

# Транзитная торговля товарами

С развитием интернета все большее распространение получает торговля, при которой продавец осуществляет продажу товара непосредственно со складов поставщиков и изготовителей. Традиционно такой тип реализации именуется транзитной торговлей. Как показывает практика, при ее осуществлении у организаций возникает немало вопросов. Чтобы ответить на некоторые из них, обратимся к нормам национального законодательства и практике хозяйственной деятельности.

## Схемы и особенности учета

К формам торговли некоторые специалисты относят и транзитную. Однако это неправильно, поскольку формы оптовой торговли законодательством не определены, а формы розничной регламентируются постановлением МАРТ от 28.06.2019 № 56 «О классификации форм розничной торговли» и ее не включают.

Ряд специалистов утверждает, что транзитную торговлю может вести только собственник реализуемых товаров. В основе таких операций лежат договоры поставки, которые заключаются торговой организацией как с продавцом, так и с конечным покупателем. При этом в рамках первого договора торговое предприятие выступает как покупатель, в рамках второго – как продавец.

Очевидно, что при таком подходе транзитные поставки не являются посредническими операциями, поскольку в договорах купли-продажи каждая из сторон действует от своего имени и за свой счет.

Данный подход спорный. Нередки ситуации, когда товар реализуется посредником, например комиссионером, который согласно условиям договора комиссии может действовать от своего имени, но за счет комитента (абз. 1 п. 1 ст. 880 Гражданского кодекса (ГК)). При этом посредник для конечного покупателя является продавцом, поскольку свои взаимоотношения со вторым комиссионером осуществляет по договору купли-продажи товара (абз. 2 п. 1 ст. 880 ГК).

Учитывая изложенное, можно сделать вывод, что транзитная торговля способна осуществляться не только собственниками товара, но и посредниками, занимающимися продажей от своего имени. В таких случаях они продают со склада собственника, что и обуславливает возможность признания подобных торговых операций транзитной торговлей.

Иными словами, транзитная торговля не связана с правом собственности на реализуемый продавцом товар, потому применение такого понятия возможно, с нашей точки зрения, также к комиссионерам или иным посредникам, реализующим товар от своего имени со склада собственника товара, который заключил с посредником договор на его реализацию третьим лицам.

Поскольку посредник совершает сделки с третьими лицами от своего имени, таким же образом должны быть оформлены все необходимые документы: договор, накладные, счета-фактуры и др.

Что касается бухгалтерского учета транзитных операций, то в соответствии с общими подходами, применяемыми в Беларуси, он напрямую зависит от права собственности на реализуемый продавцом товар.

Если такой товар является собственностью продавца, то он в обязательном порядке должен показываться в балансовом учете последнего, если нет – балансовый учет такого товара не ведется.

Отметим, что методика отражения в бухучете посредника, в частности, комиссионера, товарных операций, по которым первый не является собственником продаваемых товаров, зависит также и от того, участвует он в расчетах между собственником товара (комитентом) и покупателем или нет.

Очевидно, что при осуществлении транзитной торговли возникает вопрос о целесообразности учета такого товара у комиссионера вообще, поскольку он не является собственностью комиссионера и к последнему не поступает.

Полагаем, что смысла в забалансовом учете товара, реализуемого комиссионером транзитом со

склада комитента, у комиссионера нет. Более того, так как до момента реализации он не покидает склада комитента, товаросопроводительные документы не оформляются. Соответственно, у комиссионера нет оснований для приемки товара к себе на учет.

Это следует из норм «Инструкции о порядке заполнения товарно-транспортной накладной и товарной накладной», утв. постановлением Минфина от 30.06.2016 № 58, согласно которым накладные заполняются организациями для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя и (или) принятия к учету у грузополучателя.

Если при транзитной торговле право собственности на товар переходит к продавцу, реализующему его конечному покупателю, это обуславливает необходимость оформления накладных на передачу продукта новому собственнику, несмотря на то, что он не перемещается на его склад. В таком случае поступление и движение товаров отражаются в учете в таком же порядке, как если бы товар был получен на склад продавца.

Таким образом, для транзитной торговли в зависимости от права собственности на реализуемый товар характерны два основных варианта:

**1 (классический):** продавец является собственником реализуемого конечному покупателю товара. При этом и с первоначальным продавцом, и с конечным покупателем продавец, реализующий товары транзитом, работает по договорам купли-продажи;

**2 (с участием продавца-посредника):** продавец собственником не является. При этом с последним продавец-транзитер работает по договору комиссии или иному посредническому договору, с конечным покупателем – по договору купли-продажи.

