

УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ У ПОКЛАЖЕДАТЕЛЯ ПО ДОГОВОРАМ СКЛАДСКОГО ХРАНЕНИЯ

С.Г. Каткова

В настоящее время можно говорить о стабилизации экономики России в целом и о некотором оживлении ее производственного сектора. На фоне роста объема промышленного производства возникает необходимость в применении таких финансовых механизмов, которые решают финансовые задачи предприятий как привлечение кредитных ресурсов под залоговое обеспечение, оптимизацию цен при реализации готовой продукции, реструктурирование кредиторской задолженности (в том числе и перед бюджетами различных уровней) или оптимизацию уже существующих на предприятии расчетных схем. Одним из таких финансовых инструментов являются складские и залоговые свидетельства. Складские и залоговые свидетельства – это инструменты, которые предназначены для обслуживания торговли товарами в кредит, когда этот кредит обеспечен залогом.

Основной проблемой применения предприятиями складских свидетельств является отсутствие единой методологии бухгалтерского учета операций по договорам хранения, предусматривающим выдачу складских и залоговых документов.

Правовое регулирование договора хранения определено главой 47 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ).

В соответствии со статьей 887 ГК РФ договор, предусматривающий обязанность хранителя принять вещь на хранение, должен быть заключен в письменной форме независимо от состава участников сделки и стоимости вещи, передаваемой на хранение.

В соответствии со статьей 912 ГК РФ прием товарных ценностей на хранение подтверждается выдачей хранителем поклажедателю двойного складского свидетельства, простого складского свидетельства или складской квитанции.

Складское свидетельство как товарораспорядительная ценная бумага удостоверяет, что выдавшая его организация обладает правом собственности на продукцию, хранящуюся на складе, и может потребовать у склада передать ей указанную продукцию в установленный срок или в момент востребования.

Держатель складского свидетельства, отделенного от залогового, вправе распоряжаться товаром, но не может взять его со склада до погашения кредита, выданного по варранте (п. 2 ст. 914 ГК РФ). Поклажедержатель может реализовать товар до момента возврата кредита, переложив при этом обязательства по возврату кредита на нового держателя складского свидетельства.

В бухгалтерском учете движение указанных документов оформляется

актами приема-передачи. По договору хранения с выдачей двойного складского свидетельства, если складское и залоговое свидетельство отделены друг от друга, акты приема-передачи составляются отдельно. Акты приема-передачи должны содержать все необходимые реквизиты, установленные статьей 9 Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Передача имущества хранителю оформляется актом о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение (форма №МХ-1), а при их возврате поклажедателю – актом о возврате ТМЦ, сданных на хранение (форма №МХ-3), унифицированные бланки которых утверждены постановлением Госкомстата России от 09.08.1999 №66.

Порядок выплаты вознаграждения хранителю установлен статьей 896 ГК РФ. Величина выплаты по возмездному договору хранения определяется соглашением сторон при его заключении или в соответствии с утвержденными сборами, ставками, тарифами и зависит от стоимости и количества передаваемого на хранение имущества, а также от продолжительности хранения.

В соответствии с пунктом 7 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации, при реализации товаров, переданным товарным складом по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства, дата реализации определяется как день реализации складского свидетельства.

Затраты на хранение поклажедатель относит на себестоимость продукции (расходы на продажу) по мере оказания услуг по хранению.

При разработке методологии бухгалтерского учета, в части отражения хозяйственных операций с товаром, принятым на хранение по договору складского хранения и расчетных операций у поклажедателя, предлагается два варианта отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Первый вариант (табл. 1) заключается в отражении имущества переданного на хранение поклажедателем по простому складскому свидетельству записью на отдельном субсчете того счета, где они учитывались до передачи на хранение. Расчеты между поклажедателем и хранителем осуществляются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Второй вариант (табл. 2) заключается в отражении всех хозяйственных операций по договору складского хранения на едином счете, с дополнительным ведением аналитического учета в разрезе каждого полученного складского свидетельства.

Если за единый принять счет 61 «Расчеты по складским свидетельствам» и к нему ввести два дополнительных субсчета: 1 – «Отражение стоимости ТМЦ переданным по договорам складского хранения» и 2 – «Расчеты по договорам складского хранения», то отражение переданных на хранение материальных ценностей у поклажедателя и расчеты между поклажедателем и хранителем будут отражены, как показано в табл. 2.

Таблица 1

Отражение хозяйственных операций с использованием
дополнительных субсчетов

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Договорная стоимость ТМЦ, переданных на хранение	41. Товары, переданные на хранение	41. Товары на собственном складе
2. Реализация товара переданного по договору хранения	62	90.1
3. Начислен НДС на стоимость реализованного товара	90.3	68
4. Списана себестоимость реализованного товара	90.2	41. Товары, переданные на хранение
5. Поступила выручка от хранителя товара	51	62
6. Отражена стоимость услуг по хранению	44	60
7. НДС со стоимости услуг по хранению	19	60
8. Оплачены услуги по хранению	60	51
9. Отражен финансовый результат от услуг по хранению ТМЦ	90.9	99
10. Зачтен НДС, уплаченный хранителю	68	19
11. Возврат переданных на хранение ТМЦ поклажедателю	41.Товары на собственном складе	41.Товары, переданные на хранение

Таблица 2

Отражение хозяйственных операций с использованием единого счета 61

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Договорная стоимость ТМЦ, переданных на хранение	61.1	41
2. Отражена стоимость услуг по хранению	61.2	60
3. НДС со стоимости услуг по хранению	19	60
4. Оплачены услуги по хранению	60	51
5. Поступила выручка от хранителя товара	51	62
6. Реализация товара переданного по договору хранения	62	90.1
7. Начислен НДС на стоимость реализованного товара	90.3	68
8. Списана себестоимость реализованного товара	90.2	61.1
9. Списана стоимость услуг по хранению	90,2	61.2
9. Отражен финансовый результат от услуг по хранению ТМЦ	90.9	99
10. Зачтен НДС, уплаченный хранителю	68	19
11. Возврат переданных на хранение ТМЦ поклажедателю	41	61.1

Таким образом, предлагается применение двух вариантов методологии бухгалтерского учета в части отражения хозяйственных операций с товаром, принятым на хранение по договору складского хранения.

Первый способ заключается в отражении хозяйственных операций по договору складского хранения на складе хранителя с отражением расчетов поставщика с хранителем на следующих балансовых счетах: на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Выручка от реализации ТМЦ переданных на хранение и затраты по хранению отражены на счете 90.

Второй способ заключается с введением в бухгалтерском учете дополнительного счета 61 «Расчеты по складским свидетельствам», что предусмотрено ст. 6 п. 3 закона «О бухгалтерском учете» и § 2 п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Отражение расчетов по хозяйственным операциям, связанным с передачей ТМЦ по договору складского хранения на склад хранителя, производится на едином счете 61 «Расчеты по складским свидетельствам», с дополнительным аналитическим учетом в разрезе каждого выданного складского свидетельства.

Недостатком первого способа является разрозненный характер информации по договору складского хранения. Существенно усложняется получение информации, как по исполнению договоров складского хранения в целом, так и о выполнении договорных обязательств по каждому договору складского хранения в отдельности.

При втором варианте предусматривается возможность получать информацию по заключенным договорам более оперативно, полно и достоверно, выполняя основные задачи, поставленные перед бухгалтерским учетом в части формирования полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении для внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности.