

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
ДЕПАРТАМЕНТ НАУЧНО-ТЕХНОЛОГИЧЕСКОЙ ПОЛИТИКИ И ОБРАЗОВАНИЯ

АЗОВО-ЧЕРНОМОРСКИЙ ИНЖЕНЕРНЫЙ ИНСТИТУТ  
ФЕДЕРАЛЬНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТНОГО ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ  
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
в г. ЗЕРНОГРАДЕ

Кафедра бухгалтерского учёта,  
анализа и аудита

Н.С. Гужвина, Н.В. Чумакова

# **УЧЁТ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*Учебное пособие*

Зерноград – 2014

УДК 657.1

*Печатается по решению методической комиссии факультета  
государственного контроля и управления бизнесом  
Азово-Черноморского инженерного института  
ФГБОУ ВПО «Донской государственный аграрный университет»  
в г. Зернограде*

**Рецензент**

Канд. экон. наук, доцент кафедры экономики и управления  
**Кузьменко О.В.**

**Гужвина, Н.С.** Учёт в торговых организациях: учебное пособие  
/ Н.С. Гужвина, Н. В. Чумакова. – Зерноград: Азово-Черноморский инже-  
нерный институт ФГБОУ ВПО ДГАУ, 2014. – 82 с.

В учебном пособии описана методика учета товарных запасов в торго-  
вых организациях, в том числе их поступления, реализации, а также валово-  
го дохода, полученного от продаж. Большое внимание уделено учету резуль-  
татов инвентаризации, товарных потерь и переоценки товаров.

Учебное пособие предназначено для студентов, обучающихся по  
направлению подготовки бакалавров – 080100.62 «Экономика».

Рассмотрено и одобрено на заседании  
кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита  
Протокол № 8 от 03.03.2014 г.

Рассмотрено и одобрено методической комиссией по направлению  
подготовки «Экономика» и специальности «Экономическая безопасность»  
Протокол № 10 от 16.05.2014 г.

© Гужвина Н.С., Чумакова Н.В., 2014  
© Азово-Черноморский инженерный институт  
ФГБОУ ВПО ДГАУ, 2014

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 Общие положения по учету товарных операций.....	6
1 Цели, задачи и принципы учета товарных операций.....	6
2 Оценка товаров.....	8
3 Условия франкировки.....	10
2 УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ТОВАРОВ.....	11
1 Первичный учет.....	11
2 Порядок формирования фактической себестоимости товаров.....	15
3 Синтетический учет товаров.....	16
4 Аналитический учет товаров. Способы хранения товаров на складах.....	18
3 УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ...	20
1 Экономическое содержание издержек обращения.....	20
2 Учет расходов на продажу.....	22
4 УЧЕТ ПРОДАЖИ ТОВАРОВ.....	26
1 Общие положения по учету товаров.....	26
2 Методы оценки товарных запасов.....	28
5 ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ТОВАРОВ.....	31
1 Правила проведения инвентаризации .....	31
2 Документальное оформление инвентаризации товаров .....	34
3 Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.....	37
6 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	38
1 Учет валового дохода.....	38
2 Учет финансовых результатов.....	43
7 УЧЕТ ВОЗВРАТА ТОВАРОВ.....	44
1 Возврат товара в розничной торговле.....	45
2 Возврат товара в оптовой торговле.....	46
8 УЧЕТ ТОВАРНЫХ ПОТЕРЬ.....	50
1 Учет товарных потерь в пределах норм естественной убыли.....	50
2 Учет товарных потерь сверх норм естественной убыли.....	54
9 УЧЕТ ТАРЫ.....	56
1 Понятие тары.....	56
2 Особенности учета одноразовой тары.....	57
3 Особенности учета многооборотной тары.....	57
10 УЧЕТ ПРОЧИХ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	60
1 Учет переоценки товаров.....	60
2 Учет скидок.....	62
ТЕСТЫ ДЛЯ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ.....	66
ПЕРЕЧЕНЬ ОСНОВНЫХ НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИХ ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ТОРГОВЛЕ.....	77
ЛИТЕРАТУРА.....	78
ГЛОССАРИЙ.....	79

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время практическое знание учета товарных операций необходимо каждому бухгалтеру, поскольку многие организации, и не только сферы торговли, помимо основной деятельности занимаются закупкой и продажей товаров. Торговля является одной из ведущих отраслей народного хозяйства и располагает большим объемом товарных запасов.

В предлагаемом пособии рассмотрены основные вопросы бухгалтерского учета товарных запасов в торговых организациях, в том числе их поступления, реализации по различным договорам (поставки, купли-продажи, комиссии), а также валового дохода от продаж. Большое внимание уделено учету товарных потерь и переоценки товаров, особенностям учёта возврата товара, организации аналитического учета товаров. Отдельный вопрос посвящен учету тары, являющейся неизбежным спутником большинства товаров на пути их продвижения от производителя к потребителю.

Основной целью изучения учебной дисциплины «Учет в торговых организациях» является формирование у студентов умения использовать нормативно-правовые документы в своей деятельности; способности на основе действующей нормативно-правовой базы рассчитывать экономические показатели, характеризующие деятельность хозяйствующих субъектов, понимать порядок организации учета активов и пассивов в торговых организациях; выработка практических умений и навыков ведения учета в организациях торговли.

Изучение данной учебной дисциплины направлено на формирование у обучающихся следующих общекультурных (ОК) и профессиональных (ПК) компетенций:

ОК-5. Умеет использовать нормативно-правовые документы в своей деятельности.

ПК-2. Способен на основе типовых методик и действующей нормативно-правовой базы рассчитать экономические показатели, характеризующие деятельность хозяйствующих субъектов.

ПКП-1. Обладает базовыми теоретическими знаниями и практически профессиональными навыками в области финансового учета и формирования финансовой отчетности.

В результате изучения дисциплины «Учет в торговых организациях» студент должен

Знать:

– Основные положения законодательных актов РФ, регламентирующих порядок ведения учета в торговых предприятиях, принципы оценки товаров, формирования финансового результата в организациях торговли в соответствии с законодательными актами РФ, порядок формирования финансовой отчетности (ОК-5).

– Особенности ведения учета в торговых организациях; положения по организации и ведению учета на различных участках деятельности торговых предприятий (ПК-2).

– Принципы оценки имущества торговых организаций, формирования капитала, финансовых результатов предприятий торговли в соответствии с ПБУ и другими законодательными актами (ПКП-1).

Уметь:

– Понимать терминологию законодательных актов Российской Федерации, а также Международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности (ОК-5).

– Понимать и критически оценивать действующие положения, связанные с определением финансовых результатов деятельности торговых предприятий; заполнять и обрабатывать первичные документы и учетные регистры (ПК-2).

– Понимать порядок организации бухгалтерского учета в торговых организациях; понимать, применять и критически оценивать положения, связанные с учетом активов, обязательств, доходов, расходов и финансовых результатов торговых организаций (ПКП-1).

Владеть:

– Навыками отражения хозяйственных операций торговых организаций в первичной документации и учетных регистрах (ОК-5).

– Методикой составления корреспонденции счетов по хозяйственным операциям торговых организаций, производить необходимые расчеты; заполнять первичную и сводную документацию, производить ее проверку и обработку; составлять бухгалтерскую отчетность (ПК-2).

– Практическими навыками ведения в торговых организациях учета производственных запасов, товаров, тары, финансовых результатов; проводить инвентаризацию товаров и финансовых обязательств, оформлять и отражать ее результаты в учете (ПКП-1).

## ТЕМА 1 ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО УЧЕТУ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ

- 1 Цели, задачи и принципы учета товарных операций
- 2 Оценка товаров
- 3 Условия франкировки

### 1 Цели, задачи и принципы учета товарных операций

Закупку и продажу товаров могут осуществлять любые организации, как специализированные торговые (универмаги, универсамы и т.п.), так и неспециализированные, для которых торговля является одним из видов хозяйственной деятельности (неосновным)\*.

Товары – предметы, приобретаемые или получаемые на комиссию с целью последующей их перепродажи.

Общая стоимость проданных товаров называется товарооборотом. В зависимости от вида покупателя товарооборот может быть оптовым или розничным.

Оптовый товарооборот формируется в результате продажи товаров одной организацией другой организации для последующей перепродажи или потребления.

Розничный товарооборот образуется при продаже товаров конечным потребителям, главным образом непосредственно населению, а также учреждениям и организациям для удовлетворения потребностей их контингента (больницам, санаториям, домам отдыха, детским учреждениям и т.п.). Данный товарооборот еще называют мелкооптовым.

Товары являются основным объектом бухгалтерского учета в торговле. Поэтому правильная постановка их учета должна находиться в центре внимания бухгалтерского аппарата.

Главный бухгалтер обязан обеспечить полный учет поступающих товаров и своевременное отражение в учете операций, связанных с их выбытием. Он должен совместно с руководителями других подразделений и служб контролировать соблюдение правил оформления приемки, отпуска и проведения инвентаризации товаров, активно участвовать в подготовке и проведении мероприятий по предупреждению образования недостатков ценностей.

Эти требования определяют основные цели бухгалтерского учета товаров: контроль за сохранностью товаров; своевременное представление руководству организации информации о фактическом товарообороте и валовом доходе, о состоянии товарных запасов и эффективности их использования.

Для достижения этих целей необходимо решить следующий комплекс бухгалтерских задач:

- 1) обеспечение совместно с другими службами организации материальной ответственности за товары;

---

\* В дальнейшем все эти организации будем называть «торговые».

2) проверка правильности документального оформления, законности и целесообразности товарных операций, своевременное и правильное отражение их в учете;

3) проверка полноты и своевременности оприходования товаров материально ответственными лицами, правильности и своевременности списания реализованных и отпущенных товаров;

4) обеспечение контроля за соблюдением нормативов товарных запасов, выявление неходовых, залежалых и недоброкачественных товаров;

5) установление контроля совместно с другими службами за соблюдением правил проведения инвентаризации, своевременное и правильное выявление ее результатов;

6) обеспечение контроля совместно с другими службами организации за правильностью цен, соблюдением условий франкировки;

7) своевременное и правильное выявление валового дохода.

В основе решения перечисленных задач лежат следующие принципы учета товаров:

1. Организация учета по каждому материально ответственному лицу.

Только в этом случае достигается практическая реализация принципа персональной ответственности каждого лица. В данном случае эта ответственность вытекает из договора о материальной ответственности. При нарушении этого принципа администрация организации не может предъявить обоснованный иск виновным.

В странах с развитой рыночной экономикой практически отсутствует система материальной ответственности, поскольку работники торговли не отвечают персонально за сохранность товаров. Все потери от недостач и хищений, как правило, списываются на убытки торговых организаций. В этих условиях отпадает необходимость организации учета по каждому материально ответственному лицу (бригаде). В нашей стране таким образом ведет учет товаров только небольшое число организаций (с участием иностранных инвестиций, семейные (частные) магазины, мелкие торговые организации, члены которых доверяют друг другу, и т. п.).

2. Выбор схемы учета товаров, наиболее целесообразной в условиях работы данной организации. Возможны три схемы:

а) индивидуальная (попредметная) – фиксируется движение каждой единицы товаров; применяется, как правило, в комиссионной торговле; материально ответственное лицо должно отчитаться за каждую товарную единицу (по индивидуальному признаку);

б) натурально-стоимостная – фиксируется движение товаров по отдельным наименованиям в натуральном и стоимостном измерениях; применяется, как правило, для учета товаров на складах, для учета тары; материально ответственное лицо обязано отчитаться по товарам по каждому наименованию;

в) стоимостная – фиксируется общий объем товарной массы; материально ответственное лицо должно отчитаться за весь объем ценностей.

3. Единство оценки товаров при их оприходовании и выбытии; если товары были оприходованы по продажным ценам, то и списываться они должны по этим же ценам. Списание товаров по ценам выше или ниже цен их оприходования привело бы в первом случае к образованию излишков товаров, а во втором – к недостатке.

4. Единство показателей учета и плана, т.е. формирование информации в бухгалтерском учете должно осуществляться по показателям торгово-финансового плана. Если, например, план товарооборота устанавливается не только в целом, но и отдельно по структурным подразделениям, то и учет фактического товарооборота должен осуществляться отдельно по подразделениям.

5. Отчетность о наличии и движении товаров материально ответственных лиц (бригад) в установленные сроки.

6. Периодическая проверка путем проведения инвентаризаций фактических остатков товаров и сравнение их с данными бухгалтерского учета для проверки обеспечения сохранности ценностей.

7. Контроль за деятельностью материально ответственных лиц путем встречной сверки. Например, все списания со складов должны совпадать с оприходованием этих ценностей в отдельных подразделениях организации и т. п.

Практическая реализация изложенных принципов создает условия для эффективного решения задач, стоящих перед учетом товаров.

## **2 Оценка товаров**

Под оценкой товаров понимается выбор учетной цены, т. е. цены, по которой приходят и списывают товары.

В соответствии с пунктом 13 ПБУ 5/01 организации, осуществляющие торговую деятельность, могут учитывать товары, приобретенные для перепродажи, одним из следующих способов:

- по покупной стоимости (стоимости приобретения) непосредственно на счете 41 «Товары»;
- по продажным ценам с отдельным учетом наценок (скидок) на счете 42 «Торговая наценка»;
- по учетным ценам (с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»).

По покупным или учетным ценам товары учитывают организации, которые осуществляют оптовую торговлю. Фирмы, продающие товары в розницу, могут их учитывать как по покупным, так и по продажным ценам.

Розничная (продажная) цена – это цена, по которой товары продают конечным потребителям (главным образом населению). Примерный состав розничной цены представлен на рисунке 1.



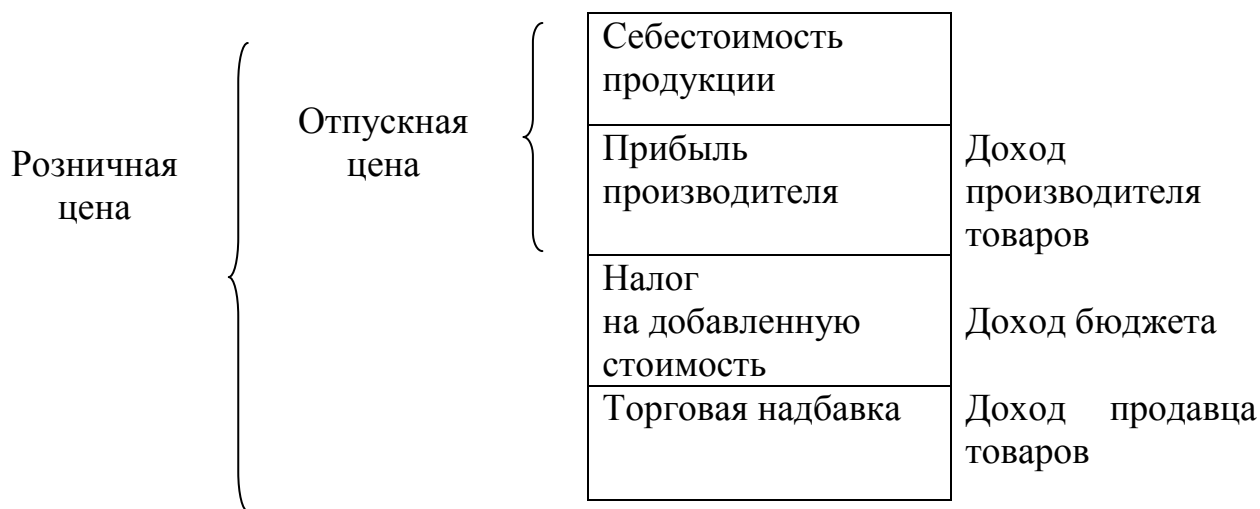


Рисунок 1 – Состав розничной цены

Себестоимость товаров (продукции) – это затраты производителя по производству и продаже продукции (сырье и материалы, зарплата, топливо, электроэнергия и др.).

