

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-60-72

УДК 657.1(045)

JEL M40, M41

Современный подход к теории и практике учета неотфактурованных поставок

А.С. Рыбакина, Д.Х. Бухарова, Н.В. Шарапова

Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье рассматривается учет материальных запасов, поступивших в компанию без документального сопровождения. Авторами настоящего исследования поставлена **цель** — предложить обоснованную с точки зрения теоретического, нормативного и практического аспектов методику отражения подобных неотфактурованных поставок в системе бухгалтерского учета, поскольку действующие официальные отраслевые рекомендации не дают четких пояснений таким хозяйственным операциям. В ходе работы было рассмотрено содержание понятия «неотфактурованные поставки», история его возникновения и современная трактовка в теории и практике хозяйственной деятельности организации. Современное состояние учета на предприятиях характеризуется тенденцией к оптимизации расходов на его ведение путем применения рациональных инструментов в области внутреннего контроля, сохранности материальных ресурсов, формирования данных для налогового учета, сбора и обобщения статистической сведений и т.д. Соответственно, актуальным становится создание универсальной учетно-аналитической базы, используемой для целей управления экономическими объектами предприятия. Данное обстоятельство — важный критерий и при организации учета неотфактурованных поставок. Авторами исследования были использованы такие **методы**, как системный подход, анализ и синтез, абстрагирование и моделирование. Анализ проблемы и поиск оптимальных решений проведены на основе требований нормативных актов и методов теории бухгалтерского учета. Материал статьи может быть использован при создании учетной политики предприятия, подготовке локальных актов, регламентирующих хозяйственный учет движения материальных ценностей и их сохранность. **Результаты** изученного вопроса направлены на обеспечение эффективности деятельности и устойчивого развития хозяйствующих субъектов.

Ключевые слова: материальные запасы; учетно-аналитическое обеспечение; учетная политика; документация; взаиморасчеты; складской учет; материальная ответственность; внутренний контроль

Для цитирования: Рыбакина А.С., Бухарова Д.Х., Шарапова Н.В. Современный подход к теории и практике учета неотфактурованных поставок. *Учет. Анализ. Аудит* = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(3):60-72. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-60-72

ORIGINAL PAPER

A Modern Approach to the Theory and Practice of Accounting for Uninvoiced Supplies

A.S. Rybakina, D.Kh. Bukharova, N.V. Sharapova

Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russia

ABSTRACT

The article discusses the accounting of inventories received by the company without documentary support. The authors of this study set a goal — to propose a method that is justified from the point of view of theoretical, normative and practical aspects for reflecting such uninvoiced supplies in the accounting system, since the current official industry recommendations do not provide clear explanations for such business transactions. In the course of the work, the content of the concept of “uninvoiced supplies”, the history of its origin and modern interpretation in the theory and practice of the organization’s economic activity were examined. The current state of accounting at enterprises is characterized by a tendency to optimize the costs of its maintenance through the use of rational tools in the field of internal control, safety of material resources, generation of data for tax accounting, collection and synthesis of statistical information,

© Рыбакина А.С., Бухарова Д.Х., Шарапова Н.В., 2024

etc. Accordingly, the creation of a universal accounting and analytical base used for the purposes of managing the economic objects of an enterprise becomes relevant. This circumstance is an important criterion when organizing the accounting of uninvoiced supplies. The authors of the study used methods such as a systems approach, analysis and synthesis, abstraction and modeling. The analysis of the problem and the search for optimal solutions were carried out on the basis of the requirements of regulations and methods of accounting theory. The material in the article can be used when creating an enterprise's accounting policy, preparing local acts regulating economic accounting of the movement of material assets and their safety. The results of the studied issue are aimed at ensuring the efficiency of activities and sustainable development of business entities.

Keywords: inventories; accounting and analytical support; accounting policy; documentation; mutual settlements; inventory control and accounting; material liability; internal control

For citation: Rybakina A.S., Bukharova D.Kh., Sharapova N.V. A modern approach to the theory and practice of accounting for uninvoiced supplies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(3):60-72. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-60-72

ВВЕДЕНИЕ

Неофактурованными считаются поступившие в организацию материальные запасы, по которым отсутствуют соответствующие расчетные документы. В современных условиях учет таких ресурсов играет важную роль в эффективном управлении предприятием. Надлежащий контроль за их поступлением и использованием способствует оптимизации процессов производства и снижению себестоимости продукции [1].

Причиной того, что необходимая документация по поставкам материальных ценностей отсутствует, могут быть различными, включая недочеты в логистических процессах, отсутствие контроля со стороны поставщиков или допущенные при формировании первичных учетных документов ошибки [2].

Неимение подобной фактуры может стать серьезной проблемой для бизнеса, особенно при наличии на предприятии большого объема операций по движению запасов.

Во-первых, это затрудняет контроль над ресурсами и их складированием. Без строгого учета как поставок, так и расхода сырья и материалов появляется риск возникновения их недостатка или избытка, что приводит к неэффективному использованию запасов и снижению прибыли.

