

Недостача товаров при договоре комиссии

Выявление порчи и недостачи товаров после их передачи от комитента комиссионеру, как и любая другая хозяйственная операция, подлежит своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета и подтверждается первичными документами.

Инвентаризация предмета договора комиссии

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитент) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (ст. 880 Гражданского кодекса (ГК)).

Товары, являющиеся предметом договора комиссии и поступившие к комиссионеру, до момента продажи являются собственностью комитента (п. 1 ст. 886 ГК). Комиссионер обязан обеспечить сохранность товаров, поскольку он несет ответственность за их утрату, недостачу или повреждение (п. 1 ст. 888 ГК).

Порча и недостача товаров, образующиеся в процессе хранения и отпуска товаров, как правило, выявляются в ходе инвентаризации всех активов организации независимо от их местонахождения, а также в ходе проверки активов, не принадлежащих организации, но числящихся в бухгалтерии за балансом, в т.ч. полученные на комиссию (п. 5 «Инструкции по инвентаризации активов и обязательств», утв. постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180)). Следовательно, инвентаризацию комиссионных товаров проводят как комитент, так и комиссионер. Для первого данный процесс в этом случае заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерии организаций, с данными накладных, расчетно-платежных и других документов, то есть проверка в натуре не производится.

Комиссионер устанавливает фактическое наличие товарно-материальных ценностей и сличает его с данными бухгалтерии, в результате чего может быть обнаружена порча и (или) недостача. Как уже сказано, об этом комиссионер ставит в известность комитента.

Результаты инвентаризации имущества, принадлежащего комитенту, комиссионер оформляет от-

дельными описями и сличительными ведомостями (п.п. 24, 71 Инструкции № 180).

Для привлечения комиссионера к ответственности не требуется наличия вины в утрате, недостаче или повреждении товара, так как его деятельность по договору комиссии является предпринимательской. От ответственности комиссионер может быть освобожден только в случае, если надлежащее исполнение обязательств оказалось невозможным вследствие обстоятельств непреодолимой силы (п. 3 ст. 372 ГК).

Налоговый учет

У комитента суммы неустоек (штрафов, пеней), а также причитающиеся к получению в результате применения иных мер ответственности за нарушение обязательств, включаются в состав внереализационных доходов, которые отражаются на дату, определенную плательщиком (за исключением банков) в соответствии с его учетной политикой, но не позднее даты их получения (подп. 3.5 п. 3 ст. 174 Налогового кодекса (НК)).

В состав внереализационных доходов комитент включает поступления в счет возмещения вреда в натуре, убытков, в т.ч. упущенной выгоды. Они отражаются на дату поступления независимо от способа возмещения вреда в натуре, убытков (включая оплату задолженности перед третьими лицами, зачет встречных однородных требований и иные способы) (подп. 3.6 п. 3 ст. 174 НК).

Суммы неустоек (штрафов, пеней), а также подлежащие уплате в результате применения иных мер ответственности за нарушение обязательств (за исключением предусмотренных заключенными с РБ инвестиционными договорами) включаются комиссионером в состав внереализационных расходов. Такие расходы отражаются на дату, определенную плательщиком (за исключением банков) в соответствии с его учетной политикой, но не ранее даты их признания в бухгалтерии (подп. 3.1 п. 3 ст. 175 НК).

Расходы по возмещению вреда в натуре, убытков (в т.ч. упущенной выгоды), за исключением расходов, указанных в подп. 3.1 п. 3 ст. 175 НК, если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, у комиссионера включаются в состав внереализационных расходов, отражаемых на дату составления уполномоченными органами документов, подтверждающих, что виновные лица не были установлены или суд отказал во взыскании с них (подп. 3.13 п. 3 ст. 175 НК).