Производители товаров и организации торговли должны иметь от продажи товаров доход. Для производителей такой доход есть разность между стоимостью товаров по отпускным ценам и их себестоимостью. Отпускные цены устанавливаются, как правило, по соглашению производителей с организациями торговли.

Составным элементом розничной цены является налог на добавленную стоимость (НДС). Ставки налога на добавленную стоимость установлены в следующих размерах: 10% – по продовольственным товарам по перечню, утверждаемому Правительством РФ, и товарам для детей по перечню, утверждаемому Правительством РФ; 18% – по остальным товарам.

В расчетных документах поставщика на продаваемые товары НДС должен быть показан отдельно от стоимости товаров по отпускным ценам.

Торговая надбавка является основным источником доходов торговых организаций и определяется в процентах к покупной стоимости товаров.

Если товары закупают у посредников (например, у организаций оптовой торговли), то в покупную стоимость товаров включается и надбавка посреднических организаций.

Величина торговой надбавки устанавливается на таком уровне, чтобы покрыть издержки обращения (расходы, связанные с перевозкой, хранением и реализацией товаров) и обеспечить получение торговой организацией прибыли.

### ***Выбор учетных цен товаров***

В настоящее время выбор учетной цены товаров регламентирован. В соответствии с п. 60 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 24.12.2010 № 186н), товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в бухгалтерском балансе по

стоимости их приобретения. При продаже (отпуске) товаров их стоимость разрешается списывать с применением методов оценки, изложенных в пункте 58 настоящего Положения. При учете организацией, занятой розничной торговлей, товаров по продажным ценам разница между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (скидки, накладки) отражается в бухгалтерской отчетности в качестве величины, корректирующей стоимость товаров. В п. 13 ПБУ 5/01 отмечено: «Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организациям, осуществляющим розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной (розничной) стоимости с отдельным учетом наценок (скидок)». Таким образом, ПБУ 5/01 предписывает всем организациям отражать в текущем учете товары по стоимости приобретения. Исключение сделано только для организаций розничной торговли, которые могут учитывать товары или по стоимости приобретения или по продажной цене.

### 3 Условия франкировки

При продвижении товаров от поставщиков до покупателей возникают транспортные расходы, а следовательно, и вопрос: кто их должен оплачивать? Здесь возможны три варианта:

- 1) все оплачивает поставщик;
- 2) все оплачивает покупатель;
- 3) часть оплачивает поставщик, часть – покупатель.

Порядок распределения транспортных расходов между поставщиком и покупателем определяется условиями франкировки\*, которые, в свою очередь, указываются по соглашению сторон в договорах на закупку товаров (рисунок 2).

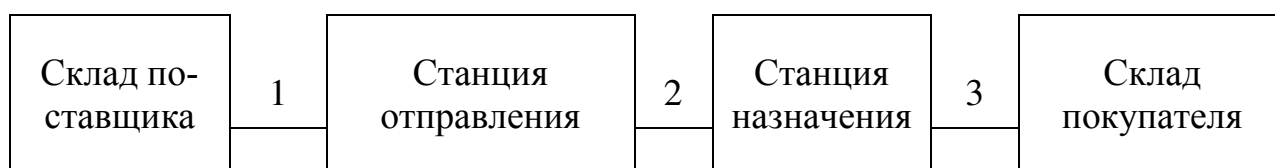


Рисунок 2 – Состав транспортных расходов

- 1 – расходы по доставке товаров от склада поставщика до станции (порта, пристани) отправления и по погрузке товаров в вагон (судно);
- 2 – расходы по оплате тарифа за перевозку товаров от станции (порта, пристани) отправления до станции (порта, пристани) назначения;
- 3 – расходы по выгрузке товаров из вагона (судна) и доставке их на склад покупателя.

\* Франко (от итал. *franko* – свободный). Этот термин означает, до какого звена на пути движения товара от продавца до покупателя последний освобождается от оплаты транспортных расходов.

Таблица 1– Основные виды франко

Основные виды франко	Кто оплачивает	
	поставщик	покупатель
Франко-склад поставщика	–	1+2 + 3
Франко-вагон (судно) станция отправления (порт, пристань)	1	2 + 3
Франко-вагон (судно) станция назначения (порт, пристань)	1 + 2	3
Франко-склад покупателя	1+2 + 3	–

### Контрольные вопросы

1. Дайте определение товарам.
2. Что такое товароборот?
3. В чем отличие оптового товарооборота от розничного?
4. Каковы основные схемы учета товаров?
5. В какой оценке могут учитываться товары?
6. Каков состав транспортных расходов?
7. Основные виды франко.

## ТЕМА 2 УЧЁТ ПОСТУПЛЕНИЯ ТОВАРОВ

- 1 *Первичный учёт*
- 2 *Порядок формирования фактической себестоимости товаров*
- 3 *Синтетический учёт товаров*
- 4 *Аналитический учет товаров. Способы хранения товаров на складах*

### 1 Первичный учёт

Для оформления поступившего товара применяются унифицированные формы первичных документов, утвержденные постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций». Первичные документы по приходу товаров должны быть пронумерованы и подшиты в журнал поступления товаров, который должен содержать название приходного документа, его дату и номер, краткую характеристику документа, дату регистрации документа, сведения о поступивших товарах.

Правила и сроки приемки товаров и их документальное оформление определяются техническими условиями, договорами поставки или купли-

продажи и инструкциями о порядке приемки товаров. Для организации документооборота бухгалтерия руководствуется «Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли», изложенными в письме Комитета РФ по торговле от 10.07.1996 № 1-794/32-5 с последующими изменениями и дополнениями.

Таблица 2 – Перечень унифицированных форм первичных документов для учета торговых операций

№	Наименование
ТОРГ-1	Акт о приемке товаров
ТОРГ-2	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей
ТОРГ-3	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров
ТОРГ-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
ТОРГ-5	Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика
ТОРГ-6	Акт о завесе тары
ТОРГ-7	Журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары
ТОРГ-8	Заказ – отборочный лист
ТОРГ-9	Упаковочный ярлык
ТОРГ-10	Спецификация
ТОРГ-11	Товарный ярлык
ТОРГ-12	Товарная накладная
ТОРГ-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товара, тары
ТОРГ-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
ТОРГ-16	Акт о списании товаров
ТОРГ-18	Журнал учета товаров на складе
ТОРГ-19	Расходный отвес (спецификация)
ТОРГ-20	Акт о подработке, подсортировке, перетаривании товаров
ТОРГ-27	Журнал учета выполнения заказов покупателей
ТОРГ-28	Карточка количественно-суммового учета
ТОРГ-29	Товарный отчет
ТОРГ-30	Отчет по таре
ТОРГ-31	Сопроводительный реестр сдачи документов

Приемка товаров осуществляется материально-ответственным лицом на основании товаросопроводительных документов поставщика, предусмотренных условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов (товарной накладной, товарно-транспортной накладной (ТТН), железнодорожной накладной, счетом или счетом-фактурой).

Накладная составляется в двух экземплярах: один остается у поставщика, другой передается покупателю. В накладной указываются номер и дата выписки; наименование поставщика и покупателя; наименование и краткое описание товара, его количество (в единицах), цена и общая сумма (с учетом налога на добавленную стоимость) отпущенного товара. Накладная подписывается материально-ответственными лицами, сдавшими и принявшими товар, и заверяется круглыми печатями организаций поставщика и получателя.

Товарно-транспортную накладную (ТТН) выписывают при доставке товаров автомобильным транспортом. Товарно-транспортная накладная состоит из двух разделов: товарного и транспортного.

Счет-фактура является основным первичным документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога на добавленную стоимость к вычету или возмещению. В счете-фактуре должны быть указаны: порядковый номер и дата выписки; наименование, адрес и идентификационные номера продавца и покупателя; наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя; номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров; наименование поставляемых товаров; цена за единицу без учета налога; стоимость товаров без учета и с учетом налога; налоговая ставка и сумма налога; страна происхождения товара.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации, заверяется печатью организации. Счета-фактуры, принятые к исполнению, должны быть пронумерованы и подшиты в журналы учета счетов-фактур, причем хранение получаемых и выдаваемых счетов-фактур осуществляется отдельно. Составление и получение счета-фактуры регистрируется в установленном порядке в книгах покупок и продаж.

Книга покупок ведется получателями товаров, она предназначена для регистрации счетов-фактур, предоставляемых поставщиками, в целях определения сумм налога, подлежащих зачету.

При отгрузке товаров со склада поставщика основным товаросопроводительным документом является товарная накладная по форме № ТОРГ-12, которая используется для оформления продажи товаров сторонней организации. Товарная накладная по форме № ТОРГ-12 отличается от ТТН тем, что в ней нет транспортного раздела, и она может быть как приходным документом покупателя, так и расходным документом поставщика.

Накладная по форме № ТОРГ-12 при получении товара на складе поставщика составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается у организации-поставщика и является основанием для списания товаров. Вторым экземпляром передается организации-покупателю и является основанием для оприходования товара. В случае несоответствия фактического наличия товаров или отклонения по качеству установленным в договоре или данным, указанным в сопроводительных документах, должны составляться соответствующие акты, а в сопроводительном документе следует сделать отметку об актировании. Товарная накладная подписывается материально-ответственными

лицами, сдавшими и принявшими товар, и заверяется печатью организации-поставщика и в отдельных случаях печатью покупателя.

Если товары получает материально-ответственное лицо – представитель торговой фирмы на складе поставщика, то оно должно предъявить поставщику доверенность, которая не является первичным документом, но необходима для подтверждения его полномочий на получение товарно-материальных ценностей. Бухгалтер торговой фирмы оформляет доверенность в одном экземпляре и выдает ее получателю товаров под расписку. Доверенность обычно выписывается на 10–15 дней. Доверенность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации, после чего на ней ставится печать. Бланки доверенностей являются документами строгой отчетности. Выдача незаполненных доверенностей не допускается.

Если по условиям договора необходима приемка товаров по количеству, качеству, массе и комплектности, по оформляются Акт о приемке товаров по форме № ТОРГ-1 или Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей по форме № ТОРГ-2. Приемка товара производится по фактическому наличию.

Акт по форме № ТОРГ-1 составляется отдельно по каждому поставщику на каждую партию товара, поступившую по одному транспортному документу. Один экземпляр остается у покупателя, а другой передается поставщику. Акты должны храниться в течение пяти лет. Для оформления приемки товаров, имеющих количественные и качественные расхождения по сравнению с данными сопроводительных документов поставщика, дополнительно применяются Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей по форме № ТОРГ-2 и аналогичный Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров по форме № ТОРГ-3. Акты по формам № ТОРГ-2 и № ТОРГ-3 составляются в соответствии с требованиями к качеству товаров, предусмотренными в договоре или контракте. Эти акты тоже являются основанием для предъявления претензии поставщику.

Товары, по которым не установлены расхождения по количеству и качеству, в этих актах не перечисляются, о чем в конце акта делается отметка следующего содержания: *«По остальным товарно-материальным ценностям расхождений нет»*.

На практике нередко встречаются случаи, когда товар поступает в организацию без товаросопроводительных документов поставщика или с их частичным отсутствием. В случае неотфактурованной партии товаров для оформления приемки и оприходования фактически полученных товаров используется Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика, по форме № ТОРГ-4. Он составляется в двух экземплярах членами комиссии при участии материально-ответственного лица. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у материально-ответственного лица. Если такой товар еще не оплачен, то в момент получения неотфактурованной поставки товары принимаются к бухгалтерскому учету по учетной цене с по-

следующим уточнением фактической себестоимости. После оприходования товара поставщику обычно сообщают о полученной поставке и прилагают акт о приемке.

Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» отменено обязательное применение унифицированных форм первичных документов. Документы утверждаются руководителем организации, но в обязательном порядке должны содержать обязательные для соответствующих бланков реквизиты.

## **2 Порядок формирования фактической себестоимости товаров**

В соответствии с ПБУ 5/01 товары признаются частью материально-производственных запасов. Следовательно, к бухгалтерскому учету товаров применимы правила их оценки, изложенные в разд. II ПБУ 5/01. По общему правилу товары принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической стоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

В фактические затраты на приобретение товаров включаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу) товаров;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, с помощью которой приобретены товары;
- суммы процентов по кредитам и займам, начисленные до момента принятия товаров к бухгалтерскому учету. Это правило применяется в случаях, когда заемные средства были получены именно для приобретения товаров;
- затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров.

К затратам, связанным с приобретением товаров, относятся и затраты на доставку, если стоимость доставки товаров не включается в цену товара, а оплачивается покупателем отдельно.

Транспортные расходы могут складываться из следующих затрат:

- оплаты услуг сторонних организаций за перевозку товаров, в том числе за подачу вагонов, взвешивание, погрузку в транспортные средства и выгрузку и т.п.;

- платы за временное хранение товаров на железнодорожных станциях, пристанях, в портах, аэропортах в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами;
- платы за обслуживание подъездных путей и складов необщего пользования, включая плату железным дорогам согласно заключенным с ними договорам.

Организации, приобретающие товары у иностранных поставщиков, при формировании их себестоимости в бухгалтерском учете включают в нее суммы уплаченных таможенных пошлин и прочие расходы по закупке и транспортировке.

Для организаций торговли п. 13 ПБУ 5/01 предусмотрена возможность иной оценки товаров в бухгалтерском учете. Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, организация, осуществляющая торговую деятельность, может включать в состав расходов на продажу (списывать непосредственно в дебет счета 44 «Расходы на продажу»).

Выбранный вариант учета транспортно-заготовительных расходов необходимо зафиксировать в приказе об учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

### **3 Синтетический учёт товаров**

Принимая к бухгалтерскому учету приобретаемые по договору поставки товары, необходимо учитывать, в какой именно момент право собственности на них переходит к покупателю.

По общему правилу, предусмотренному ГК РФ, право собственности переходит в момент передачи вещи, если иное не предусмотрено законом или договором (ст. 223 ГК РФ). Вещь признается переданной приобретателю с момента ее вручения.

Стороны договора поставки могут предусмотреть любой приемлемый для них момент перехода права собственности.

Если товары будут поставлены до момента оплаты, то в договорах может быть предусмотрен переход права собственности к покупателю:

- после полной оплаты;
- в момент поступления на склад покупателя;
- при оплате определенной части договорной цены.

В случаях, когда в договоре поставки момент перехода права собственности к покупателю специально не определен, это право, согласно ГК РФ, переходит в момент передачи товаров.

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» определяет, что имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.



Для учета товаров используются две группы счетов: балансовые и забалансовые. На счетах первой группы учитываются товары, которые являются собственностью организации, а на счетах второй группы – товары не принадлежащие организации, но находящиеся у нее во владении или пользовании.

К балансовым относятся счета 41 «Товары» и 45 «Товары отгруженные». Счет 45 используется в двух случаях:

1. Товары покупателю отгружены, но право собственности на них к покупателю еще не перешло.
2. При продаже товаров по посредническим договорам (комиссии, поручения, агентским).

Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета для организаций торговли и общественного питания к счету 41 предусмотрены три субсчета: 41/1 «Товары на складах», 41/2 «Товары в розничной торговле» и 41/3 «Тара под товаром и порожня»

К забалансовым счетам, на которых учитываются товары, относятся счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию».

Счет 002 применяется как покупателями, так и продавцами. Продавец учитывает на этом счете товары, которые стали собственностью покупателя, но еще не вывезены им. Покупатель использует данный счет в двух случаях:

1. Для учета поступивших товаров, собственником которых он еще не стал (по договору покупатель становится собственником товаров после их оплаты, а товары еще не оплачены);
2. Получив от поставщика товары, он на законных основаниях от них отказывается (при получении некачественных или некомплектных товаров).

Счет 004 применяется комиссионером для учета товаров, полученных от комитента, так как собственником этих товаров является комитент. На счетах 002 и 004 товары учитываются по ценам, указанным в приемосдаточных документах.

Товары, уже принадлежащие организации, но находящиеся в пути, принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости, предусмотренной в договоре. Для учета материальных ценностей, находящихся в пути предусмотрен балансовый счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Получив от поставщика извещение и расчетные документы, покупатель отражает отгруженные ему товары по ценам, предусмотренным договором, по дебету счета 15 в корреспонденции со счетом 60. После того как материальные ценности фактически поступят на склад покупателя и будут оприходованы, делается проводка Д41 К15. Остаток по счету 15 на конец месяца показывает наличие товаров в пути.

Учет товаров в пути может быть организован и без применения счета 15. Для учета товаров в пути организация может просто открыть отдельный субсчет к счету 41.

Товары могут учитываться по покупным или продажным ценам в зависимости от принятой учётной политики. Если товары учитывают по продажным ценам, то возникает необходимость учёта разницы между стоимостью товаров по учётным и покупным ценам. Такая разница представляет собой торговую надбавку и учитывается на счете 42 «Торговая наценка». Счет 42 является регулирующим контрарным счётом по отношению к счёту 41 «Товары». Если из сальдо счета 41 вычесть сальдо счета 42, разность покажет покупную стоимость товаров. Счет 42 не может существовать самостоятельно, он применяется только в сочетании со счетом 41 и только при условии учёта товаров по продажным ценам.

Размер торговой наценки должен устанавливаться организацией с таким расчетом, чтобы покрыть все издержки обращения, учитываемые торговой организацией на счете 44 «Расходы на продажу», сумму начисленного НДС и обеспечить получение прибыли.

По общему правилу размер торговой наценки по товарам ничем не ограничен и может быть любым. Исключением являются некоторые товары, в отношении которых осуществляется государственное регулирование цен и устанавливаются предельные размеры розничных надбавок к фактической отпускной цене производителя. (Например, право установления предельных размеров розничных надбавок к ценам на лекарственные средства предоставлено органам исполнительной власти субъектов РФ).

Методика начисления торговой наценки в законодательстве отсутствует, поэтому организация вправе использовать любую методику:

- устанавливать единый процент торговой наценки на все товары или по отдельным группам товаров;
- устанавливать для конкретного товара (группы товаров) торговую наценку в виде твердой суммы (константы);
- устанавливать продажную цену, а затем рассчитывать торговую наценку;
- применять иные способы расчета торговой наценки.

#### **4 Аналитический учёт товаров. Способы хранения товаров на складах**

В торговле и общественном питании аналитический учет товаров ведется:

- по хозяйствующим субъектам, являющимся юридическими лицами, и их обособленным подразделениям;
- по каждому хозяйствующему субъекту – по материально-ответственным лицам;

- по каждому материально-ответственному лицу – по ассортименту товаров.

Аналитический учет на складе ведет материально-ответственное лицо. Этот учет может быть организован разными способами в зависимости от способа хранения товаров (партионного или сортового).

При любом способе хранения материально-ответственные лица ведут учет товаров в натуральном измерении на основании приходных и расходных товарных документов или в натуральном и стоимостном измерениях одновременно.

При *партионном* способе хранения на каждую партию товаров материально-ответственное лицо выписывает партионную карту в двух экземплярах, где указываются наименование, артикул, сорт, цена и количество (масса) товаров. По мере отпуска товаров материально-ответственное лицо указывает в партионной карте дату отпуска, номер расходного документа и количество (массу) отпущенного товара.

При *сортовом* способе хранения материально-ответственные лица ведут учет товаров в товарных книгах или на карточках. На каждое наименование и сорт товаров открывается отдельная карточка.

При сортовом способе хранения на каждое наименование и сорт товара открывают карточки количественно-суммового учета. Для проверки правильности учетных записей по окончании месяца в карточках подсчитывают итоги прихода и расхода, определяют остатки товаров на начало следующего месяца. На первое число каждого месяца составляют оборотную ведомость по аналитическим счетам к счету 41 «Товары». Суммовые итоги этой ведомости должны быть равны оборотам и сальдо синтетического счета 41 «Товары».

Натуральные показатели оборотной ведомости сверяют также с данными складского учета, который ведут материально-ответственные лица. Такая оборотная ведомость составляется на дату проведения инвентаризации товаров.

Метод учета сырья и товаров, которым предусматривается распределение ответственности и полномочий персонала склада и бухгалтерии в осуществлении учета и контроля за ведением учета, называется оперативно-бухгалтерским, или сальдовым. В бухгалтерии организации не ведется количественный и суммовой учет движения сырья и товаров в разрезе их номенклатуры и не составляются оборотные ведомости по номенклатуре материально-производственных запасов. Учет материальных ценностей в бухгалтерии ведется в денежном выражении в разрезе материально-ответственных лиц, балансовых счетов, субсчетов по группам материальных ценностей. Показатели аналитического учета формируются по данным первичных учетных документов и реестров их приемки-сдачи и фиксируются в накопительных ведомостях, информация которых используется для составления групповых оборотных ведомостей и регистров синтетического учета.

Периодически (ежедневно или один раз в несколько дней) бухгалтер проверяет правильность записей в регистрах складского учета (товарных книгах или карточках), которые ведут материально-ответственные лица. Выявленные ошибки сразу исправляют.

Для проверки правильности учетных записей на 1-е число каждого месяца составляют сальдовую ведомость. В ней на основании регистров складского учета указывают остатки товаров по наименованиям, артикулам, сортам, количеству и цене. Затем подсчитывается общая стоимость всех товаров. Этот итог должен быть равен сальдо синтетического счета 41 «Товары».

### **Контрольные вопросы**

1. Какими первичными документами оформляется поступление товаров?
2. Каков порядок приемки товаров?
3. Особенности приемки неотфактурованных товаров.
4. Что представляет собой фактическая себестоимость товара?
5. На каком счете учитываются товары у покупателя, право собственности на которые к нему еще не перешло?
6. В каком случае организации при учете товаров используют счет 42?
7. Особенности учета партионного способа хранения товаров.
8. Особенности учета сортового способа хранения товаров.

## **ТЕМА 3 УЧЕТ ИЗДЕЖЕК ОБРАЩЕНИЯ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*1 Экономическое содержание издержек обращения*

*2 Учёт расходов на продажу*

### **1 Экономическое содержание издержек обращения**

Осуществляя деятельность по закупке, транспортировке, размещению и реализации товаров, торговые организации производят определенные затраты. Это и расходы на содержание торговых залов, административных, обслуживающих и складских помещений, оплата коммунальных услуг, аренда, транспортные услуги, реклама, оплата лицензий на право торговли, и заработная плата персонала, отчисления на социальное страхование и социальное обеспечение, налоги, сборы и др.

Совокупные затраты, связанные с процессом обращения товаров, называются издержками обращения или расходами на продажу. Издержки обращения – это текущие расходы торговых, сбытовых, снабженческих организаций на осуществление их основной деятельности, включая затраты, подлежащие корректировке в пределах лимитов, норм и нормативов при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Не относятся к издержкам обращения расходы капитального характера, расходы, непосредственно не связанные с торговой деятельностью организации.

В бухгалтерском учете выделяют три группы хозяйственных операций, связанных с издержками обращения торговых организаций:

1) включение издержек обращения непосредственно в затраты отчетного периода;

2) отражение затрат в составе расходов будущих периодов. В состав расходов будущих периодов торговых организаций, подлежащих отнесению на издержки обращения, включаются следующие расходы: расходы по ремонту основных средств; арендная плата за отдельные объекты основных средств; расходы по подписке на периодические издания; расходы по оплате услуг телефонных, радио- и других видов связи; другие аналогичные расходы. Учет расходов, произведенных (оплаченных) в отчетном периоде, но относящихся к последующим отчетным периодам (месяцам), ведется на счете 97 «Расходы будущих периодов». По дебету счета 97 показывается фактическая сумма расходов будущих периодов, произведенных в текущем периоде (без НДС). С кредита счета 97 такие расходы списываются при наступлении того периода, к которому они относятся.

3) создание резерва предстоящих расходов и отнесение их на издержки последующих отчетных периодов. Для равномерного включения отдельных видов затрат в издержки обращения создаются резервы предстоящих расходов и платежей с предварительным отнесением сумм на издержки обращения нескольких отчетных периодов с последующим их использованием по назначению.

Торговая организация может создавать резервы путем предварительного равномерного отнесения сумм отчислений на расходы на продажу отчетного периода (если это предусмотрено ее учетной политикой). Учет таких резервов ведется на пассивном счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

К основным видам резервов, создаваемых за счет отчислений, относимых на расходы на продажу, относятся следующие:

- на предстоящие отпуска работников организации с учетом обязательных отчислений на социальное страхование и социальное обеспечение; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- на создание ремонтного фонда и резерва на ремонт объектов основных средств;
- резерв на списание естественной убыли в пределах утвержденных норм;
- другие резервы, предусмотренные законодательством.

Резервы образуются за счет отчислений, включаемых в расходы на продажу в сроки, предусмотренные специальными расчетами, утвержденными руководителем организации.

Порядок формирования издержек обращения для предприятий, осуществляющих торговую деятельность, предусмотрен ст. 320 части 2 НК РФ с изменениями и дополнениями.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и накладные (косвенные). По принципу определения расходов разделение основано на отношении отдельных видов расходов к процессу производства продукции, выполнения работ или оказания услуг. К прямым расходам относятся стоимость покупных товаров, реализованных в текущем отчетном периоде и суммы расходов на транспортировку этих товаров до склада покупателя (если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров). Сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам товара на складах, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца следующим образом:

- определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товара на складе на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;
- определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров на складе на конец месяца;
- рассчитывается средний процент как соотношение суммы прямых расходов и стоимости товаров;
- определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

Все остальные расходы признаются косвенными и уменьшают доход от реализации товаров в текущем отчетном периоде.

## **2 Учёт расходов на продажу**

Состав расходов на продажу разнообразен и зависит от сферы деятельности организации, условий договоров, на основании которых осуществляется поставка товаров, выполнение работ, оказание услуг.

В составе расходов на продажу выделяются:

- расходы организации, непосредственно связанные с торговой деятельностью, которые не подлежат лимитированию и в полном объеме относятся на издержки обращения;
- лимитируемые расходы, связанные с торговой деятельностью, которые полностью относятся на издержки обращения, но при расчете налога на прибыль подлежат корректировке в пределах лимитов, норм и нормативов.

К ним относятся:

- компенсации за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок;
- представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью торговой организации;
- расходы на обучение по договорам с учебными заведениями, подготовку и повышение квалификации кадров;
- на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- на транспортировку продукции до потребителя;

- погрузочно-разгрузочные расходы;
- комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- затраты на рекламу и другие расходы, обусловленные сбытом продукции;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- скидки, предоставляемые поставщиками торгующим организациям на потери товара и на дополнительные транспортные расходы;
- расходы на эксплуатацию машин и механизмов, непосредственно занятых на выполнении погрузочно-разгрузочных работ;
- потери товаров при перевозках, хранении, продаже, технологические отходы, оплата процентов по ссудам, превышающим установленные лимиты.

Для организаций, осуществляющих торговую, снабженческо-сбытовую, заготовительную деятельность для учета затрат, связанных со сбытом продукции, счетным планом предусмотрен активный, собирательно-распределительный счет 44 «Расходы на продажу». На этом счете должны учитываться затраты отчетного периода на продажу продукции, выполненных и сданных работ, оказанных услуг. Этот счет по своей характеристике идентичен счету 20 «Основное производство», который используют для учета затрат производственные организации.

Если предприятие ведет производственную, торговую, посредническую деятельность, то расходы, связанные с производством собственной продукции, оно отражает на счете 20, а расходы по реализации товаров – на счете 44.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Величина этих расходов вместе с производственными формирует размер полной себестоимости реализованных товаров. Расходы по доставке товаров зависят от расстояния перевозки, веса перевезенного груза, транспортных тарифов за перевозку грузов, вида транспортных средств. Расходы по погрузке-выгрузке могут изменяться в связи с изменением веса отгруженной продукции и расценок за погрузку и выгрузку одной тонны продукции. Расходы на тару и упаковочные материалы зависят от их количества и стоимости.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» должен вестись по видам и статьям расходов.

Счет 44 «Расходы на продажу» может корреспондировать с другими счетами в следующих бухгалтерских проводках:

Д44 К02 – начислена амортизация по основным средствам, используемым в торговле;

Д44 К05 – начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в торговле;

Д44 К10 – расход материалов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей в процессе торговли;

Д44 К23 – списание услуг, оказанных вспомогательными производствами в торговле;

Д44 К60 – задолженность поставщикам и подрядчикам за транспортные и другие услуги по заготовке и доставке товаров на станцию отправления, погрузке их в транспортные средства, перевозке и хранению;

Д44 К70 – начисление оплаты труда работникам, занятым в торговле;

Д44 К69 – начисление платежей во внебюджетные фонды социального страхования и обеспечения с сумм оплаты труда работников торговых организаций;

Д 44 К71 – списание торговых расходов, оплаченных подотчетными лицами;

Д44 К76 – расходы организаций, осуществляющих торговую деятельность (на аренду зданий, сооружений помещений и инвентаря, на рекламу и т. п.);

Д44 К96 – создание резерва предстоящих платежей на оплату расходов, связанных с продажей;

Д90 К44 – списание на себестоимость проданных товаров торговых расходов по окончании отчетного периода.

В организациях, осуществляющих снабженческо-сбытовую и торговую деятельность, затраты на торговую деятельность группируются по статьям типовой номенклатуры:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
- амортизация основных средств;
- ремонт основных средств;
- расходы на санитарную и специальную одежду, столовое белье, посуду, приборы (если они учитываются в оборотных средствах);
- расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- расходы на тару;
- прочие расходы.

Общая сумма расходов на продажу товаров, готовой продукции (работ, услуг), учтенная за отчетный период по счету 44 «Расходы на продажу» за отчетный месяц может относиться на себестоимость продаж в зависимости от того, как это предусмотрено в учетной политике предприятия. Общая сумма этих расходов может быть полностью включена в учтенную за отчет-



ный период сумму на счете 44 «Расходы на продажу» или списываться частично проводкой: Д90 К44.

В любом случае, полностью за отчетный период или частично, расходы на продажу относятся на фактическую себестоимость продаж.

При частичном списании расходов на продажу торговые организации распределяют расходы на упаковку и транспортировку между отдельными видами продукции ежемесячно, исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или по другим соответствующим показателям.

Все организации, осуществляющие торговую и посредническую деятельность при частичном распределении расходов на продажу учтенные в их составе расходы на транспортировку распределяют между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца. Такой расчет должен производиться следующим образом:

$$Р_{ткм} = Откм \times ((Р_{тнм} + Р_{том}) / (О_{том} + Откм) \times 100),$$

где  $(Р_{тнм} + Р_{том})$  – сумма расходов на транспортировку на остаток товаров на начало месяца и расходы, учтенные в отчетном месяце;

$(О_{том} + Откм)$  – сумма товаров, проданных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

$Р_{ткм}$  – сумма расходов на транспортировку, относящаяся к остатку товаров на конец месяца.

