

**Автор:** П.В. Прудников  
**Источник:** Журнал "Бухгалтерский учет", N 6, июнь 2010 г.

### **Нереализованный тираж: учет и налогообложение**

*Специфика издательской деятельности заключается в том, что реализовать полностью выпущенный тираж книжно-журнальной продукции обычно не представляется возможным. В этих случаях перед организацией встает вопрос, как «избавиться» от нереализованного тиража с наименьшими потерями.*

С проблемой дальнейшего использования нереализованного тиража книжно-журнальной продукции сталкиваются практически все организации, осуществляющие издательскую деятельность или оптово-розничную реализацию газет, книг и журналов. Возникновение нереализованного тиража с одной стороны объясняется просчетами в маркетинговой политике, когда определенный маркетологами тираж издания оказывается завышенным, с другой стороны виной тому специфика полиграфического производства, когда колоссальная зависимость стоимости полиграфических услуг от величины тиража делает экономически целесообразным печать завышенного объема книжно-журнальной продукции, и наконец, третья причина – это специфика сложившейся ситуации в системе распространения книжно-журнальной продукции, когда издательства вынуждены заключать договора на реализацию с обязательством обратного выкупа и «возврата» нереализованной продукции.

В настоящее время основными направлениями использования нереализованного тиража книжно-журнальной продукции являются:

- Дальнейшая «вторичная» розничная реализация книжно-журнальной продукции через редакцию или издательство;
- Реализация книжно-журнальной продукции по специальным ценам;
- Списание нереализованного тиража и дальнейшая его утилизация;
- Передача в благотворительных целях благотворительным фондам, больницам, детским домам, библиотекам и т.п.;
- Использование в рекламных целях.

Каждый из способов использования нереализованного тиража имеет свои достоинства и недостатки. При выборе определенного способа, организации необходимо оценивать, как минимум три основных аспекта:

Организационный аспект, связанный с документальным оформлением и ресурсным обеспечением процесса использования нереализованного тиража;

Учетный аспект, связанный с отражением соответствующих хозяйственных операций в бухгалтерском учете;

Налоговый аспект, связанный с возникновением в процессе использования нереализованной книжно-журнальной продукции дополнительных налоговых обязательств.

Рассмотрим основные направления использования нереализованного тиража книжно-журнальной продукции более подробно.

### **Дальнейшая розничная реализация книжно-журнальной продукции через редакцию или издательство**

Дальнейшая реализация книжно-журнальной продукции через редакцию или издательство, безусловно, является наиболее предпочтительным средством использования нереализованного тиража. Никаких учетных и налоговых особенностей здесь нет. Реализация книжно-журнальной продукции производится по рыночным ценам путем открытия розничной продажи непосредственно в редакции или издательстве или путем почтовой рассылки.

Вместе с тем, при выборе данного способа использования нереализованного тиража надо понимать, что с экономической точки зрения его использование не всегда эффективно.

В первую очередь, это связано с низким объемом реализации тиража и существенным удлинением сроков его реализации. Во вторых, возникает необходимость нести дополнительные существенные затраты на складские помещения, организацию службы доставки корреспонденции (в случае рассылки по почте), создавать специально оборудованное помещение, отвечающее необходимым нормам с точки зрения розничной торговли, закупать кассовый аппарат и ставить его на учет в налоговых органах и т.п.).

Как правило, затраты на организацию дальнейшей розничной продажи длительное время превышают выручку от реализации.

Как показывает практика, данный способ позволяет реализовывать не более 1-3% от общего тиража книжно-журнальной продукции. Поэтому, не смотря на свою привлекательность, учетную и налоговую простоту, все-таки основным данный способ использования нереализованного тиража не является.

### **Реализация книжно-журнальной продукции по специальным ценам**

Данный способ реализации заключается в продаже нереализованного тиража по ценам, значительно более низким, чем обычные розничные цены. Или иначе говоря с большой «скидкой». Чаще всего данная операция заключается в реализации книжно-журнальной продукции по цене макулатуры или близкой к ней. Почему в данном случае необходимо использовать понятие «специальные цены», а не «продажа со скидкой»?

В соответствии с обычной практикой под скидкой понимается сумма, на которую снижается продажная цена покупателю, выполнившему определенные условия или имеющему на понижение цены определенные права (в силу наличия дисконтной карты, приобретающему книжно-журнальную продукцию в определенные сроки и т.п.). Целью продажи товара со скидкой, является увеличение рынков сбыта продукции, привлечение новых покупателей или закрепление постоянных покупателей и т.д. Основанием для введения скидок на книжно-журнальную продукцию обычно является разработанная организацией маркетинговая политика, оформленная соответствующим распорядительным документом. В основе же реализации по специальным ценам является избавление организации от нереализованного тиража с целью минимизации затрат по ее хранению, утилизации и т.п. Если, при использовании скидок снижение цены реализации обычно составляет от 3% до 50%, то реализация книжно-журнальной продукции по специальной цене может производиться по ценам в десятки раз ниже, чем обычные розничные цены.