Вторая по счету и одна из наиболее значимых проблема, с которой компании сталкиваются в процессе работы, заключается в учете поставок сырья и материалов, не отраженных в фактурах.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Определение объекта учета

Официальное упоминание о неофактурованных поступлениях представлено в пояснениях к счету № 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчика-

ми» Инструкции к Плану счетов, утвержденной в 2000 г.¹

В соответствии с данным определением неофактурованные поставки относятся к товарам, работам и услугам, на которые не поступили расчетные документы от поставщиков или подрядчиков, из чего следует, что неофактурованными могут оказаться не только товарно-материальные ценности, но и (наравне с ними) услуги и работы, полученные предприятием.

Однако наиболее значимым для учета и контроля всегда считались именно материальные ценности, появившиеся в организации без документального сопровождения. И это обосновывается такими обстоятельствами, как материальная ответственность в местах хранения и необходимость использования материалов в производственном процессе, а товаров — в товарообороте.

В Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утративших силу в 2021 г.)² присутствовала глава, раскрывающая идентификацию, документальное оформление и бухгалтерское отражение неофактурованных поставок ценностей [3]. Нормативный документ служил для пояснений и дополнений ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утратил силу с 2021 г.)³.

¹ Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/

² Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.10.2016) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/

³ Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерско-

Во вступившем в силу с 2021 г. стандарте ФСБУ 5/2019⁴ неотфактурованные поставки уже не упоминаются, отсутствует и информация об регулировании их учета [4].

В Методических указаниях по инвентаризации, утвержденных приказом Минфина от 13.06.1995 № 49⁵, говорится о проведении инвентаризации расчетов с поставщиками по неотфактурованным поставкам. Однако в новом стандарте по инвентаризации ФСБУ 28/2023⁶, который вступит в силу в 2025 г., они не упоминаются.

Следует ли из этого, что в процессе снабжения более нет подобных фактов хозяйственной деятельности?

Недопущению на предприятии неотфактурованных поставок в определенной мере способствовал электронный документооборот, применяемый в строгом соответствии с нормативными требованиями [5, 6], однако переход на него на данном этапе не является обязательным условием при оформлении отношений с контрагентами. Стоит отметить, что документы, полученные посредством электронной почты, есть не более, чем обмен информацией между партнерами, и они не считаются частью электронного документооборота.

В настоящее время, несмотря на вышеотмеченные факты, все-таки возникают поставки, не сопровождаемые идентифицирующими их фактурами. Решение отсрочить бухгалтерские записи до поступления документов противоречит правилам сплошного и своевременного отражения всех хозяйственных фактов, так как означает непризнание контролируемого предприятием

актива⁷ и свидетельствует о недостоверности отчетности [7, 8].

Отражение в бухгалтерском учете

Отсутствие в ФСБУ 5/2019 любого упоминания неотфактурованных поставок восполняется через применение положений других стандартов бухгалтерского учета.

При обнаружении таких поставок в учете следует применять нормы ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»⁸, в соответствии с пунктом 2 которых при получении документов от поставщика меняется стоимость товаров. Разница в оценках должна быть включена в доходы или расходы на дату появления новой информации [9].

В рекомендациях Национального негосударственного регулятора бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (далее — НРБУ БМЦ) от 25.02.2011 № р-18/2011 КпР «Неотфактурованные поставки»⁹ разъясняется, что отсутствие или неполнота документов на полученный товар может сказаться на количественных данных учета, однако, не влияет на необходимость отражения неотфактурованных поставок. Данное уточнение указывает на требование постановки на учет поступившего имущества.

Неотфактурованные поставки подлежат регистрации в системе бухгалтерского учета на тех же счетах, что и основные. Для определения стоимости неотфактурованной поставки могут быть использованы следующие источники информации: договор и его приложения (спецификации, другие документы); данные предыдущих поставок (если таковые имеются); переписка с поставщиком, в которой указываются условия поставки, и прочие информационные источники.

Рассмотрим следующий пример: некая организация В, занимающаяся производством, заключила с организацией Х договор на поставку партии мате-

му учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/

⁴ Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/

⁵ Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/

⁶ Приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_443995/?ysclid=luh9yke9vc119494566

⁷ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/

⁸ Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений»». ПБУ 21/2008. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/

⁹ Рекомендация Р-18/2011-КпР «Неотфактурованные поставки». Принята Комитетом по рекомендациям 25.02.2011. URL: <http://bmcenter.ru/Files/RZ-11-04?ysclid=lu77e7gn1n518470979>

риалов на сумму 1332 тыс. руб. При этом их рыночная стоимость составляет 1056 тыс. руб.

Отгрузка в адрес организации была осуществлена в октябре. При приемке материалов оказалось, что расчетные документы поставщика отсутствуют. В этом же месяце материалы передали в производство. Необходимые документы поступили:

- 1-й вариант — в начале декабря текущего года;

- 2-й вариант — после составления годовой бухгалтерской отчетности.

Исходя из этого, покажем отражение на счетах бухгалтерского учета неотфактурованной поставки (табл. 1).

Данный пример был исследован с точки зрения учета поступления сырья и материалов непосредственно на счет № 10 «Материалы».