### **Контрольные вопросы**

1. Что понимается под издержками обращения в торговых организациях?
2. Какие расходы не относятся к издержкам обращения?
3. Какие затраты включаются в состав расходов будущих периодов, подлежащих отнесению на издержки обращения?
4. На какие виды подразделяются расходы в торговых организациях?
5. Какие расходы торговых организаций относят к прямым?
6. На каком счете учитываются издержки обращения в торговых организациях?
7. Порядок списания прямых расходов на продажу.

## ТЕМА 4 УЧЁТ ПРОДАЖИ ТОВАРОВ

*1 Общие положения по учёту продажи товаров*

*2 Методы оценки товарных запасов*

### **1 Общие положения по учёту продажи товаров**

Реализация товаров регулируется договорами купли-продажи, поставки и комиссии. По договору купли-продажи продавец обязуется передать имущество (товар) в собственность покупателя, а покупатель – принять имущество и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). Этим договором обычно регулируется продажа товаров в розницу.

Разновидностью договора купли-продажи является договор поставки. По этому договору поставщик обязуется в обусловленные сроки передать в собственность покупателю товар, предназначенный для предпринимательской деятельности или иных целей, не связанных с личным потреблением, а покупатель обязуется принять товар и уплатить за него определенную цену.

Договор поставки лежит в основе оптового товарооборота.

По договору комиссии комиссионер (торговое предприятие) обязуется по поручению комитента (собственника товара) совершить одну или несколько сделок от своего имени за счет комитента.

При выполнении договоров поставки и купли-продажи большое значение имеет определение момента перехода права собственности на товары.

Моментом продажи считается либо оплата товаров (при безналичных расчетах – при поступлении средств за товары на счета в учреждениях банков, а при расчетах наличными деньгами – при поступлении средств в кассу предприятия), либо отгрузка товаров и предъявление покупателю расчетных документов. Счет 90 «Продажи» корреспондирует по кредиту в первом случае со счетами по учету денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет»), а во втором – со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Момент реализации товаров устанавливается организацией при принятии учетной политики на отчетный год исходя из условий хозяйствования и заключенных договоров.

Объём реализации (товарооборот) является важнейшим показателем хозяйственной деятельности торговых организаций, поскольку от него во многом зависит величина валового дохода от реализации, издержек обращения, а, следовательно, и сумма прибыли.

Учёт товарооборота ведётся на счёте 90 «Продажи», который имеет следующую структуру (рисунок 3):

Дебет	Счёт 90 «Продажи»	Кредит
Оборот – себестоимость проданных товаров (покупная стоимость проданных товаров плюс издержки обращения, относящиеся к проданным товарам)		Оборот – продажная стоимость реализованных товаров
Сальдо – убыток от продажи товаров		Сальдо – прибыль от продажи товаров

Рисунок 3 – Схема формирования финансового результата от продажи товаров

Согласно п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 27.04.2012), выручка от реализации товаров признается доходом от обычных видов деятельности (при выполнении условий, предусмотренных п. 12 ПБУ 9/99).

В соответствии с положениями Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (ред. от 25.11.2013 № 317-ФЗ) организации и предприниматели, осуществляющие продажу товаров за наличный расчет, могут не применять контрольно-кассовую технику в случае оказания услуг населению, при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности. Это требование относится к организациям розничной торговли.

Реализация товаров отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

Д50 К90 – в кассу поступила выручка от реализации товаров;

Д90 К68 – начислен НДС с реализации;

Д90 К41/2 – списана фактическая себестоимость реализованных товаров.

По итогам месяца организация списывает стоимость реализованных товаров с кредита счета 41/2 в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 90/2 «Себестоимость продаж».

Бухгалтерский учет товаров по продажным ценам дает возможность организациям розничной торговли не вести учет каждой реализованной единицы товаров, а списывать с кредита счета 41 в дебет счета 90 «Продажи» стоимость всех реализованных по продажной цене товаров одной суммой, которая всегда равна сумме полученной за эти товары выручки.

Чтобы выявить финансовый результат от реализации товаров, в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 41 должна списываться не продажная цена реализованных товаров, а стоимость их приобретения, которая определяется как разность между стоимостью товаров по розничным ценам и торговой наценкой, относящейся к проданным товарам (валовым доходом).

Для этого одновременно со списанием продажной стоимости товаров со счета 90 списывается сумма торговой наценки, приходящейся на проданные

товары (сумма реализованного торгового наложения). Поэтому самое главное при учете товаров по продажным ценам – правильно рассчитать сумму реализованного торгового наложения.

После списания реализованной торговой наценки на счете 90 образуется (как и при учете товаров по покупным ценам) кредитовое сальдо, показывающее валовой доход от реализации товаров.

В бухгалтерском учете реализация товаров отражается следующим образом:

- Д50 К90 – отражена выручка от продажи товаров;
- Д90 К41/2 – товар списан по продажной цене;
- Д90 К42 (сторно) – сторнирована сумма торговой наценки;
- Д90 К68 – начислен НДС;
- Д90 К44 – списаны расходы на продажу товаров;
- Д90 К99 – отражен финансовый результат от продажи товаров.

Сумма торговой наценки сторнируется по кредиту счета 42 в корреспонденции с дебетом счета 41.

## **2 Методы оценки товарных запасов**

Нормативными документами по учёту товарных запасов предусмотрены следующие варианты оценки товаров при продаже (или ином выбытии):

- по стоимости единицы товара;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО).

Организация может выбрать любой из этих вариантов. Выбранный метод оценки товаров при выбытии закрепляется приказом в учетной политике организации для целей налогообложения.

Для оценки товаров любым из вышеназванных методов организации необходимо иметь документально подтвержденную информацию о том, сколько и каких товаров продано.

На практике применяются различные способы учета количества и номенклатуры реализованных товаров.

В небольших организациях, где мало покупателей, которые к тому же не приобретают большого количества товаров разных наименований, учет реализованных товаров можно вести следующими способами:

- 1) каждая продажа записывается продавцом в специальную тетрадь (книгу);
- 2) сохраняются копии всех товарных чеков;
- 3) при передаче в торговый зал к каждой единице товара прикрепляются специальные бирки, которые открепляются при ее продаже;
- 4) все приобретенные товары заносятся в список, из которого проданный товар вычеркивается в день продажи (с указанием даты продажи) и т.д.

В крупных организациях (супермаркетах), обслуживающих большое количество покупателей и имеющих большой ассортимент товаров, для

идентификации конкретной единицы товара используют штрих-код, который содержит всю необходимую для учета реализации этой единицы товара информацию.

Для нанесения штрих-кодов требуется дорогостоящее оборудование, поэтому данный способ при всей его простоте и удобстве доступен не всем организациям.

Если наладить учет реализованных товаров в разрезе каждого наименования (группы) товаров не представляется возможным, то количество реализованных товаров рассчитывают по формуле (п. 4.3.4 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных Письмом Комитета РФ по торговле от 10.07.1996 № 1-794/32-5; далее – Методические рекомендации Роскомторга):

*Остаток товаров на начало месяца + Количество поступивших в течение месяца товаров – Остаток товаров на конец месяца.*

При таком способе определения количества и номенклатуры реализованных товаров организация должна ежемесячно проводить инвентаризацию, по результатам которой определяются остатки товаров в натуральных показателях.

Однако этот способ определения количества реализованных товаров неточен, поскольку он не позволяет выявить товарные потери.

Итак, для того чтобы определить стоимость реализованных товаров, необходимо сначала определить их количество, а затем рассчитать их стоимость тем способом, который установлен в приказе об учетной политике организации.

#### Метод оценки по стоимости единицы товара

Этот метод является самым точным. Но в розничной торговле он применяется ограниченно в силу сложности (или трудоемкости) определения стоимости приобретения конкретной единицы реализованного товара.

#### Метод оценки по средней стоимости

Этот метод на практике является самым распространенным. Средняя стоимость, по которой производится списание товаров, исчисляется путем деления покупной стоимости товаров одного наименования (одной группы товаров) без НДС за месяц с учетом стоимости остатка товаров этого наименования (группы) на начало месяца на их количество, складывающееся из остатка товаров на начало месяца и поступивших в этом месяце товаров.

*Пример 1:* Организация реализует в розницу товары, которые учитываются по стоимости их приобретения. При списании товаров в бухгалтерском учете и для целей налогообложения применяется метод средней стоимости.

В сентябре 200\_ г. организация приобретала товар несколько раз:

Дата поступления товара	Количество, усл. ед.	Цена приобретения, без НДС, у.д.е	Сумма, у.д.е
Остаток на 01.09.200_	20	15,00	300
Поступило:			
2.09	50	17,00	850
7.09	60	14,50	870
15.09	40	14,00	560
20.09	30	13,00	390
23.09	70	18,00	1 260
28.09	30	19,00	570
Итого...	300	–	4 800

Рассчитаем среднюю цену товара:

$$4800 \text{ у.д.е.} / 300 \text{ усл. ед.} = 16 \text{ у.д.е.};$$

По данным инвентаризации, проведенной 30 сентября 200\_ г., в наличии оказалось 40 усл. ед. товара

Определяем количество реализованного в сентябре товара:

$$300 - 40 = 260 \text{ усл.ед.}$$

Определим стоимость реализованного товара:

$$260 \text{ усл. ед.} \times 16 \text{ у.д.е. за пачку} = 4160 \text{ у.д.е.}$$

В бухгалтерском учете будет сделана проводка:

Д90 К41 – 4160 у.д.е. – списана стоимость реализованного товара.

Остаток товара на 1.10.200\_ г. составит 40 усл. ед. на общую сумму 640 у.д.е. (4800 – 4160).

Метод оценки по стоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО)

При применении этого метода товары одного наименования (группы), поступившие ранее других, списываются первыми. При приобретении товаров партиями сначала списывается первая партия, затем вторая и т.д. Если товаров в первой партии недостаточно, то списывается часть товаров из второй партии и т.д.

Таким образом, стоимость реализуемых товаров определяется исходя из стоимости самых ранних по времени приобретения товаров с учетом стоимости товаров, числящихся на начало месяца.

*Пример 2.* Воспользуемся данными примера 1. Только оценка реализуемых товаров при их списании производится методом ФИФО. Реализовано 260 ед. товара.

Рассчитаем стоимость реализованных товаров:

$$20 \times 15 \text{ у.д.е.} + 50 \times 17 \text{ у.д.д.} + 60 \times 14,5 \text{ у.д.е.} + 40 \times 14 \text{ у.д.е.} + 30 \times 13 \text{ у.д.е.} + 60 \times 18 \text{ у.д.е.} = 4050 \text{ у.д.е.}$$

В бухгалтерском учете будет сделана проводка:

Д90 К41 – 4050 у.д.е. – списана стоимость реализованного товара.

Остаток товаров на 1.10. 200\_ г.:  
 10 ед. по 18 у.д.е. = 180 у.д.е.  
 30 ед. по 19 у.д.е. = 570 у.д.е.  
 Всего 40 ед. на сумму 750 у.д.е.

### Контрольные вопросы

1. Какими видами договоров регулируется продажа товаров?
2. Какой счет предназначен для учета товарооборота?
3. Что представляет собой себестоимость проданных товаров?
4. Каковы основные способы оценки товаров при продаже?
5. Что представляет собой способ оценки товаров по средней стоимости?
6. Как рассчитывается стоимость товаров по методу ФИФО?
7. Что представляет собой способ оценки по стоимости единицы товара?

## ТЕМА 5 ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ТОВАРОВ

### *1 Правила проведения инвентаризации*

### *2 Документальное оформление инвентаризации товаров*

### *3 Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете*

#### **1 Правила проведения инвентаризации**

В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности в каждой организации необходимо проводить инвентаризацию имущества, и в том числе товаров. В ходе инвентаризации проверяется и документально подтверждается фактическое наличие товаров (их количество, состояние и оценка). Сведения, полученные при инвентаризации, сравниваются с данными бухгалтерского учета.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Обязательная инвентаризация проводится в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного и муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально-ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Руководитель организации в отдельном распорядительном документе (приказе) или в приказе об учетной политике должен установить количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения и перечень товаров, проверяемых при каждой инвентаризации (кроме случаев проведения обязательной инвентаризации).

Инвентаризации подлежат все товары организации независимо от местонахождения, а также товары, не принадлежащие организации, но находящиеся у нее на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки и т.д.

Инвентаризация имущества проводится по его местонахождению и материально-ответственным лицам.

Инвентаризацию можно проводить как сразу по всему ассортименту, так и в процессе работы организации, например по группам товаров, секциям магазина и т.д.

Для проведения инвентаризации в организации создается инвентаризационная комиссия.

Состав инвентаризационной комиссии утверждается руководителем организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации, бухгалтеры и другие специалисты. Если это необходимо, в комиссию могут входить аудиторы, работающие в данной организации или привлекаемые из других аудиторских организаций.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Проверка фактического наличия товаров производится при обязательном участии материально-ответственных лиц.

Фактическое количество товаров при инвентаризации определяют путем подсчета, взвешивания или замера. При этом руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную точную проверку наличия товаров в установленные сроки, обеспечивать комиссию грузчиками для перемещения и взвешивания товаров, технически исправными весами, мерной тарой и другими контрольно-измерительными приборами.

Если товары хранятся в неповрежденной упаковке поставщика, то их количество можно определять на основании документов, но при этом необходимо обязательно выборочно проверить хотя бы часть этих товаров. Масса (объем) насыпных товаров проверяется на основании замеров и технических расчетов.



При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально-ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании взвешивания) данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносится в опись. Акты замеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагаются к описи товаров.

До начала проверки фактического наличия товаров комиссия должна получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении товаров.

Председатель комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам ордеров (отчетам), с указанием «До инвентаризации на (указывается дата)», для того чтобы бухгалтер мог установить остатки товаров на начало инвентаризации.

Материально-ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на товары сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все товары, поступившие под их ответственность, оприходованы, а выбывшие – списаны в расход.

Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение товаров.

Если инвентаризация товаров проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся товары, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны.

Во время перерывов в работе инвентаризационной комиссии описи должны храниться в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Если материально-ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Тогда инвентаризационная комиссия проверит эти факты и исправит ошибки.

В период между инвентаризациями в организациях с большой номенклатурой товаров могут проводиться выборочные инвентаризации товаров в местах их хранения. Выборочные инвентаризации осуществляются инвентаризационной комиссией по приказу руководителя организации.

Инвентаризация товаров, как правило, проводится в порядке расположения товаров в данном помещении. При хранении товаров в разных изолированных помещениях у одного материально-ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки товаров вход в помещение не допускается (например, пломбируется).

По результатам инвентаризаций (в отсутствие хищений) легко рассчитать стоимость проданной продукции. Для этого, например, на каждое 1-е число каждого месяца проводят инвентаризацию остатков товара в данном подразделении. Затем рассчитывают стоимость проданной продукции, которая будет равна стоимости остатка товаров на начало месяца плюс стоимость поступивших в этом месяце товаров (по данным накладных или дневных заборных листов) и минус стоимость остатков товаров на конец месяца.

## 2 Документальное оформление инвентаризации товаров

Для оформления инвентаризации необходимо применять формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88.

При инвентаризации товаров используются формы № ИНВ-2 – ИНВ-6, ИНВ-8, ИНВ-8а, ИНВ-9, ИНВ-19 и приказы по формам № ИНВ-22 – ИНВ-25. Форма № ИНВ-26 «Ведомость результатов, выявленных инвентаризацией» отменена с 01.01.2001 г. Постановлением Госкомстата РФ от 27.03.2000 г.

