

ВСЁ ДЛЯ БУХГАЛТЕРА

Научно-практический и теоретический журнал
Выходит 1 раз в 2 месяца

1 (265) — 2012 февраль

ПОДПИСКА ВО ВСЕХ ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:

— индекс 72007 — каталог агентства «Роспечать»

— индекс 45305 — каталог УФС РФ «Пресса России»

— индекс 33605 — каталог российской прессы «Почта России»

Доступ и подписка на электронную версию журнала — www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован в Комитете Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации № 014425

Учредитель:

АООТ «Фининнова»

Издатель:

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Главный редактор:

В.А. Горохова

Зам. главного редактора:

В.И. Тетерятник

Редакционный совет:

В.И. Бариленко, доктор экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор
А.З. Дадашев, доктор экономических наук, профессор
Н.Н. Илышева, доктор экономических наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор
Н.Т. Лабынцев, доктор экономических наук, профессор
А.Д. Ларионов, доктор экономических наук, профессор
О.А. Миронова, доктор экономических наук, профессор
Ю.П. Никольская, кандидат экономических наук, профессор
В.А. Терехова, доктор экономических наук, профессор
В.Т. Чая, доктор экономических наук, профессор

Корректор: А.М. Лейбович

Дизайн, верстка: Н.И. Бранделис

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10
Телефон/факс: (495) 721-85-75
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet: www.fin-izdat.ru

© АООТ «ФИНИННОВА»

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Подписано в печать 11.01.2012.
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,5 п.л. Тираж 15 300 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: (495) 993-16-23

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).

Статьи рецензируются.

Перепечатка материалов, опубликованных в журнале «Всё для бухгалтера», допускается только с письменного разрешения редакции.

С о д е р ж а н и е

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- Терехова В. А. О порядке пересчета выручки, полученной в иностранной валюте 2
- Салтык И. П., Калуцких Г. Н., Малихова А. В. Управленческий учет как одна из информационных систем бухгалтерского учета: сущность, необходимость и проблемы внедрения 5

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- Семенихин В. В. Налог на прибыль и доходы, не учитываемые при определении налоговой базы ... 14
- Лермонтов Ю. М. Нововведения в налоговом законодательстве Российской Федерации (окончание) 23

АУДИТ

- Мартынович С. Н. Система внутреннего контроля хозяйствующего субъекта и ее оценка при проведении аудита 33

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

- Пономарев С. А. Порядок реорганизации юридического лица в форме преобразования (окончание) 38

ВОПРОС — ОТВЕТ

- Консультации экспертов 42

ДОКУМЕНТЫ

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН

- от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» 47

ПЕРЕЧЕНЬ МАТЕРИАЛОВ, ОПУБЛИКОВАННЫХ
В ЖУРНАЛЕ «ВСЁ ДЛЯ БУХГАЛТЕРА» В 2011 г. 62

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут рекламодатели.
На страницах журнала Вы получите консультации и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

О ПОРЯДКЕ ПЕРЕСЧЕТА ВЫРУЧКИ, ПОЛУЧЕННОЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

В. А. ТЕРЕХОВА,
*заслуженный работник высшей школы
Российской Федерации,
доктор экономических наук, профессор
Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации*

Выручка за реализованные товары (работы, услуги) в соответствии с действующим законодательством является объектом налогообложения, исходя из всех доходов, связанных с расчетами по оплате этих товаров (работ, услуг) в денежной или натуральной форме (п. 2 ст. 153 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ)).

При расчетах в иностранной валюте ее необходимо пересчитать в рубли по курсу Банка России на момент определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость (НДС) (п. 3 ст. 153 НК РФ) либо на момент отгрузки товаров, выполнения работ, услуг.