Выбытие товаров по причине недостачи, а также возмещение утраты комиссионером не признается реализацией и не облагается НДС (п. 1 ст. 31, подп. 1.1 п. 1 ст. 115 НК). Однако суммы НДС по утраченным товарам в учете комитента вычету не подлежат (подп. 24.15 п. 24 ст. 133 НК). Под утратой понимается потеря (включая недостачу, хищение, бой) товаров при хранении, транспортировке и (или) реализации, в т.ч. сверх норм естественной убыли, установленных законодательством, а при их отсутствии – сверх норм, установленных руководителем по согласованию с собственником, общим собранием участников, членов потребительского общества или лицом, ими уполномоченным. В ином случае такие потери признаются сверхнормативными.

Налоговые вычеты у плательщика подлежат уменьшению на принятые им ранее к вычету суммы НДС по товарам, указанным в ч. 1 подп. 24.15 п. 24 ст. 133 НК. В случае когда невозможно определить размер ранее принятой к вычету суммы НДС, установить факт совершения операций, указанных в ч. 6 подп. 24.15 п. 24 ст. 133 НК, налоговые вычеты у плательщика подлежат уменьшению в размере 20% от стоимости утерянных товаров.

Уменьшение налоговых вычетов производится в том отчетном периоде, в котором произошла порча, утрата товаров. Дата определяется как день составления документа, подтверждающего данные события. Если порча, утрата товаров установлены при проведении инвентаризации, то уменьшение налоговых вычетов производится в том отчетном периоде, в котором результаты этого процесса подлежат отражению в учете в соответствии с законодательством (подп. 24.15 п. 24 ст. 133 НК).

Налоговым кодексом не предусмотрено создание ЭСЧФ в случаях восстановления вычетов по недостачам (порче) товаров. Для сумм уменьшения налоговых вычетов в разделе IV ч. I декларации по НДС существуют отдельные строки. Так,

в строке 6.3, среди прочего, отражаются суммы уменьшения налоговых вычетов при порче, утрате товаров. Делать это нужно в ситуации, когда в полученных от поставщика товаров ЭСЧФ, подписанных ЭЦП плательщика, в отношении «восстанавливаемых» сумм НДС не указан признак «Не подлежит вычету». При этом строка 6.3 входит в показатель строки 6 (подп. 18.7 п. 18, ч. 1 подп. 18.10 п. 18 «Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок», утв. постановлением МНС 03.01.2019 № 2 (далее – Инструкция № 2)). Таким образом, в общем случае «восстанавливаемые» при порче, утрате товаров суммы НДС указываются в строке 6.3 (и, соответственно, в строке 6) раздела IV ч. I декларации по НДС. Если же данные условия соблюдены, «восстанавливаемые» суммы налога в строке 6.3 не отражаются. В таком случае суммы НДС не показываются и по строкам 1, 1а, 1.1–1.3.1 раздела IV ч. I декларации по НДС (подп. 18.10 п. 18 Инструкции № 2).

Вопросы бухучета

В соответствии с п. 36 «Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета», утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50), комитент учитывает товары, переданные комиссионеру, на сч. 45 «Товары отгруженные». Их стоимость отражается по Д-ту сч. 45 «Товары отгруженные» и К-ту сч. 41 «Товары». При отражении выручки от реализации отгруженной продукции, товаров либо при поступлении извещения комиссионера о реализации переданных ему товаров суммы, учтенные на сч. 45 «Товары отгруженные», списываются с этого счета в Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Комиссионер учитывает товары, принятые от комитента, на забалансовом сч. 004 «Товары, принятые на комиссию», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором комиссии. Продукты учитываются по стоимости, указанной в первичных учетных документах. Аналитический учет по данному сч. 004 ведется по видам товаров и комитентам (п. 82 Инструкции № 50).

Для обобщения информации о движении сумм по недостачам и потерям от порчи материалов, товаров, иных запасов, основных средств и другого имущества, выявленным в процессе его заготовле-

ния, хранения и реализации, кроме потерь имущества в результате стихийных бедствий, предназначен сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

Фактическая себестоимость (в организациях, осуществляющих торговую, торгово-производственную деятельность, – стоимость по розничным ценам при ведении бухгалтерского учета товаров по этим ценам) недостающих товаров, иных запасов отражается по Д-ту сч. 94 и К-ту сч. 41 «Товары».