Таблица 1 / Table 1

Бухгалтерский учет неотфактурованных поставок / Accounting for unbilled deliveries

Вариант 1 / Option 1				Вариант 2 / Option 2			
Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание операции
Поступление материалов без расчетных документов							
10	60	880 000	Учтены материалы по рыночной цене	10	60	880 000	Учтены материалы по рыночной цене
19	60	176 000	Учен НДС с рыночной цены материалов	19	60	176 000	Учен НДС с рыночной цены материалов
20	10	880 000	Материалы переданы в производство	20	10	880 000	Материалы переданы в производство
Поступление расчетных документов							
10	60	880 000	Сторно ранее принятой поставки	91.2	60	230 000	Отражен убыток прошлых лет (на сумму превышения фактической стоимости материалов над рыночной)
19	60	176 000	Сторнирован НДС				
20	10	880 000	Сторнирована стоимость материалов, переданных в производство				
10	60	1 110 000	Учтены материалы по стоимости согласно расчетным документам	19	60	176 000	Сторнирован НДС
19	60	222 000	Учен НДС с стоимости материалов согласно расчетным документам	19	60	222 000	Учен НДС с стоимости материалов согласно расчетным документам
68	19	222 000	НДС принят к вычету	68	19	222 000	НДС принят к вычету
20	10	1 110 000	Материалы переданы в производство				

Источник / Source: составлено авторами на основе Плана счетов бухгалтерского учета / compiled by the authors based on Chart of Accounts.

Предприятие имеет возможность использовать для этой цели счета № 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и № 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Отметим, что такой способ учета поступления материальных ценностей — это выбор предприятия, закрепляемый в его учетной политике [10]. Отражение неотфактурованных поставок при этом будет выглядеть следующим образом (табл. 2), а в роли документа вместо стандартного приходного ордера (форма М-4) выступает акт о приемке материалов (форма М-7) [2].

Активирование факта неотфактурованных поставок

Акт как типовая форма первичного документа был введен в 1997 г.¹⁰ и предназначен не только для регистрации поставок без документов. Он оформляется при выявлении различных отклонений по поступившим товарно-материальным ценностям — ими могут быть расхождения качественные и количественные, некие отличия ассортиментного состава от сопроводительной документации. Акт является юридическим основанием для предъявления претензии отправителю.

При поступлении неотфактурованных материалов в акте рекомендуется указывать их договорную (при наличии информации) или рыночную стоимость. В дальнейшем (после предоставления документов поставщиком) в учете сумма будет скорректирована.

Акт по форме М-7 составляется на неотфактурованные ценности, которые будут использованы получателем в качестве материалов для производственных или управленческих целей. Если же поставки предназначены для торговой деятельности, то предусмотрен иной типовой первичный документ.

Унифицированная форма «Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика» (ТОРГ-4)¹¹ применяется, если товар получен без

сопроводительной документации или с неполным ее набором. До того, как компании будут предоставлены все необходимые сведения, приход товара оформляется данным актом и указывается только фактическое наличие груза. Оприходование будет производиться по тем ценам, которые обозначены в договоре или (в случае его отсутствия) — по рыночным.

При возникновении оснований для составления актов форм М-7 и ТОРГ-4 приемка осуществляется специальной комиссией с обязательным участием материально ответственного лица, под чью ответственность поступает имущество, а также представителя либо отправителя (поставщика), либо незаинтересованной организации. Члены комиссии оформляют акт не менее, чем в двух экземплярах. Один передается бухгалтеру, а второй должен остаться у материально ответственного лица. Акт подписывается всеми членами комиссии, иначе он будет признан недействительным. Руководитель компании обязательно должен поставить подпись под грифом «Утверждаю».

После получения акта бухгалтер проводит проверку:

1) сущности проведенной хозяйственной операции: наличие факта неотфактурованной поставки; существования по ней договорных отношений с поставщиком; состояние взаиморасчетов с поставщиком в целом и по этой поставке; не имеет ли поставка статуса «товары в пути» или «не вывезены со склада»; подключения электронного документооборота для работы с контрагентом;

2) формы документа: правильность и полноту заполнения реквизитов при оформлении факта неотфактурованного поступления;

3) расчетов: договорной или рыночной стоимости поступивших товарно-материальных ценностей, указанной в акте; подтверждения (если договорная) или обоснование (если рыночная) этой стоимости; перевода натуральных единиц в стоимостные (таксировка); подсчета итоговых сумм.