Распоряжение о проведении инвентаризации оформляется на бланке «Приказ о проведении инвентаризации» (форма № ИНВ-22), в котором определяются содержание, объем, порядок и сроки проведения инвентаризации, а также персональный состав инвентаризационной комиссии. Приказ регистрируется в Журнале учета контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-23).

Сведения о фактическом наличии товаров записываются в инвентаризационные акты и описи по форме № ИНВ-3 «Инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей», № ИНВ-4 «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных», № ИНВ-5 «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение» и др.

Каждая из описей составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии и лицом, ответственным за хранение. Один экземпляр передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, а второй остается у материально-ответственных лиц.

Все товары заносятся в опись отдельно по каждому наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и т.д.).

Товары отражают в тех ценах, в которых они числятся в бухгалтерском учете.

Если комиссия не имеет возможности в течение одного дня произвести подсчет товаров и записать их в инвентаризационную опись, то используется форма № ИНВ-2 «Инвентаризационный ярлык».

Заполняется она в одном экземпляре членами комиссии и хранится вместе с пересчитанными товарами. В конце инвентаризации данные из формы № ИНВ-2 переносят в опись формы № ИНВ-3.

Если у организации есть товары, которые приняты на ответственное хранение, то по ним составляют отдельную опись по форме № ИНВ-5 «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение».

На находящиеся в пути товары должна заполняться отдельная форма – «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути» (форма № ИНВ-6).

Бывает, что по договору право собственности на товар переходит к покупателю только тогда, когда он его оплатит, а до момента оплаты отгруженный товар числится в собственности поставщика.

Аналогичная ситуация возникает и у комитента в комиссионной торговле. До тех пор пока комитент не получит отчет комиссионера, товары у него будут считаться отгруженными, но не проданными покупателям.

В этих и иных аналогичных ситуациях на отгруженные, но не реализованные товары оформляют «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных» по форме № ИНВ-4.

Следует также иметь в виду, что на товары, срок оплаты по которым еще не наступил, и товары, не оплаченные в срок покупателями, инвентаризационная комиссия поставщика составляет отдельные описи по форме № ИНВ-4, а в графе «Примечание» для товаров, которые не оплачены в срок, записывает наименование покупателя.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей отгруженных, но не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Во всех случаях инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. Вручную описи заполняются чернилами и шариковой ручкой четко, без помарок и подчисток.

На каждой странице описи указываются прописью число порядковых номеров товаров и общие итоговые показатели количества и стоимости.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки. Незаполненные строки прочеркиваются. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировке и подсчете итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Описи подписываются всеми членами комиссии и материально-ответственными лицами.

В конце описи материально-ответственные лица дают расписку о проведении комиссией проверки товаров в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленных в описи товаров на ответственное хранение.

Если проверяют фактическое наличие товара при смене материально-ответственного лица, то лицо, принимающее и сдающее товар, расписывается в соответствующих строках описи.

В описи должны включаться все выявленные товары, в том числе и излишки. Если при инвентаризации обнаружены испорченные товары, то на них составляют соответствующие акты.

Товары, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти товары приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации.

При инвентаризации эти товары заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В такой описи указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти товары.

Как правило, товар во время инвентаризации не отгружается. Однако если инвентаризация длится долго, то в особых случаях материально-ответственные лица могут отпускать товар в присутствии членов инвентаризационной комиссии, но на это у них должно быть письменное разрешение руководителя и главного бухгалтера.

Эти товары заносятся в отдельную опись под названием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». В расходных документах делается соответствующая отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

По результатам проверки фактического наличия товаров, отраженных в инвентаризационных описях и актах, составляются сличительные ведомости по форме № ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей».

На товары, не принадлежащие организации, но числящиеся в ее бухгалтерском учете (находятся на ответственном хранении, приняты на комиссию и т.п.), составляются отдельные ведомости.

В сличительных ведомостях отражаются только те товары, по которым были выявлены отклонения от учетных данных. В ведомостях показываются расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Излишки или недостачи отражаются в тех ценах, в которых ведется учет товаров (покупных, отпускных).

При оформлении итоговых документов следует учитывать пересортицу товаров, а также списание потерь в пределах норм естественной убыли.

Пересортица – это одновременно излишки одного вида и недостачи другого вида товаров одного и того же наименования. При этом материально-ответственные лица должны представить подробные объяснения о допущенной пересортице. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товара одного и того же наименования и в тождественных количествах.

Если при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих товаров выше стоимости товаров, оказавшихся в излишке, то эта

разница в стоимости относится на виновных лиц. При этом убыль товаров в пределах установленных норм определяется после зачета недостат товаров излишками по пересортице. Если после зачета по пересортице еще осталась недостача товаров, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию, по которому установлена недостача. При отсутствии норм естественной убыли, убыль рассматривается как недостача сверх норм.

В сличительной ведомости отражают результаты проведенного зачета (суммы недостат, покрытых излишками), а также излишки и недостачи, оставшиеся после проведения зачета. Сличительную ведомость составляют в двух экземплярах. Результаты инвентаризации и выводы комиссии (о списании товаров, привлечении виновных лиц к ответственности и т.п.) оформляются приказом руководителя.

### **3 Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете**

При обнаружении несоответствий данных инвентаризации и бухгалтерского учета председатель инвентаризационной комиссии должен доложить об этом руководителю организации, который решает, как эти расхождения будут урегулированы.

Только руководитель организации может принять решение о взаимном зачете излишков и недостат или о списании выявленных недостат в пределах норм естественной убыли, а также о привлечении виновных лиц к ответственности за недостачи сверх норм естественной убыли.

Установленные недостачи или излишки в бухгалтерском учете отражаются в том месяце, в котором была закончена инвентаризация.

Выявленные недостачи отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

Д44 К41 – выявлены недостачи в пределах норм естественной убыли;

Д94 К41 – выявлены недостачи сверх норм естественной убыли.

Если в результате инвентаризации обнаружена недостача комиссионного товара, то в бухгалтерском учете делаются проводки:

К004 – отражена сумма выявленной недостачи;

Д94 К76 – отражена стоимость недостачи, подлежащая возмещению комитенту;

Д76 К50 (51) – сумма недостачи возмещена комитенту.

Списание недостачи производится следующим образом:

Д73/2 К94 – сумма недостачи отнесена за счет виновного лица;

Д91 К94 – в отсутствие виновных лиц сумма недостачи отнесена на расходы организации.

Выявленные излишки собственного товара приходуются в бухгалтерском учете на счете учета товаров по рыночной цене на дату проведения инвентаризации: Д41 К91 – рыночная стоимость излишков включена в состав прочих доходов.

Для целей налогообложения прибыли стоимость излишков товаров, выявленных при инвентаризации, включается в состав внереализационных доходов (п. 20 ст. 250 НК РФ).

### Контрольные вопросы

1. Каков порядок проверки фактического наличия товаров при проведении инвентаризации?
2. Состав инвентаризационной комиссии.
3. Какими документами оформляется инвентаризация товаров?
4. Порядок оформления инвентаризационных описей.
5. Какие сведения заносятся в сличительные ведомости?
6. Каков порядок регулирования в бухгалтерском учете выявленных недостатков?

## ТЕМА 6 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

*1 Учет валового дохода*

*2 Учет финансовых результатов*

### 1 Учёт валового дохода

Главной задачей любой коммерческой, в том числе и торговой, организации является ее хозяйственная деятельность, направленная на получение прибыли.

Прибыль от реализации товаров в торговых организациях определяется как разность между валовым доходом и издержками обращения, относящимися к реализованным товарам. Валовой доход – один из основных элементов формирования прибыли. Поэтому задача бухгалтера – правильно рассчитать и отразить в учете сумму валового дохода.

Валовой доход – это разность между выручкой от реализации (продажной ценой реализованных товаров) и покупной ценой проданных товаров, т.е. это торговая надбавка в той ее части, которая относится к реализованным товарам (реализованная торговая надбавка).

Торговая надбавка – основной источник доходов торговой организации. Ее устанавливают в процентах к покупной цене товаров с таким расчетом, чтобы покрыть издержки обращения и обеспечить прибыль торговой организации.

Порядок расчета валового дохода от реализации товаров зависит от вида учетных цен (покупные или продажные), применяемых в организации. Если учет товаров ведется по покупным ценам, что характерно для организаций оптовой торговли, то валовой доход от реализации товаров определяют авто-

матически на счете 90 путем сопоставления выручки за реализованные товары (кредит счета 90) и покупной цены этих товаров, записанной по дебету счета 90.

При учете товаров по продажным ценам сумма реализованной торговой надбавки определяется расчётным путём. Она может рассчитываться одним из следующих способов (п. 12.1.3 Методических рекомендаций Роскомторга):

- 1) по общему товарообороту;
- 2) по ассортименту товарооборота;
- 3) по среднему проценту;
- 4) по ассортименту остатка товаров.

### ***Расчет реализованной торговой наценки по общему товарообороту***

В том случае, если организация на все продаваемые товары устанавливает одинаковый процент торговой наценки и размер наценки в процентах в течение отчетного периода не меняется, организация может воспользоваться методом расчета валового дохода по товарообороту. При этом под товарооборотом понимается общая сумма выручки (с учетом НДС).

Можно применять данный метод и при изменении в течение отчетного периода размера торговой наценки, но сумму выручки придется определять отдельно для каждого периода действия установленного размера торговой наценки.

При способе расчета по товарообороту валовой доход от реализации товаров (ВД) рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{ВД} = \text{T} \times \text{РН},$$

где Т – общий товарооборот;  
РН – расчетная торговая надбавка.

Размер расчетной торговой надбавки рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{РН} = \text{ТН} : (100\% + \text{ТН}),$$

где ТН – торговая надбавка в процентах.

*Например*, на весь продаваемый ассортимент товаров с 1 по 10 апреля установлена торговая наценка в размере 25%. С 11 апреля руководством магазина принято решение о снижении размера торговой наценки с 25 до 20%.

Сумма выручки за период с 1 по 10 апреля составила 75 000 руб. (с учетом НДС), а за период с 11 по 30 апреля – 180 000 руб.

1) Определим размер расчетной торговой надбавки за период с 1 по 10 апреля:

$$\text{РН1} = \text{ТН} / (100\% + \text{ТН}) = 25\% : (100\% + 25\%) = 0,2.$$

2) Рассчитаем реализованную торговую наценку за этот же период:

$$ВД1 = T \times РН1 = 75\ 000 \text{ руб.} \times 0,2 = 15\ 000 \text{ руб.}$$

3) Определим размер расчетной торговой надбавки за период с 11 по 30 апреля:

$$РН2 = ТН / (100\% + ТН) = 20\% : (100\% + 20\%) = 0,1667.$$

4) Рассчитаем реализованную торговую наценку за тот же период:

$$ВД2 = T \times РН2 = 180\ 000 \text{ руб.} \times 0,1667 = 30\ 000 \text{ руб.}$$

5) Исчислим сумму реализованной торговой наценки за апрель:

$$ВД = ВД1 + ВД2 = 15\ 000 \text{ руб.} + 30\ 000 \text{ руб.} = 45\ 000 \text{ руб.}$$

### ***Расчет реализованной торговой наценки по ассортименту товарооборота***

В том случае, если на разные группы товаров организация устанавливает различные проценты торговой наценки, она может использовать способ расчета валового дохода по ассортименту товарооборота. При этом в организации в обязательном порядке должен вестись учет товарооборота (выручки) по группам товаров с одинаковым размером надбавки.

Валовой доход (ВД) по ассортименту товарооборота определяется по следующей формуле:

$$ВД = T1 \times РН1 + T2 \times РН2 + \dots + Tn \times РНn,$$

где Т – товарооборот по группам товаров;

РН – расчетная торговая надбавка по группам товаров.

Как и в предыдущем варианте, в случае если размер торговой надбавки в течение периода изменялся, следует определять объем товарооборота отдельно по периодам применения разных размеров торговой надбавки.

*Например*, организация продает в розницу 2 группы товаров. На 1-ю группу товаров торговая наценка установлена в размере 25%, на 2-ю – 10%.

Сумма выручки с учетом НДС за апрель составила:

- по 1-й группе товаров – 150 000 руб.;

- по 2-й группе товаров – 110 000 руб.

1) Определим размер расчетной торговой надбавки по первой группе товаров:

$$РН1 = ТН : (100\% + ТН) = 25\% : (100\% + 25\%) = 0,2.$$

2) Определим размер расчетной торговой надбавки по второй группе товаров:

$$РН2 = ТН : (100\% + ТН) = 10\% : (100\% + 10\%) = 0,0909.$$

3) Рассчитаем сумму реализованной торговой наценки:

$$ВД = T1 \times РН1 + T2 \times РН2 = 150\ 000 \text{ руб.} \times 0,2 + 110\ 000 \text{ руб.} \times 0,0909 = 40\ 000 \text{ руб.}$$



### ***Расчет реализованной торговой наценки по среднему проценту***

Способ расчета валового дохода по среднему проценту чаще других применяется в организациях розничной торговли. Это связано с его простотой и отсутствием дополнительных требований к его применению.

Валовой доход (ВД) по среднему проценту рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{ВД} = \text{T} \times \text{П},$$

где Т – товарооборот;  
П – средний процент валового дохода.

В свою очередь, средний процент валового дохода рассчитывается по формуле

$$\text{П} = (\text{Нн} + \text{Нп} - \text{Нв}) : (\text{T} + \text{Ок}) \times 100\%,$$

где Нн – торговая надбавка на остаток товаров на начало отчетного периода (сальдо счета 42 на начало месяца);  
Нп – торговая надбавка на товары, поступившие за отчетный период (оборот по кредиту счета 42 за месяц);  
Нв – торговая надбавка на выбывшие (под выбытием в данном случае понимается так называемый документальный расход (возврат товаров поставщикам, списание порчи товаров и т.п.) товары (оборот по дебету счета 42 за месяц);  
Ок – остаток товаров на конец отчетного периода (сальдо счета 41 на конец месяца).

*Например*, на 1 апреля остаток товаров, учитываемых по продажным ценам (сальдо по счету 41), составил 33 040 руб. Сумма торговой наценки на остаток товаров на 1 апреля (сальдо по счету 42) – 9840 руб.

В апреле поступило товаров по покупной стоимости без учета НДС на сумму 60 000 руб. Сумма торговой наценки на поступившие товары составила 16 000 руб.

В апреле продано товаров на сумму 82 600 руб. (в том числе НДС – 12 600 руб.)

Рассчитаем остаток товаров на конец месяца (в продажных ценах):  
33 040 руб. + 60 000 руб. + 16 000 руб. - 82 600 руб. = 26 440 руб.

Сначала произведем расчет среднего процента валового дохода:

$$\text{П} = (\text{Нн} + \text{Нп} - \text{Нв}) : (\text{T} + \text{Ок}) \times 100\% = (9840 \text{ руб.} + 16 000 \text{ руб.} - 0 \text{ <*>}) : (82 600 \text{ руб.} + 26 440 \text{ руб.}) \times 100\% = 23,698\%.$$

<\*> Предположим, что в апреле не было случаев возврата товаров поставщикам, списания порчи товаров и т.д.

Затем исчислим сумму реализованной торговой наценки:

$$\text{ВД} = \text{T} \times \text{П} = 82 600 \text{ руб.} \times 23,698\% = 19 575 \text{ руб.}$$

В Инструкции по применению Плана счетов (пояснения к счету 42) также есть рекомендации по расчету реализованной торговой наценки. Методика, приведенная в пояснениях к счету 42, практически идентична рассмотренному выше способу расчета по среднему проценту.