Исключение составляют следующие операции:

- реализация товаров, выведенных в таможенном режиме при экспорте, или товаров, помещенных под таможенную процедуру по переработке на таможенной территории (подп. 1, 2.6 п. 1 ст. 164 НК РФ);
- услуги по международным перевозкам товаров, включая услуги по транспортировке трубопроводным транспортом природного газа (подп. 2. и 2.3 п. 1 ст. 164 НК РФ);
- услуги трубопроводного транспорта по транспортировке нефти и нефтепродуктов (подп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ);
- услуги российских организаций в морских, речных портах по хранению и перевалке товаров с указанием в товаросопроводительных

документах пункта назначения за пределами территории РФ (под. 2.5 п. 1 ст. 164 НК РФ);

- услуги российских организаций или индивидуальных предпринимателей по предоставлению железнодорожного подвижного состава или контейнеров для перевозки экспортируемых товаров по территории РФ (подп. 2.7 п. 1 ст. 164 НК РФ);
- услуги российских перевозчиков по перевозке железнодорожным транспортом экспортируемых товаров за пределы территории РФ, включая работы по сопровождению, погрузке, перегрузке товаров (подп. 9 п. 1 ст. 164);
- реализация работ (услуг), связанных с транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита (подп. 3 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Валютную выручку, полученную по всем перечисленным пунктам, также следует пересчитать в рубли по курсу Банка России на дату оплаты отгруженных товаров, выполненных работ, услуг (п. 3 ст. 153 НК РФ).

Пример. Организация «Альфа» заключила контракт от 23.05.2011 № 4 на поставку товара в Данию. Собран пакет документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки по НДС.

По условиям контракта право собственности на товар переходит в момент завершения его таможенного оформления, которое завершено по

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ОДНА ИЗ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: СУЩНОСТЬ, НЕОБХОДИМОСТЬ И ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ

И. П. САЛТЫК,

*профессор кафедры инновационных методов управления
в социально-экономических системах*

Г. Н. КАЛУЦКИХ,

доцент кафедры бухгалтерского учета

А. В. МАЛИХОВА,

студентка факультета экономики и права

*Курская государственная сельскохозяйственная
академия имени профессора И. И. Иванова*

Внедрение управленческого учета на предприятии — в настоящее время одна из важных задач. Каждое предприятие — это живой организм, который функционирует по своей уникальной системе и правилам. Для управления им в современных условиях необходимо быстро принимать решения и оперативно реагировать на поступающую информацию. В поисках путей решения проблем, связанных с управленческим учетом на нынешнем этапе развития российской экономики, принимают активное участие ученые — специалисты в этой сфере знаний Н. Адамов, Г. Адамов [1], Е. Ю. Воронова [3], Л. Н. Герасимова [4], Е. А. Кыштымова, Н. А. Боброва [7], Ю. А. Мишин [8], А. Б. Полозов [9], Л. И. Хоружий [10], Т. П. Карпова [5] и др. Главная мысль многих их публикаций заключается в том, что необходимость внедрения этого вида учета на предприятиях диктует сама жизнь. По мнению авторов данной статьи, важно обобщить и донести высказывания и идеи этих людей до широкого круга читателей.

В соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России цель бухгалтерского учета в отношении внутренних пользователей

состоит в формировании информации, полезной руководству для принятия управленческих решений. При этом содержание, порядок формирования и способы представления информации определяются руководством организации. Расходы на организацию и ведение управленческого учета должны отвечать принципу целесообразности, т. е. не превышать экономического эффекта от использования получаемой информации.

Если нет данных об издержках на производство и реализацию продукта или эти данные предоставляются не оперативно, а с существенным временным интервалом, то отсутствие своевременной информации может привести к неверному определению цены на продукцию и, как следствие, к убыткам. Некорректное распределение косвенных затрат может привести к искажению представления о прибыльности различных видов продукции. В итоге возможен неверный выбор вида продукции, которую следует производить.

Основным критерием действенности системы управления является эффективное использование финансовых, материальных и людских ресурсов. Управленческий учет обеспечивает для этого необ-

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ И ДОХОДЫ, НЕ УЧИТЫВАЕМЫЕ ПРИ ОПРЕДЕЛЕНИИ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ

*В. В. СЕМЕНИХИН,
руководитель «Экспертбюро Семенихина»*

К доходам в целях налогообложения прибыли организаций согласно российскому налоговому законодательству относятся доходы от реализации и внереализационные доходы. Однако помимо доходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, существуют доходы, не учитываемые при налогообложении. Следует напомнить, что доходом организации в целях налогообложения признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, которая определяется в соответствии с гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). Доходы от реализации и внереализационные доходы определяются в соответствии со ст. 249 и 250 НК РФ соответственно, а вот перечень доходов, не учитываемых при налогообложении прибыли, содержит ст. 251 НК РФ.