Обязательность применения унифицированных форм документов смягчена с 2013 г.; исключением являются отдельные операции (например, кассовые). Хозяйствующим субъектам разрешено разрабатывать и применять собственные формы первичных документов, отвечающие их учетной политике и содержащие определенные обязательные реквизиты (список представлен в п. 2

¹⁰ Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а (ред. от 21.01.2003) «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17087/

¹¹ Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21722/#dst100009

Таблица 2 / Table 2

**Учет неотфактурованных поставок сырья и материалов с применением счетов № 15 и № 16 /
Accounting for unbilled deliveries of raw materials and supplies using accounts 15 and 16**

Дебет / Debit	Кредит / Credit	Содержание операции / Contents of operation
На дату поступления материалов		
10	15	Оприходованы материалы по учетным ценам
15	60	Отражена задолженность перед поставщиком
На дату поступления расчетных документов		
15	60	Сторно ранее принятых материалов
15	60	Отражена фактическая стоимость поставки
19	60	Учен входящий НДС
68	19	НДС принят к вычету
15	16	Отражение отклонения в стоимости материалов
16	15	

Источник / Source: составлено авторами на основе Плана счетов бухгалтерского учета / compiled by the authors based on Chart of Accounts.

ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹²).

Несмотря на существование такого права, не следует кардинально менять содержательную часть этих актов. Они используются в ходе делового общения с контрагентами, чьи поставки стали причиной возникновения ситуации, подлежащей активированию. Применение типового бланка (без изменений) избавит от лишних пояснений в процессе рекламаций.

Типовая форма ТОРГ-4 представляет собой узкоспециализированный документ и заполняется только для оформления неотфактурованных поставок; между тем, как было отмечено выше, акт по форме М-7 является универсальным. Следовательно, реквизиты типовой формы ТОРГ-4 можно считать определяющими и рекомендовать их к включению в самостоятельно разработанные первичные документы организации для фиксации неотфактурованных поступлений (табл. 3) с акцентом на данные, раскрывающие содержание хозяйственной операции.

Вопросы организации и ведения бухгалтерского учета объектов (формирование учетной информации, универсально подходящей под запросы

различных видов отчетности) давно рассматриваются хозяйствующими структурами неразрывно от налогового учета¹³ [11].

Не являются исключением и неотфактурованные поступления. Однако в налоговом учете такого имущества (в соответствии с действующим законодательством¹⁴) присутствуют принципиальные особенности и отличия от бухгалтерского. Так, при расчете налога на прибыль действуют обязательные правила, которые должны трактоваться налогоплательщиками недвусмысленно. К ним относятся конкретные предписания, представляющие собой документальное подтверждение всех расходов.

Внутренние акты, составленные по формам № М-7 и № ТОРГ-4 в отношении неотфактурованных поставок, не служат подтверждением расходов на приобретение запасов — документы по списанию этих запасов на расходы не имеют силу при отсутствии расчетной (входящей) документации поставщика. Только после ее получения учет таких расходов в целях налогообложения становится возможен.

¹² Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» Ст. 9, п. 2. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

¹³ Exploration of the Paths from Computerized Accounting to Informationized Accounting. Foreign Language Science and Technology Journal Database Economic Management. 2022. URL: <https://old.cqvip.com/QK/59863X/202201/epub1000003327918.html>

¹⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 04.09.2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/

Таблица 3 / Table 3

Значимые реквизиты типовой формы «Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика» (ТОРГ-4) / Significant details of the standard form “Acceptance certificate for goods received without a supplier’s invoice” (TORG-4)

№	Название реквизита / Name of the prop	Пояснения / Explanation
1	Место приемки товара	Склад, склады точек продаж
2	Название, дата и номер сопроводительного документа	Данные любого сопроводительного документа (либо следует сообщить об их отсутствии). Для оперативной идентификации поставки рекомендуем вписать дату и номер договора с поставщиком, номер заказа
3	Наименование поставщика или грузоотправителя	Наименование, адрес, контакты
4	Откуда отправлен груз	Наименование станции, пристани, порта
5	Сколько мест товара значится	Вписываются данные из транспортных документов
6	Масса товара на станции отправления	При наличии такой информации указывается масса груза, определенная на станции отправления
7	Масса товара станции прибытия	При наличии такой информации и необходимости или возможности взвешивания вписывается масса груза, определенная на станции прибытия
8	Данные коммерческого акта	Документ, который составляется грузоперевозчиком. Одним из оснований для его составления является обнаружение груза без документов, а также перевозочных документов без груза
9	Состояние упаковки	Если упаковка целая — указывается «не повреждена»; если есть ее нарушения — подробно описывается их характер
10	Табличная часть: наименование товара, его характеристика (артикул, сорт), единица измерения	Заполняются сведения по каждому виду товара на основании любых сопроводительных документов. В случае их отсутствия используются документы более ранних поступлений или сведения из номенклатурного справочника, договора
11	Количество товара: число мест, сколько штук в одном месте	Производится пересчет фактически поступившего товара либо расчет (если пересчет невозможен)
12	Цена, стоимость	Указывается на основании счета, договора. При отсутствии таких сведений указывается рыночная стоимость

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

И налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость также не может быть осуществлен до получения должным образом подготовленных документов по таким поставкам, поскольку главным для его оформления является счет-фактура или универсальный передаточный документ поставщика.

Анализ подобных хозяйственных операций

Отдельного внимания требуют схожие с неотфактурованными поставками операции, возникающие в деятельности хозяйствующих субъектов и требующие специфического бухгалтерского отражения. Так, в практике большинства предпри-

ятий (в особенности торговых) есть такой объект учета, как тара и тарный материал.