Варианты транзитной торговли, а также присущие им особенности обобщены в таблице 1.

## Транспортные расходы

Осуществление транзитной торговли напрямую связано с транспортными расходами (ТР), поскольку товар реализуется конечному покупателю, минуя склады продавца, которых у него может и не быть.

Нормативные документы, регламентирующие ведение бухгалтерского учета, не содержат конкретных указаний по учету ТР при осуществлении транзитной торговли.

В силу того что отгрузка товаров конечному покупателю осуществляется непосредственно со складов поставщика, при транзитной торговле в ряде случаев сложно сказать, с чем связаны транспортные расходы продавца-транзитера – с приобретением товаров или их реализацией.

Принимая во внимание общепринятые подходы к учету подобных расходов, торговые организации, осуществляющие транзитную торговлю, могут проводить их как связанные с приобретением либо реализацией товаров.

Кроме того, как вариант, может быть оговорен порядок распределения транспортных затрат продавца.

**ТАБЛИЦА 1. ВАРИАНТЫ ТРАНЗИТНОЙ ТОРГОВЛИ И ПРИСУЩЕ ИМ ОСОБЕННОСТИ**

Варианты транзитной торговли	Кем является продавец	Договоры на движение товаров транзитом от продавца до конечного покупателя	С кем конечный покупатель рассчитывается за товар	Условная классификация формы торговли	Кто обеспечивает доставку товара конечному покупателю*
1	Собственник товара	Договор купли-продажи товара с первоначальным продавцом, договор купли-продажи товара с конечным покупателем	С собственником товара	Классическая форма транзитной торговли	Собственник товара, конечный покупатель (как определено в договоре купли-продажи)
2	Посредник (не собственник товара)	Посреднический договор (комиссии, консигнации, поручения, др.), заключаемый между посредником и собственником товара; договор купли-продажи товара, заключаемый между посредником (продавцом товара) и конечным покупателем	С посредником (не собственником товара)	Транзитная торговля с участием посредника в расчетах	Посредник, конечный покупатель (как определено в договоре купли-продажи)
			С собственником товара	Транзитная торговля без участия посредника в расчетах	

\* Доставка товара конечному покупателю может обеспечиваться как силами самой организации, на которую договором возложены обязанности по доставке, так и силами привлеченных для этого сторонних транспортных компаний.

В любом случае *избранный торговой организацией порядок учета транспортных расходов должен оговариваться в ее учетной политике.*

Расходы, связанные с приобретением товаров в соответствии с общепринятым порядком, либо относятся на увеличение их стоимости, либо учитываются отдельно с последующим распределением в установленном законодательством порядке. Конкретный порядок учета транспортных расходов, связанных с приобретением товаров, определяется в учетной политике.

Возможность включения затрат, непосредственно связанных с приобретением товаров, в состав расходов на реализацию или на увеличение стоимости оговорена, в частности, письмом Минфина от 06.01.2012 № 15-1-18/15-1.

Если торговая организация закрепит в учетной политике отнесение расходов, связанных с приобретением товаров, на увеличение их стоимости, последняя будет определяться путем суммирования их стоимости, указанной в первичных учетных документах, и фактически произведенных затрат, связанных с их приобретением. В бухучете их следует отражать записью: Д-т сч. 41 «Товары» – К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Транспортные затраты, связанные с приобретением товаров, которые согласно учетной политике не включаются в цену покупки продуктов, учитываются на отдельном субсч. сч. 44 «Расходы на реализацию» и по окончании каждого месяца подлежат распределению. При этом оно должно производиться пропорционально двум объектам – товарам реализованным (расходы на реализацию, относящиеся к отчетному периоду) и оставшимся непроданными (расходы на реализацию, относящиеся к следующему отчетному периоду). Это указано, в частности, в п. 5.3 «Методических указаний по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания», утв. приказом Минторга от 20.09.2002 № 86.

**Основным условием для обеспечения пропорционального распределения транспортных расходов, связанных с приобретением товаров, является сопоставимость цен реализованных и нереализованных товаров.** Субъект хозяйствования вправе предусмотреть в учетной полити-

ке порядок распределения таких расходов пропорционально стоимости товаров по продажным или покупным ценам, по ценам с учетом НДС или без НДС, но при обязательном соблюдении одинакового принципа при оценке реализованных товаров и оставшихся непроданными на конец месяца.