При установлении виновных лиц суммы недостач и потерь от порчи имущества сверх норм естественной убыли отражаются по Д-ту сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсч. 73-2 «Расчеты по возмещению ущерба») и К-ту сч. 94.

Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающего имущества, показанной на сч. 94, отражается по Д-ту сч. 73 (субсч. 73-2) и К-ту сч. 90, сч. 91 «Прочие доходы и расходы» (п. 73 Инструкции № 50).

Расчеты по претензии, предъявленной комиссионеру, отражаются на субсч. 76-3 «Расчеты по претензиям», аналитический учет по которому ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям (п. 59 Инструкции № 50).

В бухгалтерском учете уменьшение «входного» НДС, ранее принятого к вычету, отражается сторнировочной записью по Д-ту сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» и К-ту сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» (п. 4 «Инструкции по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость», утв. постановлением Минфина от 30.06.2012 № 41, п. 21 Инструкции № 50). Восстановленный НДС как дополнительные потери организации, вызванные утратой продукции, относят на увеличение суммы недостачи по Д-ту сч. 94 в корреспонденции со сч. 18 (п.п. 4, 21, 73 Инструкции № 50). Фактическую себестоимость недостающей продукции и НДС, учтенные на сч. 94, предъявляют к возмещению комиссионеру (п. 73 Инструкции № 50).

Пример. Комитент по договору комиссии передал комиссионеру для реализации 30 единиц товара по продажной стоимости 456 руб. с НДС за единицу. Учетная стоимость единицы переданного товара у комитента – 350 руб. Комиссионером при проведении инвентаризации была выявлена недостача 4 единиц полученного товара. Виновные

лица не установлены. В соответствии с договором комиссии сумма ущерба определяется в соответствии с продажной стоимостью товара. Также комиссионер уплачивает штрафные санкции в размере 10% продажной стоимости утерянного товара и суммы уменьшения налоговых вычетов по НДС комитента. Суммы ущерба, штрафных санкций и уменьшения налоговых вычетов по НДС перечислены комиссионером на расчетный счет комитента в месяце выявления недостачи.

Содержание операции	Сумма	Д-т сч.	К-т сч.
Учет у комитента	10 500	45	41
Переданы товары комиссионеру для реализации (350 x 30)	1400	94	45
Отражается недостача товаров, переданных комиссионеру (350 x 4)	1400	76-3	94
Отражена задолженность комиссионера по возмещению причиненных убытков в части учетной стоимости товаров	424	76-3	90-7
Отражен доход комитента, связанный с получением возмещения ущерба от комиссионера в сумме разницы между продажной и учетной стоимостью товаров без НДС (456 x 4 – 350 x 4)	280	68-2	18
Восстановлены вычеты по НДС, приходящиеся на недостающие товары (350 x 4 x 20 / 100)	280	76-3	18
Предъявлена к возмещению сумма уменьшения налоговых вычетов по НДС (350 x 2 x 20 / 100)	45,60	76-3	90-7
Отражены причитающиеся к получению штрафные санкции (456 x 4 x 10 / 100)	2149,60	51	76-3
Поступили денежные средства от комиссионера в счет погашения ущерба, штрафных санкций и суммы уменьшения налоговых вычетов по НДС (1400 + 424 + 280 + 45,60)	13 680	004	
Учет у комиссионера	1824		004
Оприходованы товары, полученные от комитента (456 x 30)	2104	90-10	76
Списывается стоимость утерянных товаров (456 x 4)	45,60	90-10	76
Отражена подлежащая возмещению комитенту сумма ущерба по продажным ценам и сумма уменьшения налоговых вычетов комитента (456 x 4 + 280)	2149,60	76	51
Отражается сумма штрафных санкций			
Перечислены денежные средства в возмещение ущерба, причиненного комитенту, и штрафные санкции (2104 + 45,60)			

СЕРГЕЙ КОЗЫРЕВ,

аудитор, налоговый консультант,
кандидат экономических наук