Итак, при определении налоговой базы согласно п. 1 ст. 251 НК РФ не учитываются, в частности, доходы:

1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления (подп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Как правило, определение сумм, поступивших в порядке предварительной оплаты, не вызывает затруднения у бухгалтеров, но в некоторых случаях вопросы все же возникают. Так случается при реализации подарочных сертификатов, в последнее

время приобретающих все более широкое распространение.

В качестве подарочного сертификата принято понимать документ, удостоверяющий право его держателя приобрести у лица, выпустившего сертификат, товары, работы или услуги на сумму, равную номинальной стоимости этого сертификата.

Денежные средства, полученные при реализации подарочных сертификатов, фактически являются предварительной оплатой товаров, которые будут приобретаться в будущем. При этом обмен такого сертификата на товары признается реализацией товара.

Таким образом, суммы подарочных сертификатов, полученные организацией (продавцом) от потенциальных покупателей в счет предстоящей поставки товаров, учитываются в доходах от реализации для целей налогообложения прибыли на дату непосредственной реализации товаров, о чем сказано в письме Минфина России от 25.04.2011 № 03-03-06/1/268.

Если по истечении оговоренного сторонами срока подарочный сертификат не был предъявлен покупателем, сумма предварительной оплаты, полученная продавцом, для целей налогообложения прибыли является безвозмездно полученным имуществом и учитывается в целях налогообложения прибыли на основании п. 8 ст. 250 НК РФ;

2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств (подп. 2 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Залог в соответствии со ст. 1 Закона Российской Федерации от 29.05.1992 № 2872-1 «О залоге» — это

СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА И ЕЕ ОЦЕНКА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

*С. Н. МАРТЫНОВИЧ,
старший преподаватель кафедры
бухгалтерского учета, аудита и статистики
Российский университет дружбы народов*

Финансовый контроль, организуемый на уровне хозяйствующего субъекта, называют внутренним контролем. Следовательно, он должен строиться на общих принципах финансового контроля. При этом каждый субъект (предприятие, организация) организуют его в зависимости от целей деятельности, а также управленческих задач. Поэтому методические подходы и применяемые формы контроля могут быть различны.

Большое значение при проведении аудита имеет получение профессионального суждения о системе внутреннего контроля аудируемого лица. Согласно п. 1 ст. 13 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудитор имеет право самостоятельно выбирать формы и методы проведения аудита, но с учетом требований федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также стандартов саморегулируемых организаций аудиторов.

Поэтому, чтобы разобраться, что такое система внутреннего контроля аудируемого лица, следует внимательно изучить положения Правила (стандарта) № 8, утвержденного постановлением Правительства РФ от 19.11.2008 № 863 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенно искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (далее — стандарт).

Во-первых, стандарт дает нам само понятие системы внутреннего контроля, а *во-вторых*, в

приложении к стандарту раскрываются основные элементы этой системы.

Итак, система внутреннего контроля (СВК) представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также сотрудниками аудируемого лица для того, чтобы обеспечить достаточную уверенность в надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций, а также соответствия деятельности аудируемого лица действующему законодательству.

Целью создания такой системы должно быть устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, создание благоприятных условий для достижения поставленных перед хозяйствующим субъектом целей.

В Российской Федерации приняты два нормативных документа по обязательной организации внутреннего контроля:

1) Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», ст. 85 которого устанавливает необходимость избрания собранием акционеров ревизионной комиссии общества;

2) приказ Федеральной службы по финансовым рынкам от 22.06.2006 № 06-68/пз-н «Об утверждении Положения о деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг», требующий создания в совете директоров эмитента комитета по аудиту во главе с независимым директором.

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

ПОРЯДОК РЕОРГАНИЗАЦИИ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА В ФОРМЕ ПРЕОБРАЗОВАНИЯ*

С. А. ПОНОМАРЕВ,
консультант по налогам и сборам

Трудовые правоотношения. В соответствии со ст. 72.1 Трудового кодекса Российской Федерации (ТК РФ) по письменной просьбе работника или с его письменного согласия может быть осуществлен перевод работника на постоянную работу к другому работодателю. При этом трудовой договор по прежнему месту работы прекращается (п. 5 ч. 1 ст. 77 ТК РФ).