При получении товарно-материальных ценностей в таре получатель должен принять ее на склад. В большинстве случаев стоимость тары не выделяется в документах поставщика отдельной строкой, а учитывается в общей цене товара. Отметим, что эта тара не относится к возвратной или залоговой, поскольку такие всегда указываются в документах отдельно.

Можно ли считать поставку товара вместе с тарой, документы на которую отсутствуют, ее неотфактурованным поступлением?

Для учета полученной тары, не выделенной в счете на товар отдельной строкой, и ее оприходования на склад заполняется специальный первичный документ «Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика» (ТОРГ-5)¹⁵ в количестве не менее двух экземпляров. Один из них передается в бухгалтерию получателя ТМЦ, а второй хранится у лица, материально ответственного за тару и товар (обычно это кладовщик). Приемка и документирование этой операции аналогичны оформлению упомянутых выше хозяйственных ситуаций — их фиксирует специальная комиссия, создаваемая приказом руководителя организации. Разумным решением является наличие в компании постоянно действующей комиссии, ответственной за складские операции, в том числе за приемку и списание тары.

В оформленном акте ТОРГ-5 должна присутствовать ссылка на сопроводительные документы, прибывшие с грузом; Акт используется также для приемки упаковочных материалов, образующихся при извлечении товарно-материальных ценностей и подлежащих складскому учету согласно порядку, установленному на отдельно взятом предприятии. Это может быть тара, которую организация впоследствии планирует использовать повторно, продать либо сдать на переработку. Решение о постановке такой тары на учет свидетельствует о правильной организации складского учета и определении объектов, на которые распространяется материальная ответственность, а в конечном итоге — об эффективном ведении хозяйственных операций.

Бухгалтерский и налоговый учет такой тары имеет свои особенности.

Оприходовать ее следует по возможной цене продажи или по рыночной стоимости в составе прочих доходов в момент принятия к учету материалов, поступивших в данной таре:

Дебет сч. 10 «Материалы», субсчет № 4 «Тара и тарные материалы»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет № 1 «Прочие доходы» — оприходована тара.

Тара, цена которой включена в общую стоимость поступивших товарно-материальных ценностей и которую организация планирует использовать

в дальнейшем, не относится к безвозмездно полученной: стоимость, по которой такая тара принимается к учету, не включается в состав внебюджетных доходов¹⁶.

Соответственно, стоимость оприходованной тары в бухгалтерском учете включается в состав доходов, а в налоговом учете — нет. Возникает постоянная разница между бухгалтерским и налоговым доходами, что, согласно ПБУ 18/02¹⁷, следует отражать как постоянный налоговый актив:

Дебет сч. 68 «Расчеты с бюджетом» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки» — отражение постоянного налогового актива с доходов, не увеличивающих налогооблагаемую прибыль.

Существуют особенности налогового учета и при списании на продажу или передаче в производство оприходованной таким образом тары — ее стоимость не включается в состав расходов. Обоснованием служит то, что в таре поступали материальные ценности, в продажную стоимость которых поставщиком уже закладывалась сумма на упаковку (как правило, в договорах на поставку есть соответствующий пункт). Предполагается, что у организации-покупателя тара уже вошла в состав материальных расходов на покупку материалов (товаров), и при ее продаже показывается только налоговый доход.

Имеют место и ошибочные поступления ценностей в адрес компании, например, посредством железнодорожных или прочих перевозок. Маловероятно, что, если предприятие осуществляет самовывоз своими силами, может возникнуть ошибочная поставка (т.е. поступление товарно-материальных ценностей, не предназначенных к получению).

Рассмотрим правила отражения в бухгалтерском учете поступлений товарно-материальных ценностей в случае, когда получателем значится организация, однако хозяйственные отношения между отправителем и получателем по поводу данной поставки отсутствуют.

¹⁵ Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21722/#dst100009

¹⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 04.09.2023). П. 2, ст. 248; п. 8, ст. 250. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/

¹⁷ Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль организаций” ПБУ 18/02». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/

По приходу в компанию товара, который не был заказан, она не всегда имеет права от него отказаться (это отражено в нормативных актах, регулирующих железнодорожный и автомобильный транспорт). С точки зрения транспортного законодательства, если перевозчик доставил груз и сообщил о его прибытии лицу, указанному в товарно-транспортной накладной в качестве грузополучателя, последний должен этот товар принять.

Неопределенные доставки требуются взять на ответственное хранение и ждать, пока продавец их не заберет. После этого получатель может урегулировать свои разногласия с отправителем (если между ними существуют отношения поставки) или принять меры для определения владельца груза (если в перевозочных документах адресат был указан ошибочно, а груз предназначался другому лицу).

Рассмотренные выше типовые акты (М-7, ТОРГ-4), по сути, в таких случаях для оформления не подходят. Тем не менее факт поступления и приемки товара должен быть зафиксирован письменно — могут быть составлены протокол или похожие акты, например, коммерческие.