В связи с разными целями производится и различное оформление первичных документов, подтверждающих реализацию книжно-журнальной продукции со скидкой и по специальным ценам.

Обычно в случае использования специальных цен выпускается отдельный приказ об установлении на ряд наименований книжно-журнальной продукции специальных цен, в связи с невозможностью реализации по обычным розничным ценам.

В дальнейшем, осуществляется поиск внешней организации, которая согласна приобрести нереализованный тираж книжно-журнальной продукции по специальной цене.

Передача книжно-журнальной продукции сторонней организации в этом случае производится с оформлением обычной товарной накладной (ТОРГ-12) и счета-фактуры. В товарной накладной и счете-фактуре обязательно должны быть перечислены наименования, количество и цена каждого издания.

Никаких учетных и налоговых особенностей здесь нет, отражение хозяйственных операций производится в обычном порядке.

Достоинствами данного способа использования нереализованного тиража книжно-журнальной продукции является его оперативность, простота оформления, отсутствие неблагоприятных налоговых последствий и прозрачность бухгалтерского учета.

К недостаткам можно отнести необходимость полного отсутствия реализации книжно-журнальной продукции по обычным розничным ценам в период применения «специальных цен». В противном случае, налоговые органы получают возможность на основании п.п.4 п.2 ст.40 Налогового кодекса РФ вынести решение о доначислении налогов и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой реализации были оценены исходя из применения обычных розничных цен.

Кроме того, в связи с тем, что, как правило, сумма выручки от реализации при использовании специальных цен намного меньше себестоимости книжно-журнальной продукции, нужно быть готовым к возможным претензиям со стороны налоговых органов при проведении проверок. Однако данные претензии не имеют под собой законодательных оснований.

### **Списание нереализованного тиража и дальнейшая его утилизация**

Данный способ использования нереализованного тиража наиболее простой, но вместе с тем наименее выгодный с точки зрения налогообложения. С организационной стороны оформление списания нереализованного тиража заключается в издании приказа о создании комиссии по проведению списания нереализованной книжно-журнальной продукции, и приказа с указанием книжно-журнальной продукции, подлежащей списанию.

В дальнейшем, комиссия оформляет Акт произвольной формы с указанием количества и стоимости списываемой книжно-журнальной продукции, который подписывается всеми членами комиссии.

Бланк такого Акта, в соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н необходимо утвердить в качестве приложения к учетной политике организации.

Торговые организации для списания нереализованной в установленные сроки книжно-журнальной продукции могут использовать акт ТОРГ-16, утвержденный Постановлением Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. N 132 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций".

В бухгалтерском учете при списании нереализованной книжно-журнальной продукции делаются следующие записи:

Д-т 91.2 «Прочие расходы» К-т 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» – на стоимость списанной нереализованной книжно-журнальной продукции.

После проведения операции по списанию книжно-журнальной продукции, необходимо осуществить оценку возникших налоговых последствий.

По налогу на прибыль: В соответствии с п.п. 44 п.1 ст. 264 Налогового кодекса РФ, если организация осуществляет издательскую деятельность, то она может отнести на расходы, учитываемые для целей налогообложения по налогу на прибыль затраты, связанные со стоимостью нереализованного (морально устаревшего) тиража книжно-журнальной продукции, а также затраты, связанные с его списанием и утилизацией. Эти расходы подлежат списанию, в размере, не более 10% от общего размера тиража книжно-журнальной продукции.

Правда одновременно, на основании п. 21 ст. 250 Налогового кодекса РФ, данные организации должны поставить себе во внереализационный доход стоимость списанной книжно-журнальной продукции. Таким образом, экономическая «выгодность» такой операции представляется ничтожной. В результате отнесения для целей налогового учета по налогу на прибыль стоимости списанной книжно-журнальной продукции и в расходы и в доходы, получается, что в результате организации, осуществляющие издательскую деятельность получают возможность уменьшить налогооблагаемую базу только

на затраты по списанию и утилизацию (расходы на заработную плату грузчиков, услуги специализированных организаций по утилизации и т.п.).