В силу п. 5 ч. 1 ст. 77 ТК РФ перевод работника по его просьбе или с его согласия на работу к другому работодателю или переход на выборную работу (должность) являются основанием прекращения трудового договора.

Однако в данном случае это основание не применяется.

Согласно ч. 5 ст. 75 ТК РФ изменение подведомственности (подчиненности) организации или ее реорганизация (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) не могут являться основанием для расторжения трудовых договоров с работниками организации.

При отказе работника от продолжения работы в случаях, предусмотренных ч. 5 настоящей статьи, трудовой договор прекращается в соответствии с п. 6 ст. 77 ТК РФ.

В силу п. 6 ч. 1 ст. 77 ТК РФ отказ работника от продолжения работы в связи со сменой собственника имущества организации, с изменением подведомственности (подчиненности) организации либо ее реорганизацией (ст. 75 ТК РФ) является основанием прекращения трудового договора.

Как указано в ст. 74 ТК РФ, о предстоящих изменениях определенных сторонами условий трудового договора, а также о причинах, вызвавших необходимость таких изменений, работодатель обязан уведомить работника в письменной форме не позднее, чем за 2 мес., если иное не предусмотрено ТК РФ.

Таким образом, при реорганизации увольнения работников по общему правилу не происходит, оно производится только в случае отказа работников от продолжения работы в связи с реорганизацией организации. При этом работодатель обязан известить работников о предстоящей реорганизации не позднее, чем за 2 мес. (чтобы работники могли реализовать свое право на увольнение в связи с реорганизацией).

Дополнительно следует отметить, что если при проведении реорганизации трудовые отношения с работниками не могут быть продолжены по причине отсутствия вакантных должностей, то расторжение с ними трудового договора возможно только на основании п. 2 ч. 1 ст. 81 ТК РФ (сокращение численности или штата работников) с соблюдением всей предусмотренной для таких случаев процедуры.

Исполнение обязанностей, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ). В соответствии с подп. 4 п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели помимо обязанностей, предусмотренных п. 1 данной статьи, обязаны сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя о реорганиза-

* *Окончание.* Начало смотрите в журнале «Всё для бухгалтера». 2011. № 12 (264).

ВОПРОС — ОТВЕТ**КОНСУЛЬТАЦИИ ЭКСПЕРТОВ***Подборка по материалам
правового консалтинга ГАРАНТ*

Вопрос. При отгрузке продукции покупателю 30.06.2011 выяснилось, что продавец передал покупателю товар в количестве, превышающем указанное в договоре купли-продажи. Акт по форме № ТОРГ-2 покупатель составил 07.07.2011.

В каком периоде следует отразить изменение суммы НДС? Каков порядок отражения данной ситуации в книге продаж? Следует оформить счет-фактуру на сумму излишка или нужно внести исправления в первоначальный счет-фактуру?

Ответ. На основании акта по форме № ТОРГ-2 продавцу следует внести исправления в выставленные при отгрузке счета-фактуры (как в экземпляр продавца, так и в экземпляр покупателя), а также внести изменения в книгу продаж.

За налоговый период, в котором внесены изменения в книгу продаж (II квартал 2011 г.), налогоплательщик-продавец обязан представить в налоговый орган по месту постановки на учет уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость (НДС).

Обоснование вывода. Согласно п. 2 ст. 513 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) покупатель (получатель) обязан проверить количество и качество принятых товаров в порядке, установленном законом, иными правовыми актами, договором или обычаями делового оборота.

Если продавец передал покупателю товар в количестве, превышающем указанное в договоре купли-продажи, покупатель обязан известить об этом продавца. В случае если в разумный срок после получения сообщения продавец не распорядится соответствующей частью товара, покупатель вправе (если иное не предусмотрено договором) принять весь товар (п. 2 ст. 466 ГК РФ). Дополнительно

принятый товар оплачивается по цене, определенной для товара, принятого в соответствии с договором, если иная цена не определена соглашением сторон.