В Инструкции по применению Плана счетов рекомендован следующий алгоритм расчета суммы торговой наценки на остаток не проданных на конец месяца товаров (Нк):

остаток товаров на конец месяца в продажных ценах (Ок) умножается на исчисленный процент торговой наценки (П);

$\text{Нк (сальдо счета 42 на конец месяца)} = \text{Ок (сальдо счета 41 на конец месяца)} \times \text{П.}$

При этом процент торговой наценки определяется следующим образом:

$\text{П} = (\text{Нн (сальдо счета 42 на начало месяца)} + \text{Нп (оборот по кредиту счета 42)}) : (\text{Т} + \text{Ок}),$

где Нн – сумма наценки на остаток товаров на начало месяца;

Нп – сумма наценки по поступившим за месяц товарам (без учета сторнированных сумм);

Т – товарооборот (сумма проданных за месяц товаров (в продажных ценах)).

*Например,* предположим, что на начало месяца товара в организации не было. Стоимость поступившего в апреле товара в продажных ценах составила 82 600 руб. (оборот по дебету счета 41). Сумма торговой наценки на поступивший в апреле товар – 24 600 руб. (оборот по дебету счета 42). Организацией получена выручка от реализации товаров в сумме 49 560 руб.

1) Определим стоимость товаров на конец месяца (сальдо счета 41 на конец месяца):

$82\ 600 \text{ руб.} - 49\ 560 \text{ руб.} = 33\ 040 \text{ руб.}$

2) Рассчитаем средний процент торговой наценки:

$(24\ 600 \text{ руб.} : (49\ 560 \text{ руб.} + 33\ 040 \text{ руб.})) \times 100\% = 29,782\%.$

3) Исчислим сумму торговой наценки, приходящейся на остаток непроданного товара:

$33\ 040 \text{ руб.} \times 29,782\% = 9840 \text{ руб.}$

Сумма реализованной торговой наценки может быть получена двумя способами:

1) в виде разницы между суммой наценки на поступивший товар (с учетом наценки на остаток товаров на начало месяца. В данном примере сальдо счета 42 на начало месяца равно нулю) и исчисленной суммой торговой наценки на остаток непроданного товара:

$24\ 600 \text{ руб.} - 9840 \text{ руб.} = 14\ 760 \text{ руб.}$

2) путем умножения суммы выручки на процент торговой наценки:

$49\ 560 \text{ руб.} \times 29,782\% = 14\ 760 \text{ руб.}$

### ***Расчет реализованной торговой наценки по ассортименту остатка товаров***

Для расчета валового дохода по ассортименту остатка товаров организации потребуются данные о сумме торговой наценки, приходящейся на остаток товаров на конец отчетного периода.

Для того чтобы получить такие данные, необходимо вести учет сумм начисленной и реализованной торговой наценки по каждому наименованию товара или по группам товаров с одинаковыми правилами начисления торговой наценки. На практике этот способ используется редко, поскольку организации розничной торговли, в которых налажен учет движения конкретных наименований товаров, как правило, переходят на учет товаров по ценам их приобретения.

Расчет валового дохода (ВД) по ассортименту остатка товаров определяется по следующей формуле:

$$\text{ВД} = \text{Нн} + \text{Нп} - \text{Нв} - \text{Нк},$$

где  $\text{Нн}$  – торговая надбавка на остаток товаров на начало отчетного периода (сальдо счета 42 на начало месяца);

$\text{Нп}$  – торговая надбавка на товары, поступившие за отчетный период (оборот по кредиту счета 42 за месяц);

$\text{Нв}$  – торговая надбавка на выбывшие товары (оборот по дебету счета 42 за месяц);

$\text{Нк}$  – торговая надбавка на остаток товаров на конец отчетного периода (сальдо счета 42 на конец месяца).

*Например*, сумма торговой наценки на остаток товаров на 1 мая (сальдо по счету 42) – 9840 руб. Сумма торговой наценки на поступившие в мае товары составила 16 000 руб. Сумма торговой наценки на остаток не проданных на конец месяца товаров равна 6700 руб.

Определим сумму реализованной торговой наценки:

$$\text{ВД} = \text{Нн} + \text{Нп} - \text{Нв} - \text{Нк} = 9840 \text{ руб.} + 16\,000 \text{ руб.} - 0 \text{ руб.} - 6700 \text{ руб.} = 19\,140 \text{ руб.}$$

Сумма торговой наценки, приходящаяся на реализованный товар, в учёте отражается сторнировочной записью Д-т 90 К-т 42.

Сторнировочная запись превращает продажную стоимость реализованных товаров, отражённую по дебету счёта 90, в покупную стоимость. Именно покупная стоимость реализованных товаров отражается в отчёте о прибылях и убытках после выручки от реализации, а разность этих показателей составляет валовой доход торговой организации.

## **2 Учет финансовых результатов**

Финансовый результат работы торговой организации (прибыль или убыток) является одним из важнейших показателей ее хозяйственной деятельности. Конечный финансовый результат – это совокупность финансовых результатов от реализации товаров, других материальных (имущественных) ценностей, доходов и расходов, несвязанных с реализацией.

Формирование финансового результата от продажи товаров (прибыль или убыток) определяется за отчетный период путем сопоставления кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» и дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-5 и списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Счет 90 «Продажи» – операционно-результатный: по кредиту отражается выручка от реализации (с НДС, акцизами), а по дебету – себестоимость реализованных товаров (их покупная цена), НДС, акцизы, экспортные пошлины и другие аналогичные платежи, а также расходы на продажу. Синтетический счет первого порядка 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет. На субсчетах этого счета в течение года накапливается соответствующая информация о проданных товарах, которая используется для составления формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Прочие, а также чрезвычайные доходы и расходы отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». В конце отчетного периода и счет 90, и счет 91 закрываются следующей бухгалтерской проводкой, в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»: Д90, 91 К99 или Д99 К90, 91.

### **Контрольные вопросы**

1. Что представляет собой валовой доход торговых организаций?
2. От чего зависит порядок расчета валового дохода?
3. Как рассчитывается сумма реализованной торговой наценки по общему товарообороту?
4. Как рассчитывается валовой доход по ассортименту товарооборота?
5. Как рассчитывается реализованная торговая наценка по среднему проценту?
6. Как рассчитывается валовой доход по ассортименту остатка товаров?
7. Как формируется финансовый результат от продажи товаров?
8. Каков порядок отражения на счетах бухгалтерского учета финансовых результатов торговых организаций?

## **ТЕМА 7 УЧЁТ ВОЗВРАТА ТОВАРОВ**

*1 Возврат товара в розничной торговле*

*2 Возврат товара в оптовой торговле*

Возврат товара широко распространен как в розничной, так и в оптовой торговле. Основанием для возврата проданного товара могут служить различные обстоятельства.

## 1 Возврат товара в розничной торговле

В розничной торговле возврат чаще всего происходит по причине продажи некачественного (ст. 475 ГК РФ) или некомплектного товара (ст. 480 ГК РФ). Нередки также случаи, когда покупатель возвращает товар в связи с тем, что приобретенный им товар не подошел ему по форме, габаритам, фасону, расцветке, размеру или комплектации (ст. 25 Закона РФ от 07.02.1992 № 2300-1 «О защите прав потребителей» (действующая редакция от 01.09.2013 г.)).

В подобных случаях на продавца возлагается обязанность принять проданный товар обратно и вернуть деньги покупателю. Покупатель может вернуть товар, как в день покупки, так и позже. В зависимости от этого возврат товара оформляется продавцом по-разному.

Если покупатель возвращает приобретенный товар в день покупки (т.е. до окончания смены и снятия Z-отчета) то продавцу необходимо совершить следующие действия:

- выписать накладную на возвращаемый товар;
- составить акт;
- вернуть деньги.

Накладную следует оформить в двух экземплярах, один из которых прикладывается к товарному отчету, а другой вручается покупателю и является основанием для получения им денежной суммы за возвращенный товар. Накладную на прием товара от покупателя можно составить по форме № ТОРГ-13.

Акт составляется по форме № КМ-3 «Акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам» (утвержден Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132) в одном экземпляре и подписывается руководителем организации, заведующим отделом (секцией), старшим кассиром и кассиром-операционистом.

При возврате купленного товара покупатель обязан предъявить продавцу кассовый чек, выданный при покупке. Директор или его заместитель должен расписаться на полученном чеке. После этого покупателю возвращаются деньги. Возврат денежной суммы производится из операционной кассы организации по чеку, выданному в данной кассе.

При этом возможны также случаи, когда товар возвращается покупателем по чеку, в котором указано несколько наименований товаров. Например, покупатель возвращает в магазин товар по чеку, в котором кроме этого товара пробита также цена других видов товара. В этой ситуации магазин (продавец) должен выдать покупателю взамен возвращенного чека копию чека, заверенную печатью и подписью руководителя магазина.

После того как деньги покупателю будут возвращены, полученный от покупателя чек продавец должен приклеить на отдельный лист бумаги и сдать его вместе с актом о возврате денежных сумм в свою бухгалтерию.

Если возврат товара производится в день его продажи, никаких проводок, отражающих возврат товара, в бухгалтерском учете делать не нужно (факт реализации возвращенного товара в учете изначально не отражается).

Несколько иной порядок действий имеет место при возврате покупателем товара позже дня продажи.

В данном случае порядок действий следующий:

- продавец составляет накладную на возврат товара;
- покупатель оформляет заявление на возврат денег;
- продавец выдает покупателю деньги и составляет расходный кассовый ордер;
- продавец вносит исправления в бухгалтерский учет.

Накладная на возврат товара в магазин оформляется так же, как и в случае возврата товара в день покупки. То есть составляются два экземпляра накладной, один из которых выдается покупателю, а второй - продавцу.

Заявление на возврат денег составляется покупателем в произвольной форме.

На основании этого заявления продавец возвращает деньги покупателю. Возврат денег осуществляется только из главной кассы организации-продавца при предъявлении покупателем документа, удостоверяющего личность (паспорта или документа, его заменяющего). Возвращая деньги, продавец составляет расходно-кассовый ордер (форма № КО-2), в котором указываются фамилия, имя, отчество покупателя и его паспортные данные (порядок составления и оформления расходно-кассового ордера утвержден Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации»).

После этого в бухгалтерском учете продавца производятся соответствующие записи.

На день продажи товара:

Д50 К90/1 – отражена выручка от продажи товара;

Д90/2 К41 – списана себестоимость реализованного товара;

Д90/3 К68 субсчет «НДС» – начислен НДС по проданному товару.

На день возврата товара:

Д76 К90/1 – сторно выручки от продажи товара;

Д90/2 К41 – сторно на сумму себестоимости товара;

Д90/3 К68 субсчет «Расчеты по НДС» – сторно суммы НДС, приходящейся на проданный товар;

Д76 К50 – выплачены деньги за возвращенный товар.

## **2 Возврат товара в оптовой торговле**

Покупатель, купивший товар оптом, также имеет возможность вернуть его продавцу. При этом продавцу следует иметь в виду, что если покупатель не имеет претензий к качеству проданного товара, то законных оснований

для его возврата у покупателя нет при условии, конечно, что иное не предусмотрено непосредственно договором поставки.

То есть покупатель не может потребовать от продавца взять товар обратно по той, например, причине, что этот товар не пользуется спросом у розничных покупателей. Вместе с тем продавец и покупатель имеют полное право предусмотреть в договоре поставки основания и порядок возврата качественного товара продавцу. Заметим, что в настоящее время это довольно распространенное явление.

Итак, рассмотрим порядок оформления возврата товара продавцу в случаях:

- если возвращается некачественный товар;
- если возвращается качественный товар.

### ***Возврат некачественного товара***

Покупатель, принимая товар от поставщика (или перевозчика), обязан проверить количество и качество полученного товара в соответствии с порядком, предусмотренным договором поставки. Если покупатель обнаружит брак на стадии приемки товара, то такой товар на баланс покупателем не приходится.

В этом случае поступивший товар учитывается по дебету забалансового счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» до момента возврата поставщику. При возврате поставщику товара, не соответствующего условиям договора купли-продажи, счет 002 кредитруется.

Если выявлен брак не всей партии товара, а только его части, то по дебету счета 002 отражается только часть бракованного товара, а товар надлежащего качества принимается к учету (приходится на счет 41) в общеустановленном порядке.

Покупатель может обнаружить брак и после получения товара на склад (например, при формировании к продаже партии товара другому покупателю) либо после реализации товара другому покупателю. В этом случае покупатель должен направить поставщику уведомление или претензию о выявленных недостатках в качестве товара.

Направленная поставщику претензия составляется в произвольной форме, но при этом она должна содержать:

- ссылку на договор поставки, в рамках которого производится поставка;
- детальное описание товара и характер брака по каждому изделию (вид товара, номер партии и упаковки и др.);
- ссылку на документ (акт) о браке с указанием составивших его лиц;
- четкое изложение требований покупателя относительно выявленной некачественной продукции;
- ссылки на приведенные нормы гражданского законодательства в обоснование своей позиции;

о ссылку на заключение независимой экспертизы (если она проводилась).

К претензии следует приложить акт о браке, копии накладных, заключение экспертизы и другие необходимые документы.

В случае согласия поставщика с претензиями покупателя поставщик принимает бракованный товар от покупателя по накладной, выписанной покупателем по форме № ТОРГ-12.

В бухгалтерском учете возврат товара отражается следующим образом.

1. а) У покупателя при приобретении товара:

Д60 К51 – товар оплачен поставщику;

Д41/1 К60 – оприходованы товары, полученные от поставщика;

Д19 К60 – отражен НДС, относящийся к поступившим товарам.

б) У покупателя при возврате товара:

Д76/2 К41/1 – отражена стоимость некачественных товаров, возвращенных поставщику;

Д76/2 К19 – восстановлен НДС по возвращенному товару;

Д51 К76/2 – получены деньги от поставщика за возвращенный товар.

2. а) У поставщика при реализации товара:

Д62 К90/1 – отражена выручка от реализации товара;

Д90/2 К41/1 – списана покупная стоимость товара;

Д90/3 К68/НДС – начислен НДС по проданному товару;

Д51 К62 – товар оплачен покупателем.

б) При возврате товара ранее отраженные на счетах бухгалтерского учета операции по реализации и суммы НДС должны быть уточнены путем внесения исправительных записей в соответствующие счета.

В бухгалтерском учете поставщика делаются следующие проводки:

Д62 К90/1 – сторно выручки от реализации продукции;

Д90/2 К41 – сторно суммы ранее списанной покупной стоимости товара, возвращенного покупателем;

Д90/3 К68/НДС – сторнирован НДС по возвращенному товару (в Декларации по НДС эта сумма отражается по строке 360);

Д62 К51 – покупателю возвращены деньги.

Возврат покупателем продавцу некачественного товара следует рассматривать как отказ покупателя от исполнения договора купли-продажи, поскольку на продавца законом возлагается обязанность поставить именно качественный товар. В этом случае договор купли-продажи (в части некачественного товара) считается расторгнутым (ст. 450 ГК РФ).

При поставке товара, оказавшегося бракованным, право собственности на бракованный товар к покупателю не переходит. Соответственно реализации этого товара нет (ст. 39 НК РФ). А раз нет первичной реализации, то не может быть и обратной реализации товара от покупателя к поставщику. Поэтому покупатель, который возвращает некачественный товар, не должен выставить счет-фактуру при возврате товара.



В данном случае продавцу необходимо заменить выписанный ранее покупателю счет-фактуру или же в оригинале счета-фактуры сделать соответствующие исправительные записи.

После внесения записей в бухгалтерский учет поставщик имеет право принять к вычету НДС, предъявленный ранее покупателю и уплаченный в бюджет (п. 5 ст. 171, п. 4 ст. 172 НК РФ).