После приема груза на ответственное хранение действия хранителя-грузополучателя зависят от наличия договорных отношений с грузоотправителем. Если между ними заключен договор поставки, порядок действий получателя (он же покупатель) расписан в Гражданском кодексе¹⁸ — о приемке товара на ответственное хранение он должен незамедлительно уведомить поставщика, а тот в свою очередь обязан вывезти товар или распорядиться им в разумный срок.

Если этого не произойдет, хранитель-грузополучатель имеет право либо вернуть товар поставщику, либо продать его самостоятельно. В последнем случае из вырученной за товар суммы хранитель возмещает свои расходы за ответственное хранение и реализацию товара, а остаток перечисляет поставщику.

При условии ошибочной доставки груза получателю, у которого нет договорных отношений с отправителем, стороны должны руководствоваться гражданским законодательством. Ответственному хранителю вменяется в обязанность определение

владельца груза, принятого на хранение. Если таковой не забирает товар в разумные сроки, хранитель имеет право на его продажу. После вычета расходов на хранение и реализацию полученную сумму следует перечислить владельцу груза.

В бухгалтерском учете у грузополучателя будут произведены записи на забалансовом счете № 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Из описания операции, данного в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета относительно указанного счета, вытекает, что ценности, появившиеся у организации на складском учете на вышеприведенных основаниях, учитываются так:

Дебет сч. 002 — при поступлении на склад,

Кредит сч. 002 — при возврате законному собственнику (или ином выбытии с ведома собственника товара).

ВЫВОДЫ

Обобщая вышеизложенное, охарактеризуем поставки, которые в хозяйственной деятельности необходимо классифицировать и учитывать как неотфактурованные, а именно:

- если их поставщик (грузоотправитель) идентифицирован: с ним имеются хозяйственные отношения, в соответствии с которыми и был сделан заказ на поступившие товарно-материальные ценности;
- в случае, когда цену и стоимость поступивших запасов возможно определить на основании счета поставщика или договора;
- при условии, что на данное поступление на дату оприходования на склад отсутствуют документы поставщика (не присланы вместе с поставкой, потеряны в пути, отправлены почтой, ожидаются через систему электронного документооборота);
- если нет ограничения по использованию поступившего имущества по назначению.
- При этом порядок оплаты заказа (предоплата или последующая оплата) не влияет на признание поставки неотфактурованной.
- Тара, оприходованная отдельно от поступившего товара и не оформленная отгрузочными документами отправителя, не относится к неотфактурованной поставке, так как:
 - заказ поставщику оформлялся на товар, а не на тару;
 - взаиморасчеты по таре, в которой поступил товар, не предусмотрены;

¹⁸ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (в ред. от 24.07.2023). Ст. 514. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/

- у покупателя нет обязательств по оприходованию на склад и постановке на бухгалтерский учет этой тары; более того, иногда подобная складская операция нецелесообразна.

Ошибочные поступления товарно-материальных ценностей в адрес предприятия также не являются неотфактурованными ввиду того, что:

- отсутствуют хозяйственные отношения с грузоотправителем в целом либо по данной поставке;
- прибывший в адрес организации товар не был заказан;
- требуется оприходование груза на обособленный складской учет и на забалансовый бухгалтерский счет;
- распоряжаться поступившим имуществом организация не вправе, но при этом обязана обеспечить его сохранность.

Правила учета неотфактурованных поставок, а также необходимые первичные документы для их оформления определяются учетной политикой компании. Ранее действующие Методические указания по учету материально-производственных запасов, содержавшие раздел о неотфактурованных поставках, были отменены, но существуют национальный стандарт бухгалтерского учета ПБУ 21/2008 и рекомендации НРБУ БМЦ «Неотфактурованные поставки». При получении документов от поставщика данные бухгалтерии корректируются, а разницы в оценке (при их возникновении) включаются в доходы или расходы по перспективе.

В налоговом учете стоимость использованных в производстве или проданных товаров из неотфактурованных поставок не включается в налоговые расходы до получения на них соответствующей отгрузочной документации; входящий налог на добавленную стоимость не может быть принят к вычету из бюджета ровно до этого же момента.

Хозяйствующие субъекты организуют складской, бухгалтерский учет материальных ценностей с учетом масштабов бизнеса, количества складов, ассортиментной номенклатуры, уровня автоматизации [12, 13].

Решением данной проблемной ситуации может стать разработка и внедрение эффективных

механизмов, контроля, учета и отслеживания неотфактурованных поставок, а также выявление путей своевременного получения расчетных документов.

Рациональным видится составление локального регламента, описывающего порядок действий при поступлении на предприятие материалов без документального оформления. Это может быть частью внутреннего положения относительно учета поступления и движения запасов (с указанием соответствующих оформляемых внутренних документов). В такой локальный акт применительно к неотфактурованным поставкам должно быть включено руководство по выяснению отправителя и стоимости поступления, а также по выполнению бухгалтерских записей в момент прихода ценностей и корректировке проводок после получения полноценно оформленной документации на них.