При выявлении несоответствия поставляемого товара условиям договора покупатель составляет акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей унифицированной формы № ТОРГ-2, которая утверждена постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132.

На основании акта и сообщения покупателя, полученных от покупателя, продавец принимает соответствующее решение, например, о возврате излишне переданного товара. Если же покупатель согласен принять и оплатить излишне отгруженный товар, то у продавца возникает необходимость внести исправления в учет и в первичные документы на отгрузку, а также в счет-фактуру, поскольку количество товара в них не соответствует фактически поставленному (ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Подпунктами 4.2—4.3 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденного Минфином СССР 29.07.1983 № 105 по согласованию с Центральным статистическим управлением СССР, предусмотрен следующий порядок внесения исправлений в первичные учетные документы: одной чертой зачеркиваются неправильный текст или суммы и надписываются над зачеркнутым исправленный текст или суммы. Зачеркивание производится таким образом, чтобы можно было прочесть исправленное. Исправление ошибки должно быть подтверждено подписью «исправлено» и подписью лиц, подписавших документ, а также проставлена дата исправления.

Как правильно отражать данные операции в учете?

Нужно ли начислять НДС? Можно ли списывать затраты на покупку поддонов в расходы для целей налогообложения прибыли?

Ответ. В данном вопросе не уточнено, какой основной вид деятельности у организации — производство пищевой продукции или торговля? Поэтому эксперты исходят из предположения, что организация является предприятием пищевой промышленности. Вместе с тем следует отметить, что даже если бы организация являлась «чисто» торговой, то и тогда, когда у нее появляется необходимость вести другие операции, не являющиеся ее основной деятельностью, как, например, выпуск (производство) тары, то тогда возникает необходимость вести отдельный (второй) учет по производственной схеме. В таком случае учетной политикой организации в целях бухгалтерского учета следует закрепить выбранную схему проводок.

Бухгалтерский учет. Бухгалтерский учет операций, связанных с движением тары, осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, разд. 3 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н (далее — Методические указания), Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее — План счетов).

В соответствии с п. 160 Методических указаний под тарой понимается вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.

По способу использования тара подразделяется на тару однократного использования и многооборотную.

В общем случае многооборотная тара (а поддоны именно таковыми и являются) подлежит обязательному возврату поставщику (ст. 517 ГК РФ). Поэтому для того, чтобы покупатель мог не возвращать тару, которая по своим характеристикам относится к многооборотной, это обстоятельство необходимо закрепить в договоре поставки поставщика с покупателем.

Следует иметь в виду, что ведение обособленного учета тары осуществляется в организации в том

случае, когда операции, связанные с ее обращением (приобретение, изготовление, ремонт, реализация и утилизация), имеют самостоятельный характер. Тара, поступившая от поставщиков вместе с продукцией, учитывается одновременно с оприходованием продукции (п. 178 Методических указаний).

Например, в том случае, когда в торговой организации поступившая вместе с товаром тара, согласно условиям договоров поставки, является невозвратной, не будет использоваться организацией в хозяйственной деятельности отдельно от товара и в дальнейшем будет реализована вместе с товаром, формирует фактическую себестоимость затаренного в нее товара.

Иными словами, в таком случае фактическая себестоимость приобретенного товара равна сумме, подлежащей уплате поставщику за товар и тару, без НДС (п. 6 ПБУ 5/01).

В иных случаях в соответствии с Планом счетов и п. 166 Методических указаний учет тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь) в торговых организациях и предприятиях общепита ведется на счете 41 «Товары» (субсчет 3 «Тара под товаром и порожня»), во всех остальных организациях — на счете 10 «Материалы» (субсчет 4 «Тара и тарные материалы»).

Вне зависимости от условий приобретения тары организацией (покупка или изготовление непосредственно в организации) тара принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Если тара подлежит оплате поставщику отдельно (сверх стоимости затаренной в нее продукции) по цене, указанной в договоре, то ее приход отражается проводкой:

Д-т сч. 10-4 К-т сч. 60.