### ***Возврат качественного товара***

Возврат поставщику качественного товара возможен лишь путем обратной реализации, так как в этом случае происходит переход права собственности от поставщика к покупателю.

Если покупатель купит у поставщика качественный товар и последний надлежащим образом исполнит свои обязательства по договору поставки, то оснований для отказа от части товара и возврата его поставщику у покупателя нет. Поэтому если поставщик и покупатель договорятся о возврате поставленного товара, то такое соглашение будет свидетельствовать о возникновении между ними нового обязательства, при котором покупатель будет выступать в качестве продавца принадлежащего ему товара, а продавец – в качестве покупателя этого товара. То есть фактически между сторонами возникнет новый договор поставки, в котором поставщик и покупатель поменяются местами (аналогичный вывод содержится в Письме УМНС России по г. Москве от 27.11.2003 № 24-11/66327).

В данной ситуации, возвращая товар поставщику, покупатель должен оформить следующие документы:

- накладную по форме № ТОРГ-12;
- счет-фактуру.

При реализации товара и его возврате в бухгалтерском учете поставщика и покупателя делаются следующие записи.

#### У поставщика при реализации товара:

Д62 К90/1 – отражена выручка от реализации товара;  
 Д90/2 К41/1 – списана покупная стоимость товара;  
 Д90/3 К68/НДС – начислен НДС по проданному товару;  
 Д51 К62 – товар оплачен покупателем.

#### У поставщика при возврате товара:

Д41/1 К60 – оприходованы товары, возвращенные покупателем;  
 Д19 К60 – отражен НДС по возвращенным товарам;  
 Д60 К51 – покупателю возвращены деньги.

#### У покупателя при приобретении товара:

Д41/1 К60 – оприходованы товары, полученные от поставщика;  
 Д19 К60 – отражен НДС, относящийся к поступившим товарам;  
 Д60 К51 – оплачен товар поставщику;  
 Д68/НДС К19 – предъявлен к вычету НДС по приобретенному товару.

#### У покупателя при возврате товара:

Д62 К90/1 – отражена выручка от реализации возвращенного товара;

Д90/2 К41/1 – списана покупная стоимость возвращенного товара;  
 Д90/3 К68/НДС – начислен НДС по возвращенному товару;  
 Д51 К62 – получены деньги от поставщика.

Суммы НДС по приобретенным (возвращенным) товарам принимаются поставщиком к вычету в соответствии с действующим порядком, а именно: по мере их оплаты (возврата ранее полученной оплаты) и оприходования при обязательном наличии счета-фактуры, подтверждающего стоимость приобретенных (возвращенных) товаров с соответствующей регистрацией в книге покупок (см. Письма УМНС России по г. Москве от 18.03.2003 № 24-11/14735, от 27.11.2003 № 24-11/66327).

### **Контрольные вопросы**

1. Основные причины возврата товаров в розничной торговле.
2. Порядок оформления возврата товара в день покупки.
3. Порядок оформления возврата товара позже дня покупки.
4. Порядок возврата товара в оптовой торговле.
5. Какими бухгалтерскими записями оформляется возврат товара в оптовой торговле?
6. Порядок возврата качественного товара.
7. Какими бухгалтерскими записями отражается в учете поставщика возврат качественного товара?

## **ТЕМА 8 УЧЕТ ТОВАРНЫХ ПОТЕРЬ**

- 1 *Учет товарных потерь в пределах норм естественной убыли*
- 2 *Учёт товарных потерь сверх норм естественной убыли*

### **1 Учет товарных потерь в пределах норм естественной убыли**

В процессе торговой деятельности торговых организаций могут возникать товарные потери. Различают потери товаров:

1. *В пределах установленных норм естественной убыли*, или нормируемые потери, которые обусловлены физико-химическими свойствами товаров в результате естественных причин (усушка, выветривание, распыл, разлив, крошение, вымораживание и т. д.).

2. *Сверх норм естественной убыли*, или ненормируемые товарные потери, связанные с порчей, боем, ломом товаров, потери по недостаткам, тратам, хищениям и т. п.

В оптовых организациях потери в пределах норм естественной убыли устанавливаются в процентах к стоимости товаров и предусмотрены в основном по продовольственным товарам.

Нормируемые товарные потери при перевозках списываются за счет грузополучателя в пределах выявленной недостачи, ненормируемые – подлежат взысканию с виновных лиц.

Нормы естественной убыли при хранении, продаже дифференцированы в зависимости от вида товаров, времени года, климатических зон, в оптовой торговле – также от сроков и условий хранения.

Перечень норм естественной убыли продовольственных товаров утвержден постановлением Правительства РФ от 12.11.2002 № 814 (в ред. постановления Правительства РФ от 22.10.2012 № 1082) «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке МПЗ» и приказом Минэкономразвития РФ от 31.03.2003 № 95 «Об утверждении методических рекомендаций по разработке норм естественной убыли».

Нормы естественной убыли применяют не только к стоимости проданных товаров, но и к остаткам товаров на дату инвентаризации.

Для определения срока хранения товаров необходимо среднемесячный остаток товаров разделить на однодневный товарооборот. Затем суммируются остаток товаров на день инвентаризации и товарооборот за межинвентаризационный период. От полученной суммы с учетом установленной нормы рассчитывается сумма естественной убыли.

Нормы естественной убыли применяются только в случае выявления недостачи товаров при инвентаризации и при их доставке. В нормы не включаются потери, образующиеся вследствие порчи товаров, повреждения тары, а также разница между фактической массой тары и массой по трафарету (завес тары).

Для равномерного распределения потерь от естественной убыли товаров по месяцам межинвентаризационного периода целесообразно начислять резерв для списания естественной убыли – определять ежемесячную плановую сумму таких потерь. При отказе от создания резерва возникает искажение финансового результата за отчетный месяц.

Возможность начисления резерва для списания естественной убыли необходимо отразить в учетной политике оптовой организации.

Ежемесячное начисление резерва отражается на счетах бухгалтерского учета записью:

Дебет счета 44 «Расходы на продажу», субсчет 1 «Расходы на продажу в оптовой торговле»

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

На сумму выявленной недостачи товаров производится запись:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 41 «Товары», субсчет 1 «Товары и тара на оптовых складах».

Сумма недостачи товаров в пределах норм естественной убыли списывается за счет начисленного резерва:

Дебет счета 96 «Резервы, предстоящих расходов»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если резерв не начисляется, то списание выявленной недостачи отражается:

Дебет счета 44 «Расходы на продажу», субсчет 1 «Расходы на продажу в оптовой торговле»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В случае превышения начисленного резерва над фактической суммой недостачи товаров в результате естественной убыли по окончании года на сумму разности производится запись:

Дебет счета 44 «Расходы на продажу», субсчет 1 «Расходы на продажу в оптовой торговле»

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов» (сторно).

В розничной торговле, так же имеют место товарные потери. Учет товарных потерь в пределах норм естественной убыли в рознице имеет свои особенности, так как нормы устанавливаются в зависимости от оборота без учета сроков хранения. Нормы естественной убыли на штучные и поступившие в магазин в расфасованном виде товары не рассчитываются.

В связи с тем, что в розничной торговле учет продажи отдельных видов товаров, как правило, не ведется, необходимо определять сумму проданных товаров за межинвентаризационный период.

Оборот по продаже отдельных видов товаров определяется расчетным путем. Для этого к сумме остатка по данным предыдущей инвентаризации необходимо прибавить сумму поступивших товаров и вычесть сумму товаров, отпущенных другим организациям, и сумму фактических остатков по данным последней инвентаризации.

Расчет производится на основании принципа балансовой увязки показателей:

$$O_n + П = P + B + O_k,$$

где  $O_n$  – фактический остаток товаров на начало периода по данным предыдущей инвентаризации;

$O_k$  – фактический остаток товаров на конец периода по данным последней инвентаризации;

$П$  – поступление товаров за межинвентаризационный период на основании первичных документов на оприходование товаров;

$P$  – реализация (продажа) товаров за межинвентаризационный период (определяется расчетным путем);

$B$  – прочее выбытие товаров за межинвентаризационный период.

Исходя из приведенной формулы, определяют оборот по реализации отдельных видов товаров за межинвентаризационный период:

$$P = O_n + П - B - O_k.$$

Рассчитав оборот по продаже отдельных видов товаров и используя установленную норму, определяют сумму естественной убыли по товару.

Затем рассчитывается общая сумма естественной убыли по всем товарным группам.

Выявленные товарные потери в пределах норм естественной убыли отражаются по учетным (продажным) ценам на счетах бухгалтерского учета:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 41 «Товары», субсчет 2 «Товары и тара в розничной торговле».

Списание естественной убыли товаров по покупным ценам отражается:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов», Дебет счета 44 «Расходы на продажу», субсчет 2 «Товары и тара в розничной торговле»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

На сумму торговой надбавки по недостающим товарам производится сторнировочная запись:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 42 «Торговая наценка» (сторно).

Остальная сумма недостачи товаров, подлежащая взысканию с виновных лиц, отражается:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

При этом необходимо восстановить сумму налога на добавленную стоимость по недостающим товарам, которая подлежит взысканию с виновных лиц. Порядок отражения такого рода хозяйственных операций аналогичен рассмотренному в оптовой торговле.

Потери товаров в организациях розничной торговли могут возникать и *в процессе подготовки товаров к продаже*. В соответствии с Правилами продажи отдельных видов товаров, утвержденными постановлением Правительства РФ от 19.01.1998 № 55 (с изменениями от 04.10.2012), товары до их подачи в торговый зал или иное место продажи должны быть освобождены от тары, оберточных и увязочных материалов, металлических клипс. Загрязненные поверхности или части товара должны быть удалены. Возникающие при этом отходы подлежат списанию.

Отдельные продовольственные товары приходят сразу за вычетом отходов по установленным нормам. Величина отходов при этом, как правило, рассчитывается и указывается на приходных документах. Такие отходы в зависимости от условий договора поставки списывают либо за счет дополнительной скидки поставщика, либо за счет торговой организации.

Списание потерь, связанных с подготовкой товаров к продаже, при наличии норм отражается на счетах бухгалтерского учета подобно порядку

списания естественной убыли в рознице. При отсутствии норм таких потерь их сумму по покупным ценам отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Списание потерь за счет скидки поставщика отражается сторнировочной записью:

Дебет счета 41 «Товары», субсчет 2 «Товары и тара на предприятиях розничной торговли»

Кредит счета 42 «Торговая наценка» (сторно) – на сумму предоставленной скидки.

## **2 Учет товарных потерь сверх норм естественной убыли**

Потери товаров сверх установленных норм естественной убыли возникают, как правило, в результате бесхозяйственности, по этому подлежат взысканию с виновных лиц.

В бухгалтерском учете потери от порчи, боя, лома отражаются по мере их выявления.

При установлении ненормируемых потерь директор торговой организации назначает комиссию в составе представителя организации, представителя общественности, материально-ответственного лица, в отдельных случаях – представителя санитарной службы (санитарно-бактериологической лаборатории и т.п.).

Комиссия устанавливает фактическое наличие товаров, дает характеристику выявленных дефектов, указывает причину порчи, боя, лома и подтверждает возможность использования активированного товара (переработка, на корм скота, уничтожение, продажа по сниженным ценам). При этом комиссией составляется Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей (унифицированная форма № ТОРГ-15), который после проверки утверждается директором организации.

Потери товаров от порчи в оптовой торговле на основании составленного акта отражаются по учетным (покупным) ценам:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 41 «Товары», субсчет 1 «Товары, и тара на оптовых складах».

После утверждения акта недостача подлежит списанию. При списании потерь за счет виновных лиц на счетах бухгалтерского учета производится запись:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если директором организации принято решение о взыскании недостачи по продажным ценам с торговой надбавкой, то на сумму разницы между взыскиваемой и учетной стоимостью делается запись:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов».

При погашении недостачи виновным лицом:

Дебет счетов 50 «Касса», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»  
Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2  
«Расчеты по возмещению материального ущерба».

Одновременно списывается сумма разницы в размере торговой надбавки:

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»  
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Списание порчи товара при условии недоказанности вины материально-ответственного лица за счет организации отражается проводкой:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие расходы»  
Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

### ***Регулирование выявленных недостач излишками (пересортица)***

В организациях торговли могут выявляться недостачи одних товаров и одновременно излишки других однородных товаров у одного и того же ответственного лица.

В таких случаях согласно п. 5.3 Методических указаний по инвентаризации возможен взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы.

Зачет можно сделать только в виде исключения за один и тот же период, у одного и того же ответственного лица, в отношении товаров одного и того же наименования и в тождественных количествах.

Возможна ситуация, когда недостающих товаров будет больше, чем товаров, оказавшихся в излишках. В этом случае не покрытая излишками недостача относится на виновных лиц.

В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими записями:

Д94 К41 – отражено превышение стоимости недостающего товара над учетной стоимостью его излишка;

Д94 К41 – отражена окончательная недостача товара после зачета его излишками;

Д73/2 К94 – недостача отнесена на виновное лицо;

Д70 К73/2 – удержано из зарплаты в погашение недостачи.

Возможна ситуация, когда товаров, оказавшихся в излишках, будет больше, чем недостающих. В этом случае оставшиеся в излишках товары (после зачета) приходятся на счет 41 «Товары» и их стоимость зачисляется в состав прочих доходов по рыночной стоимости.

### **Контрольные вопросы**

1. Что понимается под товарными потерями?
2. Виды товарных потерь.

3. Какие потери относятся к нормируемым?
4. Какими документами регламентируется бухгалтерский учет потерь товаров?
5. Каков порядок отражения в учете товарных потерь в пределах норм естественной убыли?
6. Каков порядок отражения в учете товарных потерь, возмещаемых за счет виновных лиц?
7. Каков порядок отражения в учете потерь от завеса тары?
8. Что такое пересортица товаров?

## ТЕМА 9 УЧЕТ ТАРЫ

- 1 *Понятие тары*
- 2 *Особенности учета одноразовой тары*
- 3 *Особенности учета многооборотной тары*

### 1 Понятие тары

Тара – это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей. В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары, – тарные материалы.

Бухгалтерский учет тары ведется в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Все виды тары и тарных материалов согласно п. 166 Методических указаний учитываются:

- на субсчете «Тара и тарные материалы» счета «Материалы» - всеми организациями, кроме организаций, занимающихся торговой деятельностью и общественным питанием;
- на субсчете «Тара под товаром и порожняк» счета «Товары» - организациями, занимающимися торговой деятельностью и общественным питанием.

К учету тара принимается по фактической себестоимости, только в случае значительной номенклатуры и высокой скорости оборачиваемости разрешен ее учет в учетных ценах. Возникающая разница между фактической себестоимостью и учетными ценами списывается со счетов учета расчетов (при покупке тары) или счетов учета затрат (при самостоятельном ее изготовлении) на финансовые результаты как расходы по основной деятельности.

Тара, используемая как инвентарь, учитывается в зависимости от срока службы на счете учета основных средств или на счете учета материалов (субсчет «Тара и тарные материалы»).



Тара может быть как одноразовой (бумажная, картонная, полиэтиленовая и др.), так и многооборотной (деревянная, металлическая, пластмассовая, стеклянная и т.д.).

## **2 Особенности учета одноразовой тары**

Учет одноразовой тары ведется в бухгалтерском и налоговом учете по стоимости без НДС. «Входной» НДС принимается к налоговому вычету в общем порядке, предусмотренном ст. 171 и 172 НК РФ, при условии, что в такую тару упакована продукция, облагаемая НДС. Стоимость одноразовой тары включается в цену продукции и покупателем отдельно не оплачивается. Она относится:

- в дебет счета «Основное производство» (то есть включается в производственную себестоимость продукции), если упаковка продукции в тару осуществляется в производственных подразделениях организации;
- в дебет счета «Расходы на продажу», если продукция упаковывается после ее сдачи на склад готовой продукции.

