить в виде продажи товара виновному лицу. Если виновному лицу реализовать товар по себестоимости, то налогов с такой операции не возникнет.

ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Закон Азербайджанской Республики “О бухгалтерском учете” от 29.06.2004, N 716-ПQ. – Баку. – 11 с.
2. Правила разработки и принятия национальных стандартов бухгалтерского учета, Приказ Министерства финансов Азербайджанской Республики NЭ–79 от 27.06.2005.
3. План счетов бухгалтерского учета и формы финансовой отчетности для коммерческих предприятий, применяющих Национальные стандарты бухгалтерского учета, – 2006. – 13 с.
4. Гражданский Кодекс Азербайджанской республики, – Баку, 1999. – 497 с.
5. Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики № 905-ПQ, – Баку, 2000. – 268 с.
6. Национальные стандарты бухгалтерского учета для коммерческих организаций №7 “Земля, строения и оборудование”, Приказ Министерства финансов Азербайджанской Республики I–73/1 от 23.07.2007. – Баку. – 14 с.
7. Национальные стандарты бухгалтерского учета для коммерческих организаций №8 “Запасы”, Приказ Министерства финансов Азербайджанской Республики I–73/1 от 23.07.2007. – Баку. – 9 с.
8. Национальные стандарты бухгалтерского учета для коммерческих организаций №12 “Нематериальные активы”, Приказ Министерства финансов Азербайджанской Республики I–73/1 от 23.07.2007. – Баку. – 19 с.
9. Аббасова С.А. Практический аудит: учебное пособие. – Баку : Игтисад Университети, 2011. – 188 с.
10. Балабанов И.Т. Анализ и планирование финансов хозяйствующего субъекта: Учеб. Пособие. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 80 с.

11. Бородина В.В. Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле. Учебное и практическое пособие. – М. : ЗАО Книжный мир, 2003. – 407 с.
12. Бухгалтерский учет в торговле. Учебное пособие / под ред. М.И.Баканова. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 576 с.
13. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. П.С.Безруких. –М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 733 с.
14. Бухгалтерский учет товарных операций. Учебно-практическое пособие./под ред. А. Д. Ларионова. – М. : Проспект, 1999. – 375 с.
15. Великанова С.Е., Мусиенко Н.А. Правовое регулирование оптовой торговли в вопросах и ответах. – М. : Альфа-Пресс, 2004. – 148 с.
16. Власова В.М. Бухгалтерский учет в торговле. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 174 с.
17. Гоголев А.К. Договор комиссии в оптовой торговле. // Бухгалтерский учет. – 1998. – №3.
18. Гусейнова А.Д., Керимова Т.И. Издержки производства и обращения. Учеб.пособие. – Баку : Игтисад Университети, 2002. – 75 с.
19. Ерофеева В.А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 192 с.
20. Жуков В.Н. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения. – СПб. : Питер, 2013. – 336 с.
21. Земсков В.В. Учет недостат, обнаруженных при приемке товаров. // Главбух. – 2002. – №21. С. – 5-10.
22. Ивашкин Б.Н. Бухгалтерский учет в торговле (оптовой и розничной), 6-е изд., перераб. и доп. – М. : ИКЦ "ДИС", 2003. – 236 с.
23. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. – 5-е изд.,испр.и доп. – М. : Омега-Л, 2005. – 520 с.

24. Касьянова Г. Ценовая политика организации. // Экономика и жизнь. – 1998. – № 45.
25. Кислов Д.В. Учет и налогообложение в розничной торговле. – М. : ЗАО Главбух. 2002. – 320 с
26. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет в малом предпринимательстве. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 208 с.
27. Кожин В.Я. Бухгалтерский учет в торговле. Типовые хозяйственные операции и ситуации. – М. : Экзамен, 2002. – 512 с.
28. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 635 с.
29. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 592 с.
30. Мешалкин В.И. Покупатель возвращает товар. // Новая бухгалтерия. – 2004. – №3. С. – 6-12.
31. Муслимов С.Я., Юзбашев Ч.Р., Мамедова А.К., Аббасова С.А. Теория экономического анализа, – Баку : Тахсил, 2003. – 190 с.
32. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
33. Николаева Г.А., Блицау Л.П. Бухгалтерский учет в торговле. – М. : Приор, 1999. – 384 с.
34. Николаева Г.А., Блицау Л.П., Сергеева Т.С. Бухгалтерский учет в розничной торговле. – М. : Приор, 2001. – 237 с.
35. Новиков О.А, Мясникова Л.А. Экономика и организация торговых предприятий. – СПб : СПГУ ЭиФ, 1998. – 115 с.
36. Пантелеев Н.В., Голомазова Л.А. Учет и налогообложение посреднических операций в оптовой торговле. // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 12.

37. Патров В.В. Бухгалтерский учет товарных операций. – М. : Бухгалтерский учет, 1997. – 206 с.
38. Патров В.В., Пятов М.Л., Быков В.А. Бухгалтеру о ценовой политике: учет, налоги, право. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 190 с.
39. Патров В.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет товарных операций. – М. : Бухгалтерский учет, 1999. – 176 с.
40. Пипко В.А., Булавина Л.Н. Настольная книга бухгалтера и аудитора. – 2-е изд., доп./под ред. Академика Н.В. Бондаренко. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 592 с.
41. Проскуровская Ю.И. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : Омега-Л, 2005. – 279 с.
42. Ройбу А.В. Учет розничной продажи товаров со скидками. // Бухгалтерский учет. – 2003. – №5. – С. 18-26.
43. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. – 285 с.
44. Соснаускене О.И., Субботина И.В. Товары: Бухгалтерский учет и налогообложение. – М. : Альфа-Пресс. 2005. – 176 с.
45. Сушонкова Е.М. Бухгалтерский учет и налогообложение в торговле: Учебное пособие для вузов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 192 с.
46. Хахонова Н.Н. Бухучет для студентов вузов. – Ростов н/Д : Феникс, 2005. – 224 с.
47. Холоденко Е.Н., Ростовцев А.В. Бухгалтерский учет в торговле. – М. : Экономикс-Пресс. 2004. – 160 с.
48. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 176 с.
49. Щур Д.Л. Основы торговли. Оптовая торговля, настольная книга руководителя, главбуха и юриста. – М. : ДИС, 1999. – 304 с.

50. Щур Д.Л., Труханович Л.В. Основы торговли. Розничная торговля, настольная книга руководителя, главбуха и юриста. – М. : ДИС, 1999. – 704 с.