Если тара поставщику отдельно не оплачивается, но может быть использована покупателем или продана, то она приходится по рыночной цене с учетом физического состояния с одновременным отнесением указанной стоимости на счета учета финансовых результатов (Д-т сч. 10-4 К-т сч. 91-1). Тара, которая не выделена отдельной строкой в товаросопроводительных документах и стоимость которой включена в цену товара, может быть оприходована на основании акта.

Учет тары на складах и подразделениях осуществляется аналогично учету материалов.

Так, приемка тары от поставщиков и покупателей, от тарных участков своей организации, отпуск тары на сторону и для упаковки товаров, а также

перемещение тары внутри организации оформляются первичными учетными документами (п. 170 Методических указаний).

Движение тары, например, в торговой организации отражается материально ответственным лицом в товарном отчете формы № ТОРГ-29 и отчете по таре формы № ТОРГ-30, утвержденным постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132 (далее — постановление № 132).

При реализации товара, когда стоимость тары покупателем оплачивается отдельно (т.е. сверх стоимости затаренного в нее товара), стоимость тары (по фактической себестоимости или учетным ценам) списывается с кредита счета 41 «Товары» (субсчет 3 «Тара под товаром и порожня») в дебет счета учета расчетов (счет 62 (76)) по мере отгрузки (отпуска) (п. 173 Методических указаний, План счетов).

В том случае, когда стоимость тары входит в продажную цену товара, т.е. покупателем отдельно (сверх стоимости товара) не оплачивается, стоимость такой тары относится в дебет счета 44 «Расходы на продажу» (п. 172 Методических указаний, План счетов).

У предприятий, занимающихся производством продукции, бухгалтерский учет расходов на упаковку зависит от того, где организована упаковка. Например, она может производиться на складе готовой продукции или может быть частью производственного процесса и осуществляется в цехе основного производства.

Если упаковка продукции осуществляется в производственных подразделениях организации, то стоимость упаковочных материалов включается в производственную себестоимость продукции (п. 172 Методических указаний):

Д-т сч. 20 К-т сч. 10-4.

Если продукция упаковывается после сдачи на склад, то стоимость упаковки включается в состав расходов на продажу:

Д-т сч. 44 К-т сч. 10-4.

Поэтому применительно к рассматриваемой ситуации движение тары в бухгалтерском учете производственной организации можно отразить следующими записями:

при приобретении товара:

Д-т сч. 10, субсчет «Тара и тарные материалы» К-т сч. 60 — принята к учету стоимость невозвратной тары (по фактической себестоимости);

Д-т сч. 19 К-т сч. 60 — учтена сумма НДС, предъявленная поставщиком товара;

Д-т сч. 68 К-т сч. 19 — принят НДС к вычету;

Д-т сч. 60 К-т сч. 51 — произведены расчеты по таре с поставщиком;

при выпуске товара (продукции):

Д-т сч. 20 К-т сч. 10, субсчет «Тара и тарные материалы» — списана стоимость невозвратной тары, включенная в стоимость выпускаемого товара (продукции).

В заключение напомним, что в любом случае выбор одного из допускаемых нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету способов учета тары и счетов бухгалтерского учета, применяемых для этой цели, должен быть указан в учетной политике организации в целях бухгалтерского учета (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (с изменением от 11.03.2009).

Налог на прибыль. В целях налогообложения прибыли стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с МПЗ, включается в сумму расходов на их приобретение (п. 3 ст. 254 НК РФ).

Во всех остальных случаях расходы по операциям с невозвратной тарой могут признаваться в составе внереализационных расходов (подп. 12 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Подпунктом 2 п. 1 ст. 254 НК РФ предусмотрено отнесение к материальным расходам приобретения материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку), полагаем, что такая форма налогового учета предназначена для организаций, изготавливающих тару (упаковку) собственными силами.

В случае, когда поддоны организацией не изготавливаются, а приобретаются у сторонних организаций, эксперты считают возможным признать затраты на их приобретение в составе расходов организации на основании подп. 12 п. 1 ст. 265 НК РФ на дату предъявления поставщиком поддонов документов, служащих основанием для произведения с ним расчетов (подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ).

**Эксперты службы
правового консалтинга ГАРАНТ
А. КАЛАШНИКОВ, В. ГОРНОСТАЕВ**