Кроме того, важно разрабатывать и поддерживать партнерские отношения с поставщиками, чтобы минимизировать задержки в получении документов-фактур. Только в таком случае можно достичь эффективности и предотвратить возможные риски в сфере учета и финансового управления [14].

Для решения проблемы учета неотфактурованных поставок необходимо принять ряд мер.

Во-первых, организация должна установить жесткие требования к сопроводительной документации и контролировать ее при получении товаров. При отсутствии счета-фактуры необходимо незамедлительно связаться с поставщиком и потребовать его предоставления.

Во-вторых, предприятие может использовать электронный документооборот и автоматизировать процесс приема и проверки счетов-фактур.

Это значительно упростит контроль за поступлением товара и позволит своевременно обнаруживать и решать проблемы с неотфактурованными поставками [15], что будет способствовать улучшению управления потоками материальных ресурсов, даст компаниям возможность избежать задержек в производственном процессе и обеспечить точность финансовой отчетности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Пряхин Г.Н., Земцова Е.М. Управление логистическими процессами на основе совершенствования технологии бизнес-процессов. *Научный ежегодник Центра анализа и прогнозирования*. 2020;1(4):148–152.
2. Фейгель М.Л., Мейтова А.Н. Особенности организации документооборота в бухгалтерском учете складского хозяйства. *Бизнес. Образование. Право*. 2022;1(58):49–52. DOI: 10.25683/VOLBI.2022.58.115

3. Городилов М.А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: Анализ концептуальных изменений. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;23(8):844–863. DOI: 10.24891/ia.23.8.844
4. Нефедова С.В., Пышкова Т.К. Новые правила учета: сравнительный анализ ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Материально-производственные запасы». *Вестник Тульского филиала Финуниверситета*. 2021;(1):80–82.
5. Бухарова Д.Х., Шарапова В.М., Шарапова Н.В. Современные подходы к документации предприятия как основе информационного обеспечения финансово-хозяйственной деятельности. *Московский экономический журнал*. URL: <https://qje.su/ekonomicheskaya-teoriya/moskovskij-ekonomicheskij-zhurnal-11-2023-12/?print=print>. DOI: 10.55186/2413046X_2023_8_11_545
6. Тихонова И.В. Проблемы применения электронного документооборота в бухгалтерском учете. *Известия Байкальского государственного университета*. 2019;29(1):132–137. DOI: 10.17150/2500–2759.2019.29(1).132–137
7. Стецюнич Ю.Н. Реализация требования полноты в бухгалтерском учете. *Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина*. 2015;6(4):116–122.
8. Дружиловская Э.С. Теории, парадигмы и концепции бухгалтерского учета и отчетности: основополагающие вопросы. *Бухучет в строительных организациях*. 2023(1):5–15.
9. Лытнева Н.А., Кыштымова Е.А., Парушина Н.В. Оценочные критерии материальных запасов в бухгалтерском учете и их влияние на формирование стоимости капитала. *Естественно-гуманитарные исследования*. 2022;39(1):437–445. DOI: 10.24412/2309–4788–2022–1–39–437–445
10. Шульга О.К., Рысина В.А. Формирование учетной политики в части запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019. *Проблемы научной мысли*. 2022;2(1):38–42.
11. Омарова Н.К. Бухгалтерский учет: современные тенденции и перспективы развития. *Экономика и предпринимательство*. 2022;8(145):1385–1388. DOI: 10.34925/EIP.2022.145.8.286
12. Marliyati M., Mutmainah S., Rokhimah Z.P. et al. The application of inventory Accounting Information systems at manufacturing enterprises. *Applied Accounting and Management Review (AAMAR)*. 2022;1(1):43. DOI: 10.32497/aamar.v1i1.3902
13. Колесникова Е.В., Кваско М.А. Современные тенденции развития бухгалтерского учета. *Тенденции развития науки и образования*. 2022;(90–5):81–83. DOI: 10.18411/trnio-10-2022–205
14. Кателикова Т.И., Кателиков А.Н. Организационные аспекты системы внутреннего контроля экономических субъектов *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. 2023;16(3):263–268. DOI: 10.53914/issn2071–2243_2023_3_263
15. Appliance of Innovative Technologies in Managerial Accounting Models in Digitalized Accounting System. *Research Papers*. 2022;62(1):233–257. DOI: 10.37075/rp.2022.1.10

REFERENCES

1. Pryakhin G.N., Zemtsova E.M Management of logistics processes based on improving business process technology. *Nauchnyi ezhegodnik Tsentra analiza i prognozirovaniya = Scientific Yearbook of the Center for Analysis and Forecasting*. 2020;1(4):148–152. (In Russ.).
2. Feigel M.L., A.N. Meitova. Features of the organization of document management in accounting of warehouse management *Biznes. Obrazovanie. Pravo = Business. Education. Law*. 2022;1(58):49–52. (In Russ.). DOI: 10.25683/VOLBI.2022.58.115
3. Gorodilov M.A. FSB 5/2019 Stocks: Analysis of conceptual changes. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2020;23(8):844–863. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.23.8.844
4. Nefedova S.V., Pyshkova T.K. New accounting rules: a comparative analysis of FSBU 5/2019 ‘Inventories’ and PBU 5/01 ‘Inventories’. *Vestnik Tul'skogo filiala Finuniversiteta = Bulletin of the Tula branch of the Financial University*. 2021;(1):80–82. (In Russ.).
5. Bukharova D.H., Sharapova V.M., Sharapova N.V. Modern approaches to enterprise documentation as a basis for information support of financial and economic activity. *Moskovskii ekonomicheskii zhurnal = Moscow Economic Journal*. URL: <https://qje.su/ekonomicheskaya-teoriya/moskovskij-ekonomicheskij-zhurnal-11-2023-12/?print=print>. (In Russ.). DOI: 10.55186/2413046X_2023_8_11_545

