

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НЕОТФАКТУРОВАННЫХ ПОСТАВОК

Адаменко А. А. – студент

Кубанский государственный аграрный университет

Данная статья содержит в себе определение неотфактурованных поставок, принципы и методы их учета. Также в ней раскрыты вопросы, касающиеся налогообложения неотфактурованных поставок.

Неотфактурованная поставка – это материальные запасы, которые поступили в организацию без расчетных документов. Поставка будет неотфактурованной, только если продавец и покупатель заключили между собой договор, в соответствии с которым были отгружены материальные ценности.

Неотфактурованная поставка возникает в том случае, когда материальные ценности прибыли, договор с поставщиком существует, а расчетных документов к нему нет. Статьи 484 и 513 ГК РФ предусматривают обязанность покупателя принять такие ценности, даже если отсутствуют расчетные документы.

Положения этих статей основаны на статье 328 ГК РФ о встречном исполнении обязательств. В связи с этим при необоснованном отказе покупателя принять товар продавец вправе отказаться от исполнения договора с возложением на покупателя различных (невыгодных для него) имущественных последствий согласно статье 393 ГК РФ.

Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением

акта о приемке материалов. Форма применяется при количественных и качественных расхождениях, а также при расхождениях по ассортименту. Полученные без документов материальные запасы являются собственностью покупателя. Поэтому учет запасов, принадлежащих организации на правах собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления, ведется в зависимости от назначения принимаемых материальных запасов. В частности, на счетах 07 "Оборудование к установке", 10 "Материалы", 41 "Товары" и др.

Если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов, поступившие материальные запасы приходятся по рыночным ценам. В качестве рыночной цены можно использовать цену, указанную в договоре. Если же в договоре стоимость материалов не определена, то можно исходить из той цены, по которой организация обычно покупает аналогичное имущество.

После получения расчетных документов (до утверждения бухгалтерской отчетности), исходя из приведенных в них данных, корректируется стоимость материалов. Корректировку можно выполнять методами дополнительной записи (проводки) или "красного сторно". Метод дополнительной записи применяется при первоначальном занижении суммы хозяйственной операции, если при отражении в учете использовалась правильная корреспонденция счетов. В этом случае для исправления ошибки выполняют такую же проводку, но только на недостающую сумму, приложив к проводке в качестве обоснования сумм бухгалтерскую справку-расчет.

Метод "красного сторно" используется во всех иных случаях. При этом сначала надо сторнировать первоначально сделанную проводку, а затем отразить фактическую стоимость поставки на основании документов, полученных от поставщика. Если материальные запасы уже списаны в производство,

задача усложняется. Прежде всего, необходимо сравнить указанную в полученных документах цену со стоимостью, по которой материалы были оприходованы.

Самый простой вариант, если цены в расчетных документах поставщика и акте о приемке материалов совпадают. Такая ситуация возникает, если организация приняла к учету материальные запасы по цене, определенной в договоре. В расчетных документах поставщика будут указаны эти же цены.

Зачастую указанные в расчетных документах поставщика цены на материальные запасы отличаются от тех, по которым последние были приняты к учету. Если запасы уже списаны, то действия бухгалтера зависят от того, какой способ оценки материальных запасов при их выбытии выбрала организация.

Рассмотрим ситуацию, когда расчетные документы поставщика получены в месяце оприходования материальных запасов либо в следующем месяце, но до составления соответствующих регистров по приходу за прошлый месяц. В этом случае материальные запасы могут учитываться в общем порядке, то есть без отражения учетной или рыночной цены по ним. На основании этого некоторые эксперты делают вывод, что отражать стоимость неотфактурованных поставок товарно-материальных ценностей в бухгалтерском учете можно в последних числах отчетного месяца. Согласно этой точке зрения в учетных регистрах неотфактурованных поставок можно отразить только поставки, документы по которым были получены до составления бухгалтерской отчетности, а все остальные материальные запасы надо приходить, ориентируясь на даты передачи документов поставщиком. Если в организации четко налажен документооборот, то такой подход к решению задачи для бухгалтера, конечно, предпочтительнее, поскольку он упрощает ведение учета.

Если расчетные документы поступили в организацию в следующем году после представления годовой бухгалтерской отчетности, то стоимость материалов не корректируется, а задолженность перед поставщиком подлежит перерасчету. Разница, которая при этом образуется, считается прибылью (убытком) прошлых лет, выявленной в отчетном году. Поэтому ее относят к внереализационным доходам (расходам) и списывают на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

При налогообложении неотфактурованных поставок проблемы связаны с двумя налогами: налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль.

Приобретенные материальные ценности организация принимает к учету по фактической себестоимости без налога на добавленную стоимость (кроме случаев, предусмотренных Налоговым кодексом). Поэтому порядок отражения "входного" НДС зависит от того, как определена эта сумма в договоре с поставщиком. Допустим, наличие НДС в сумме договора не определено. В таком случае нет основания для ее выделения расчетным путем при получении неотфактурованной поставки. Налог следует учесть на счете 19 "НДС по приобретенным материальным ценностям", если он будет указан в поступивших расчетных документах.

Если же сумма НДС указана в договоре, то на практике используют два подхода для ее учета. Согласно первому налог отражают на счете 19 "НДС по приобретенным материальным ценностям" одновременно с принятием к учету неотфактурованной поставки.

Кредиторская задолженность поставщика товаров не занижается на сумму налога и более точно отражается в бухгалтерской отчетности. При получении расчетных документов корректируются суммы как материальных ценностей, так и налога на добавленную стоимость.

Вместе с тем возможна ситуация, когда в полученных расчетных доку-

ментах будет отсутствовать сумма НДС. Например, поставщик получил освобождение от уплаты НДС или перешел на упрощенную систему налогообложения. В этом случае налоговые вычеты по материальным ценностям, приобретенным у таких поставщиков, у покупателя не применяются.

Поэтому согласно второму подходу НДС по поставке отражают на счете 19 при получении расчетных документов от поставщика. Принять к вычету НДС по неотфактурованной поставке можно только при получении счета-фактуры от поставщика, являющегося налогоплательщиком НДС, оплаты принятых к учету материальных ценностей и при использовании их для операций, облагаемых НДС.

Материальные ценности, которые получены по неотфактурованной поставке, следует принять к налоговому учету по цене, указанной в составленном акте на приемку материалов. Эти суммы необходимо учитывать в отдельном налоговом регистре.

Вместе с тем при списании таких материальных ценностей в производство или в реализацию их стоимость не может быть учтена для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль. Дело в том, что данные затраты не удовлетворяют требованиям Налогового законодательства (расходы, уменьшающие налогооблагаемый доход, подтверждаются документально).

По мнению налоговых органов, акты о приемке не могут служить в качестве документального подтверждения расхода. Поэтому списанные ранее материальные ценности могут быть учтены в целях налогообложения прибыли только при получении расчетных документов от поставщика.