Остальные организации (не занимающиеся издательской деятельностью), производящие списание книжно-журнальной продукции вообще не имеют право на отнесение на расходы, как стоимости списываемой книжно-журнальной продукции, так и затрат на списание и утилизацию.

По налогу на добавленную стоимость. Учитывая, что при списании книжно-журнальной продукции, данная продукция не используется для налогооблагаемых операций, то НДС, учтенный в вычетах, по товарам (работам, услугам), использованным при производстве данной продукции подлежит восстановлению и уплате в бюджет в периоде такого списания.

**Пример 1.** Организация произвела списание книжно-журнальной продукции. Себестоимость списанной продукции составила 214 000 руб., при этом, затраты, на которые поставщиками и подрядчиками были выставлены документы с НДС составили 118 000 руб. (на бумагу, полиграфию, и т.п.). В результате НДС, подлежащий восстановлению составит – 18 000 руб.  $(118\ 000 * (18/118))$ .

В бухгалтерском учете при этом делаются следующие записи:

Д-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»  
К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам, субсчет НДС» – 18 000 руб. – восстановлен НДС;

Дебет 91.2 «Прочие расходы» Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»– 18 000 руб. – списан восстановленный НДС в расходы.

Заметим, что данный подход является официальной позицией фискальных органов (как налоговых, так и Минфина РФ), но она не бесспорна, поскольку, списание книжно-журнальной продукции не является одним из случаев восстановления НДС, поименованном в п.3 ст.170 Налогового кодекса РФ. В результате Арбитражные суды в большинстве случаев встают на сторону налогоплательщиков, считая, что перечень указанных случаев восстановления НДС, является исчерпывающим (например, Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 6 апреля 2009 г. N КА-А40/2670-09).

Единый налог при упрощенной системе налогообложения (УСН): В соответствии с п.1 ст. 346.15 Налогового кодекса РФ, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны учитывать при налогообложении внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 Налогового кодекса РФ.

Как уже указано выше, в соответствии с п.21 ст. 250 Налогового кодекса РФ, для организаций осуществляющих издательскую деятельность, списание книжно-журнальной продукции, приводит к необходимости учета в составе внереализационных доходов стоимости списанной книжно-журнальной продукции в размере прямых затрат на ее изготовление.

Таким образом, в периоде списания, налогооблагаемая база по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения должна быть увеличена на стоимость прямых затрат по производству списываемой книжно-журнальной продукции.

**Пример 2:** Организация, осуществляющая издательскую деятельность и перешедшая на упрощенную систему налогообложения в соответствии с Главой 26.2 Налогового кодекса РФ произвела списание нерезализованной книжно-журнальной продукции на сумму 214 000 руб. по прямым затратам. В результате налогооблагаемая база по единому налогу должна быть также увеличена на 214 000 руб. Если организация применяет в качестве объекта налогообложения доходы, то сумма единого налога увеличится на 12 840 руб. ( $124\,000 \times 6\%$ ).

Самое неприятное, здесь тот факт, что перечень расходов, учитываемых при упрощенной системе налогообложения, определяется в соответствии со ст. 346.16 Налогового кодекса и является закрытым. Поэтому организации, применяющие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов не вправе даже учесть стоимость списываемой книжно-журнальной продукции в расходах (Минфина России от 31.08.2006 N 03-11-04/2/180). У них, сумма единого налога увеличится на 32 100 руб. ( $214\,000 \times 15\%$ ).

### **Передача книжно-журнальной продукции в благотворительных целях.**

Передача нерезализованной книжно-журнальной продукции в благотворительных целях может производиться только некоммерческим организациям.

В соответствии с п.2 ст.2 Федерального закона от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческим организациям, а также поддержка политических партий, движений, групп и кампаний благотворительной деятельностью не являются.

Таким образом, благотворительной деятельностью, может быть признана только передача книжно-журнальной продукции некоммерческим организациям и напрямую благополучателям (библиотекам, больницам, детским домам и т.д.).

Оформляется передача книжно журнальной продукции на благотворительность следующими документами:

- договором с получателем на безвозмездную передачу книжно-журнальной деятельности в рамках оказания благотворительной деятельности;
- документами, подтверждающих принятие на учет получателем помощи безвозмездно полученных товаров (обычно накладные или акт);
- актами или другими документами, свидетельствующими о целевом использовании книжно-журнальной продукции (в случае передаче благотворительной организации).

В бухгалтерском учете, на основании п. 12 ПБУ 10/99 "Расходы организации", утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, при передаче нереализованного тиража на благотворительность делаются следующие записи:

Д-т 91.2 «Прочие расходы» К-т 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» – списана себестоимость передаваемой в благотворительных целях книжно-журнальной продукции в прочие расходы.