Рассмотрим форму и алгоритм расчета сумм транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров и подлежащих списанию на реализацию, с использованием в качестве базы распределения цены приобретения товаров без НДС.

Сумма ТР, связанных с приобретением товаров:

- 1) остаток ТР на начало месяца (сальдо начальное по указанной статье сч. 44);
- 2) ТР за месяц (оборот по Д-ту сч. 44 указанной статьи);
- 3) итого (1 + 2).

Покупная стоимость товаров (без НДС):

- 4) реализовано за месяц (Д-т сч. 90-4 – К-т субсчетов 41-1, 41-2 по ценам приобретения);
- 5) остаток товаров на конец месяца (сальдо по субсчетам 41-1, 41-2 по ценам приобретения);
- 6) итого (4 + 5).
- 7) Средний % ТР ( $3 / 6 \times 100$ ).
- 8) Сумма ТР на остаток товаров ( $5 \times 7 / 100$ ).
- 9) Сумма ТР, подлежащих списанию на реализацию товаров (Д-т сч. 90-6 – К-т сч. 44) (3 – 8).

Точность, с которой рассчитывается средний процент транспортных расходов, с помощью которого, в свою очередь, осуществляется расчет их сумм, приходящихся на реализованные в отчетном периоде товары, и на остаток нереализованных на конец месяца, оговаривается в учетной политике.

Списание расчетной суммы транспортных расходов, связанных с приобретением товаров, приходящейся на стоимость реализованных в отчетном периоде товаров, отражается следующей записью: Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсч. 90-6 «Расходы на реализацию» – К-т сч. 44 «Расходы на реализацию».

Сумма транспортных расходов, приходящаяся на остаток нереализованных на конец месяца товаров, переносится на следующий месяц и учиты-

вается при распределении первых в следующих месяцах.

Расчет сумм транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров и подлежащих списанию на реализацию, производится ежемесячно без нарастающего итога.

Очевидно, что отнесение ТР, связанных с приобретением товаров, на увеличение стоимости последних возможно только в тех случаях, когда продавец учитывает их у себя на балансе, т.е. когда является собственником реализуемого товара.

Если это не так, то такой товар находится у него за балансом и, соответственно, увеличение его стоимости на величину транспортных расходов, связанных с приобретением, невозможно.

Указанное относится к посредникам, реализующим товар по договорам комиссии, консигнации, поручения и иным подобным договорам, по которым эти посредники не являются собственниками товара.

Также в отношении посредников, реализующих товар не со своих складов (транзитом), невозможно говорить о распределении ТР, связанных с приобретением товара, на остаток товаров на складе на конец отчетного периода и на реализованный, поскольку он числится на балансе его собственника.

В итоге для транзитных операций в случае, когда продавец товара конечному покупателю не является собственником реализуемого товара, следует говорить исключительно о транспортных расходах, связанных с реализацией товаров. Соответственно, в таких случаях понесенные продавцом транспортные расходы – если они не возмещаются собственником товара – подлежат списанию в расходы на реализацию в полном объеме.

Если расходы по доставке товара возмещаются посреднику собственником товара, то они являются возмещаемыми, и в их отношении у посредника должен быть организован соответствующий учет с принятием во внимание особенностей, оговоренных письмом МНС от 23.03.2018 № 2-2-10/00541 (далее – письмо МНС от 23.03.2018).

Обязанность собственника товара возмещать посреднику, в частности комиссионеру, понесен-

ные последним расходы по доставке товаров комитента конечному покупателю следует из ст. 891 ГК, согласно которой помимо уплаты комиссионного вознаграждения, предусмотренного ст. 881 ГК, комитент обязан возмещать комиссионеру израсходованные им на исполнение поручения суммы.

Если продавец товара учитывает транспортные расходы при транзитной торговле как связанные с реализацией товара, то их учет следует вести на сч. 44 «Расходы на реализацию» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов (п. 35 «Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета», утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50).

В данном случае и списывать такие расходы следует в полной сумме в Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсч. 90-6 «Расходы на реализацию» (за исключением транспортных затрат, связанных с приобретением товаров и относящихся к товарам, оставшимся на конец месяца нерезализованными, если данные транспортные затраты не включаются в стоимость приобретения товаров в соответствии с принятой учетной политикой) (п. 12 «Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов», утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102).