6. Tikhonova I.V. Problems of application of electronic document flow in accounting. *Izvestiya Baikalskogo gosudarstvennogo universiteta* = *Bulletin of Baikal State University*. 2019;29(1):132–137. (In Russ.). DOI: 10.17150/2500–2759.2019.29(1)
7. Stetsyunich Y.N. Realisation of the requirement of completeness in accounting. *Vestnik Leningradskogo gosudarstvennogo universiteta im. A. S. Pushkina*. *Vestnik* = *Bulletin of Leningrad State University named after. A. S. Pushkin*. 2015;6(4):116–122. (In Russ.).
8. Druzhilovskaya E.S. Theories, paradigms and concepts of accounting and reporting: fundamental issues. *Bukhuchet v stroitel'nykh organizatsiyakh* = *Accounting in Building Organisations*. 2023(1):5–15. (In Russ.).
9. Lytneva N.A., Kyshtymova E.A., Parushina N.V. Estimation criteria of material reserves in accounting and their influence on the formation of the cost of capital. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya* = *Natural-Humanitarian Studies*. 2022;39(1):437–445. (In Russ.). DOI: 10.24412/2309–4788–2022–1–39–437–445
10. Shulga O.K., Rysina V.A. Formation of accounting policy in part of stocks in accordance with FSBU 5/2019. *Problemy nauchnoi mysli* = *Problems of scientific thought*. 2022;2(1):38–42.
11. Omarova N.K. Accounting: modern trends and prospects of development. *Ekonomika i predprinimatelstvo* = *Journal of Economy and entrepreneurship*. 2022;8(145):1385–1388. (In Russ.). DOI: 10.34925/EIP.2022.145.8.286
12. Marliyati M., Mutmainah S., Rokhimah Z. P. et al. The application of inventory accounting information systems at manufacturing enterprises. *Applied Accounting and Management Review (AAMAR)*. 2022;1(1):43. DOI: 10.32497/aamar.v1i1.3902
13. Kolesnikova E.V., Kvasko M.A. Sovremennye tendentsii razvitiya bukhgalterskogo obrazovaniya [Modern trends in the development of accounting]. *Tendentsii razvitiya nauki i obrazovaniya* = *Tendencies of science and education development*. 2022;(90–5):81–83. (In Russ.). DOI: 10.18411/trnio-10–2022–205
14. Katelikova T.I., Katelikov A.N. Organisational aspects of the system of internal control of economic entities *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta* = *Bulletin of Voronezh State Agrarian University*. 2023;16(3):263–268. (In Russ.). DOI: 10.53914/issn2071–2243_2023_3_263
15. Appliance of Innovative Technologies in Managerial Accounting Models in Digitalised Accounting System. *Research Papers*. 2022;62(1):233–257. DOI: 10.37075/rp.2022.1.10

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Алёна Сергеевна Рыбакина — студентка кафедры бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия

Alyona S. Rybakina — student of the Accounting and Auditing Department of the Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russia

<https://orcid.org/0009-0009-9348-6284>

alna-kuznetsova-02@bk.ru

Дина Хасановна Бухарова — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия

Dina Kh. Bukharova — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing Department of the Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-5720-9329>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

buharova_dh@usue.ru

Наталья Владимировна Шаропова — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия

Natalia V. Sharapova — Dr. Sci (Econ.), Professor of the Department of Accounting and Auditing of the Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-5247-0683>

n.v.sharapova@usue.ru

Заявленный вклад авторов:

Рыбакина А.С. — сбор и обработка данных для написания статьи, подготовка исходного текста, оформление табличного материала.

Бухарова Д.Х. — анализ нормативной базы и литературы, доработка текста, описание результатов и формирование итоговых выводов.

Шаропова Н.В. — научное руководство, разработка концепции статьи.

Authors' declared contribution:

Rybakina A.S. — collection and processing of data for writing an article, preparation of the source text, design of tabular material.

Bukharova D. Kh. — analysis of the regulatory framework and literature, revision of the text, description of the results and formation of final conclusions.

Sharapova N.V. — scientific supervision, development of the article concept.

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 17.04.2024; после рецензирования 19.06.2024; принята к публикации 26.07.2024.

The article was submitted on 17.04.2024; revised on 19.06.2024 and accepted for publication on 26.07.2024.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The authors read and approved the final version of the manuscript.