В налоговом учете по налогу на прибыль стоимость книжно-журнальной продукции, направленной на благотворительные цели не подлежит отнесению на расходы на основании п.16, п.34 ст. 270 Налогового кодекса РФ.

В бухгалтерском учете при этом делаются следующие записи:

Дебет 99 «Прибыли и убытки», субсчет "Постоянное налоговое обязательство", Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет "Налог на прибыль" – отражено постоянное налоговое обязательство. Сумма данной записи равна произведению ставки налога на прибыль и стоимости передаваемой в благотворительных целях книжно-журнальной продукции.

По налогу на добавленную стоимость.



В соответствии с п.п. 12 п.2 ст.149 Налогового кодекса РФ, передача книжно-журнальной продукции на благотворительность не облагается НДС. Однако, если организация является плательщиком НДС и при производстве книжно-журнальной продукции использовала налоговые вычеты, она обязана произвести восстановление НДС в соответствии с п.п. 2 п.3 ст. 170 Налогового кодекса РФ. При этом сумма восстановленного НДС подлежит отнесению на стоимость передаваемой книжно-журнальной продукции в соответствии с п.п.1 п.2 ст.170 Налогового кодекса РФ.

Так как сделать это уже невозможно (книжно-журнальная продукция уже передана), что суммы восстановленного НДС относят на прочие расходы.

В бухгалтерском учете при этом делаются следующие записи:

Д-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»  
К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам, субсчет НДС»– восстановлен НДС;

Дебет 91.2 «Прочие расходы» Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – списан восстановленный НДС в расходы.

### **Использование нереализованной книжно-журнальной продукции в рекламных целях**

Использование нереализованной книжно-журнальной продукции на рекламу обычно осуществляется путем безвозмездной передаче потенциальным покупателям, иногда с использованием в качестве посредников различных организаций.

Целью такой передачи является повышение интереса к печатной продукции среди потенциальных покупателей и, как следствие, ожидание увеличения продаж в будущем.

Основанием для передачи обычно является приказ руководителя организации с указанием порядка использования нереализованной книжно-журнальной продукции в рекламных целях (указывается вид продукции и их количество, назначаются ответственные лица, отчетность и т.п.).

В случае самостоятельной раздачи книжно-журнальной продукции потенциальным покупателям на выставках, ярмарках и т.п. на основании приказа руководителя, производится выдача книжно-журнальной продукции материально-ответственному лицу, а после распространения составляется Акт произвольной

формы, в котором указывается, какая книжно-журнальная продукция и в каком количестве была распространена в рекламных целях.

В случае, если для распространения книжно-журнальной продукции привлекалась сторонняя организация, то на основании приказа производится выдача книжно-журнальной продукции этой организации по накладной. Сторонняя организация после осуществления акции по распространению книжно-журнальной продукции в рекламных целях обязана предоставить Отчет произвольной формы подтверждающего факт распространения книжно-журнальной продукции.

В бухгалтерском учете операция по передаче книжно-журнальной продукции в рекламных целях подлежит отражению следующими проводками:

Д-т 44 «Расходы на продажу» К-т 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» – на сумму себестоимости передаваемой нереализованной книжно-журнальной продукции.

В целях налогового учета по налогу на прибыль, стоимость книжно-журнальной продукции переданной в рекламных целях подлежит отнесению в расходы на основании п.п. 28 п.1 ст.264 Налогового кодекса РФ. При этом, необходимо учитывать ограничения на данный вид рекламы, установленные п.4 ст.264 Налогового кодекса РФ (расходы на иные виды рекламы в течение налогового периода принимаются в размере не более 1% выручки от реализации).

Безвозмездная передача потенциальным покупателям книжно-журнальной продукции в рекламных целях в соответствии с п. 2 ст.154 Налогового кодекса РФ облагается НДС. Налогооблагаемой базой по НДС в данном случае служит не себестоимость передаваемой книжно-журнальной продукции, а ее розничная цена (без НДС).

Очевидно, что в данном случае нет необходимости в восстановлении НДС, в связи с использованием налоговых вычетов по товарам, работам, услугам, использованным при производстве или приобретении книжно-журнальной продукции, так как операция по ее передаче в рекламных целях является налогооблагаемой операцией.

Исключением является случай, когда рыночная стоимость передаваемой книжно-журнальной продукции в рекламных целях менее 100 руб. за единицу. В этом случае, в соответствии с п.п.25 п.3 ст.149 Налогового кодекса РФ данная

передача не будет облагаться НДС и необходимо будет произвести восстановление НДС, в порядке, аналогично указанном выше.