Рассматривая вопросы транзитной доставки товаров конечным покупателям, следует отметить, что она может осуществляться как продавцом товара, который может использовать для этого собственный или привлеченный транспорт, так и организацией, со склада которой выполняется транзитная поставка конечному покупателю. Кроме того, это может сделать и сам покупатель.

*Если продавец осуществляет доставку товара конечному покупателю собственными силами, ее стоимость может включаться в стоимость товара (если продавец товара является его собственником и товар учитывается у него на балансе). Как правило, подобная ситуация имеет место при поставках товаров оптовыми продавцами.*

В таком случае оплачиваемая покупателем стоимость продукта с включенной в нее стоимостью доставки формирует у продавца выручку от реализации товаров, а затраты, связанные с доставкой, включаются в состав расходов на реализацию (при

условии, что продавец не осуществляет деятельность по оказанию транспортных (транспортно-экспедиционных) услуг)).

В розничной торговле при реализации продавцом товаров с доставкой их покупателю собственными силами в выручку от реализации (при отсутствии отдельного договора на доставку) включается стоимость как товара, так и доставки, предъявляемая продавцом к возмещению сверх стоимости товара. Расходы по доставке товаров покупателю, произведенные собственными силами продавца, включаются в его затраты по оказанию услуг.

**Субъектами хозяйствования должен быть организован раздельный учет выручки от реализации товаров и выручки от оказания услуг.**

Для отражения затрат, связанных последним, субъектами хозяйствования должен быть обеспечен раздельный учет на сч. 20 «Основное производство».

Если при реализации товаров продавец обязуется организовать доставку товара до покупателя и в отсутствие собственного транспорта привлекает третьих лиц, заключая договор на оказание транспортных услуг, то в договоре купли-продажи продавец может обязать покупателя возместить понесенные транспортные расходы.

В таком случае, если продавец предъявляет к возмещению сумму, равную стоимости транспортных услуг, оплаченных или подлежащих

оплате им по договору с транспортной организацией, то обороты по возмещению покупателем таких услуг не включаются ни в выручку, ни в прочие доходы по текущей деятельности продавца товара.

Также сумма оплаты непосредственно продавцом транспортных услуг не учитывается у продавца ни в составе затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг), ни в составе прочих расходов по текущей деятельности, поскольку в такой ситуации усматриваются признаки посредничества в интересах третьих лиц – покупателя (письмо МНС от 23.03.2018).

Особенности налогового учета возмещаемых расходов, а также нормы законодательства по бухгалтерскому учету обуславливают особый порядок учета таких расходов у продавца. При возмещении ему покупателем стоимости услуг по доставке товара у продавца не возникает ни увеличение, ни уменьшение экономических выгод.

**Соответственно, суммы, подлежащие возмещению, в бухгалтерии продавца отражаются с использованием счетов учета расчетов.**

Аналогичный порядок учета возмещаемых расходов распространяется также на посредников (комиссионеров, консигнаторов и иных аналогичных лиц).

Особенности учета и списания транспортных расходов при осуществлении транзитной торговли обобщены в таблице 2.

**ТАБЛИЦА 2. УЧЕТ И СПИСАНИЕ ТРАНСПОРТНЫХ РАСХОДОВ**

Продавец, реализующий товар конечному покупателю транзитом	Транспортные расходы*	
	связанные с приобретением товара	связанные с реализацией товара
Продавец является собственником товара	1. Относятся на увеличение стоимости товара	В полном объеме списываются в расходы на реализацию
	2. На стоимость товара не относятся, распределяются на реализованные товары и остаток нерезализованных товаров	
Продавец не является собственником товара (комиссионер, консигнатор и т.п.)	На увеличение стоимости товара не относятся, на реализованные товары и остаток нерезализованных товаров не распределяются, т.к. товар учитывается за балансом	Подлежат возмещению собственником товара (комитентом, консигнантом и т.п.). Если собственником товара не возмещаются, списываются на финансовый результат

\* Понесенные транспортные расходы в отношении продавца, который является собственником товара, могут распределяться в порядке, установленном в его учетной политике, на расходы, связанные с приобретением товаров, и расходы, связанные с их реализацией, с последующим списанием распределенных транспортных расходов в соответствии с законодательством.

**СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,**  
партнер ЗАО «АудитКонсульт»,  
аудитор, доктор экономических наук, профессор