В налоговом учете стоимость списанной тары включается в состав материальных расходов на основании пп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ как расходы на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку).

В торговых организациях расходы на упаковку всегда относятся к косвенным. Ведь прямыми расходами в торговле считаются стоимость купленных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку купленных товаров до склада, если они не включены в цену приобретения. Все остальные расходы признаются косвенными и уменьшают доходы от реализации текущего месяца (ст. 320 НК РФ).

## **3 Особенности учета многооборотной тары**

Многооборотная тара, как правило, подлежит обязательному возврату поставщику, то есть является возвратной. Если условия договора предполагают получение залога за тару, то она учитывается, как у поставщика, так и у покупателя, по сумме залога (залоговым ценам).

Разница между ценой залога и фактической себестоимостью тары списывается аналогично порядку, действующему при ведении учета в учетных ценах, то есть признается операционным доходом (расходом) и отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

*Пример 1.* Оптовая фирма по продаже сока ООО «Промэк» приобрела 1000 шт. пластмассовых ящиков по цене 82,60 руб. на общую сумму 82 600 руб., в том числе НДС – 12 600 руб. Ящики будут использоваться многократно (в качестве тары под отгружаемый в адрес покупателей сок), поэтому ООО «Промэк» установило на них залоговую цену, равную 90 руб.

При приобретении ящиков бухгалтер должен составить проводки:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оприходована тара по залоговым ценам: (90 руб. × 1000 шт.)	41-3	60	90 000
Отражен НДС по оприходованной таре	19	60	12 600
«Входной» НДС учтен в стоимости тары	41-3	19	12 600
Сторно на сумму «входного» НДС	41-3	60	(12 600)
Отражена разница между залоговой ценой тары и ее фактической стоимостью (90 000 - 82 600) руб.	60	91-1	7 400

Получается, что, оприходовав тару по залоговой цене, часть ее стоимости (разницу между залоговой ценой и ее фактической стоимостью) в бухгалтерском учете нужно включить в доходы (расходы) сразу, а залоговую стоимость тары списать на расходы от основного, когда она износится (п. 190 Методических указаний). В налоговом учете многооборотная тара по фактическим затратам на ее приобретение должна отражаться в составе прочих расходов на основании пп. 12 п. 1 ст. 265 НК РФ. Очевидно, что это должно произойти в тот момент, когда она придет в негодность вследствие естественного износа. Документально этот факт должен быть зафиксирован актом, составленным соответствующей комиссией и утвержденным руководителем организации либо уполномоченным лицом (п. 171 Методических указаний). То есть в бухгалтерском и налоговом учете стоимость тары списывают по-разному, что приведет к возникновению временных разниц. Чтобы этого не произошло, залоговые цены на многооборотную тару должны устанавливаться равными ее фактической стоимости.

При отгрузке продукции (товаров) в таре, учтенной по залоговым ценам, стоимость тары отражается в расчетных документах (счете, платежном требовании, платежном требовании-поручении и т.д.) отдельно по залоговым ценам и оплачивается покупателем сверх стоимости затаренной в нее продукции (товаров). В учете поставщика должны быть составлены записи:

Дебет 76 Кредит 10 субсчет «Тара и тарные материалы»

или

Дебет 76 Кредит 41 субсчет «Тара под товаром и порожня».

При возврате тары должны быть составлены обратные проводки. Указанный порядок учета возвратной тары связан с тем, что один и тот же физический объект может многократно переходить от поставщика к покупателю и обратно. Поэтому использование счетов продаж и расчетов с покупателями и заказчиками привело бы к необоснованному завышению объемов выручки.

На это обратило внимание Минфин России в Письме от 14.05.2002 № 16-00-14/177 «Учет возвратной тары».

В соответствии с п. 7 ст. 154 НК РФ при реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу в случае, если указанная тара подлежит возврату. Таким образом, если на многооборотную тару установлены залоговые цены, то ее залоговая стоимость не включается в налоговую базу по НДС при реализации товаров. Следовательно, тара оплачивается поставщику товаров без учета НДС.

Согласно ст. 171 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить общую сумму НДС, исчисленную на основании ст. 166 НК РФ, на установленные ст. 171 НК РФ налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для осуществления налогооблагаемых операций. Так как залоговые цены на многооборотную тару не включаются в налоговую базу по НДС, налог, уплаченный поставщику при ее приобретении, к вычету не принимается и учитывается в стоимости тары на основании п. 2 ст. 170 НК РФ.

Если покупатель не вернет тару, то в этом случае сумму залога нужно отнести на финансовые результаты в качестве дохода (п. 185 Методических указаний). В случае невозврата тары в установленный срок право собственности на тару перейдет к покупателю, а у поставщика будет иметь место операция по реализации товара (ст. 39 НК РФ), что приведет к возникновению объекта налогообложения НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Покупатель полученную тару учитывает по залоговым ценам на субсчете «Тара и тарные материалы» счета «Материалы» или субсчета «Тара под товаром и порожня» счета «Товары». При возврате залоговой тары поставщику в исправном состоянии покупателю возмещается ее стоимость по залоговым ценам. Некоторые эксперты советуют покупателям для отражения поступления возвратной тары использовать счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», мотивируя тем, что право собственности на тару к ним не переходит.

### **Контрольные вопросы**

1. Что такое тара?
2. В какой оценке принимается тара к учету?
3. Какие выделяют виды тары?
4. Каковы особенности учета одноразовой тары?
5. В какой оценке учитывается многооборотная тара?
6. На каких счетах учитывается тара в бухгалтерском учете?
7. К каким видам расходов относят в торговых организациях расходы на упаковку?

## ТЕМА 10 УЧЁТ ПРОЧИХ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ

1 Учёт переоценки товаров

2 Учёт скидок

### 1 Учет переоценки товаров

Переоценка товаров может проводиться по разным причинам:

- 1) изменение спроса на товары;
- 2) сезонная распродажа;
- 3) приближение окончания срока реализации;
- 4) потеря первоначальных качеств и др.

Переоценка может быть в сторону снижения цен (уценка) и в сторону их повышения (дооценка). Во всех случаях изменения цены должен быть соответствующий документ на переоценку товаров (приказ, распоряжение и т.п.) за подписью руководителя организации.

Порядок проведения переоценки и отражение в учете ее результатов зависят от того, по каким ценам учитываются товары.

#### 1 При учете товаров по стоимости приобретения (покупным ценам)

В данном случае порядок уценки товаров зависит от величины снижения цен на товары.

Здесь возможны два варианта:

$$\text{НЦ} > \text{СП}; \text{НЦ} < \text{СП},$$

где НЦ – новая цена товара;

СП – стоимость приобретения товара.

В первом варианте процедура переоценки заключается в замене ценников на товарах. При этом в бухгалтерском учете никакие записи не делаются.

Точно так же поступают и во втором варианте, если переоцененные товары будут проданы до конца отчетного года. Если переоцененные товары к концу отчетного года не будут проданы, то необходимо поступать согласно п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». В этом пункте сказано, что товары, «которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей». Кредитовать счет 41 «Товары» на разницу между стоимостью приобретения и новой ценой нельзя, так как согласно п. 12 ПБУ 5/01 «фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации». Сумма резерва (Р) определяется по формуле

$$P = \text{СП} - \text{НЦ}.$$

На сумму резерва делается запись: Д91 К14.

Такая же проводка составляется в случае дальнейшего снижения рыночной цены на данный товар (на сумму дальнейшего снижения).

В бухгалтерском балансе на конец отчетного года остаток товаров показывается как разность сальдо счетов 41 и 14.

В дальнейшем по мере выбытия товаров (продажа, порча, недостача и т.п.), по которым был образован резерв, он списывается проводкой: Д14 К91.

Аналогичная запись делается при дальнейшем повышении рыночной стоимости товаров (на сумму повышения).

Аналитический учет по счету 14 рекомендуется вести по каждому резерву.

Создание вышеуказанного резерва преследует цель показа в бухгалтерском балансе реальной (не завышенной) оценки товаров. Процедура дооценки товаров при учете их по стоимости приобретения заключается в замене ценников на товарах.

## 2 При учете товаров по продажным ценам

В данном случае каждый факт переоценки товаров оформляется соответствующим документом, который разрабатывается торговой организацией самостоятельно.

Количество переоцененных товаров определяется по-разному в зависимости от применяемой схемы учета товаров:

- а) при натурально-стоимостной схеме – по данным аналитического учета к счету 41;
- б) при стоимостной схеме учета – по данным инвентаризации.

Порядок отражения в учете уценки товаров также зависит от величины снижения цен на товары. При этом также возможны два вышеуказанных варианта:

- 1) НЦ > СП;
- 2) НЦ < СП.

При первом варианте рассчитывается сумма уценки товаров (У) по формуле

$$У = СЦ - НЦ,$$

где СЦ – старая цена.

На сумму уценки товаров делается запись: Д42 К41.

При втором варианте составляются две проводки:

- 1. На сумму торговой наценки по данному товару: Д42 К41.

В данном случае сумма торговой наценки (ТН) рассчитывается по формуле

$$ТН = СЦ - СП.$$

- 2. На разницу между стоимостью приобретения товаров и их новой ценой делается запись: Д91 К41.

Данная методика отражения в учете уценки товаров должна быть закреплена в учетной политике, а о фактах ее практического использования

следует сообщить в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

Процедура дооценки товаров при учете их по продажным ценам также заключается в составлении акта на переоценку и замене ценников на товарах. Сумма дооценки отражается в бухгалтерском учете записью: Д41 К42.

## **2 Учёт скидок**

Одним из способов стимулирования сбыта товара организацией-продавцом является предоставление покупателю торговой скидки. Торговая скидка – это сумма снижения продажной цены товаров при выполнении покупателем определенных условий, предусмотренных договором. В договоре отражается порядок предоставления скидки, ее размер с учетом количества закупленного товара или суммы, на которую должен быть закуплен товар, а также срока оплаты, срока поставки и др.

В практике работы торговых организаций широкое распространение получили скидки, предоставляемые при приобретении товаров одного наименования в определенном количестве или товаров одного или разных наименований на заранее установленную сумму, а также скидки за скорейшую оплату проданных товаров.

В настоящее время применяются основные формы предоставления торговых скидок:

- уменьшение продажной цены товара;
- передача определенного количества товара покупателю «бесплатно», что ведет к снижению цены на партию товаров, по которой дана скидка.

В бухгалтерском учете скидки при приобретении товаров в определенном количестве или на установленную сумму отражаются непосредственно в момент предоставления скидки, когда покупателем выполнены условия договора. До момента предоставления скидки и продавец и покупатель делают бухгалтерские записи (проводки) по ценам без учета скидки. Такие цены называются ценам брутто.

Если сделка купли-продажи носит разовый характер, т.е. покупатель сразу приобретает товар в количестве (или на сумму), достаточном для получения скидки, то предоставление (получение) скидки в учете обособленно не отражается. Бухгалтерские проводки по таким операциям делаются по цене с учетом скидки. Эти цены называются ценами нетто.

Но если продавцом товара, предоставляющим скидку, является розничная торговая организация, у которой учетной ценой является продажная цена, то она должна отразить в учете факт предоставления скидки с продажной цены сторнирующей записью по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 42 «Торговая наценка». Такое отражение подобных операций в учете уменьшит и продажную стоимость реализованных товаров, и реализованную торговую надбавку в части реализованных со скидкой товаров.

Если по условиям договора покупателю предоставлено право получать скидку в том периоде, когда объем закупок (или сумма) достигнет размера,

необходимого для получения скидки, то бухгалтерские записи на предоставление или получение скидки делаются в учете и у продавца, и у покупателя. До достижения оговоренного сторонами размера закупок (установленного количества или суммы) организация-продавец при оптовой торговле отражает факт реализации товара следующей проводкой:

Д62 К90 – сторнирующая запись реализации товара по цене брутто;  
при розничной торговле: Д50 К90 – реализация товара по цене брутто.

После продажи товаров в объеме (количестве, сумме), достаточном для предоставления скидки, продажная цена всех реализованных товаров подлежит корректировке.

Корректировка в учете оптовой организации-продавца производится сторнирующей записью на сумму скидки с продажных цен товаров (без НДС), реализованных до предоставления скидки:

Д62 К91 – корректировка продажной цены;

Д62 К68 – сторнирующая запись по корректировке продажной цены на сумму НДС, относящегося к предоставленной скидке.

Или

Д62 К90 – корректировка продажной цены;

Д62 К68 – сторнирующая запись по корректировке продажной цены на сумму НДС, относящегося к предоставленной скидке.

Эти проводки выполняются в том случае, если скидка отражена в том же месяце, в котором была отражена реализация товаров.

Реализация товаров после выполнения покупателем условия предоставления скидки отражается организацией оптовой торговли следующей проводкой:

Д62 К90 – реализация товара по цене нетто;  
при розничной торговле:

Д50 К90 – реализация товара по цене нетто (т.е. по продажной цене с учетом скидки);

Д41 К42 – реализация товара по цене нетто, если учетной ценой является продажная цена.

При отсутствии этой корректировки завышается сумма реализованной торговой наценки, что ведет к переплате налога на прибыль.

Корректировка в учете розничной организации продавца отражается без НДС следующими сторнирующими проводками:

Д62 К91,90 – реализация товара по цене нетто;

Д62 К76 – задолженность продавца перед покупателем.

И с учетом НДС:

Д62 К68 – сторнирующая запись по корректировке продажной цены на сумму НДС, относящегося к предоставленной скидке.

Отражение торговой скидки в бухгалтерском учете организации-покупателя определяется следующими условиями:

○ товары, по которым получена скидка, не оплачены поставщику и не реализованы;

- оплачены, но не реализованы;
- не оплачены, но реализованы;
- оплачены и реализованы.

И оптовые, и розничные торговые организации ведут учет приобретенных товаров на счете 41 «Товары» (без НДС и акцизов), выручка от реализации товаров учитывается ими на счете 90 «Продажи». Разница между покупной и продажной ценами товара в организациях, осуществляющих розничную торговлю, учитывается на пассивном счете 42 «Торговая наценка». На этом счете ведется учет торговых наценок и скидок, предоставляемых поставщиками предприятиям, занимающимся розничной торговлей, на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

Кредит счета 42 «Торговая наценка» производится при принятии к бухгалтерскому учёту товаров на суммы торговой наценки (скидок, накидок).

Счет 42 «Торговая наценка» корреспондирует с другими счетами в следующих проводках:

Д42 К41 – в розничной торговле – торговая наценка по оприходованным товарам;

Д42 К44 – списание на затраты разницы в ценах в торговых организациях;

Д42 К90 – сторнирование сумм скидок или наценок по проданным, отпущенным или списанным вследствие естественной убыли, брака, порчи или недостачи, товарам;

Д42 К94 – сумма скидок, относящаяся к недостающим товарам и таре.

Оптовая торговая организация-покупатель получение скидки по оприходованным, но неоплаченным продавцу и не реализованным товарам отражает в бухгалтерском учете сторнирующей записью следующего содержания:

Д41 К60 – сумма полученной скидки без НДС;

Д19 К60 – сторнирующая запись на сумму НДС.

Скидка за оплаченные, но нереализованные товары:

Д41 К60 – сторнирующая запись на сумму скидки без НДС;

Д68 К60 – сторнирующая запись на сумму НДС.

На сумму скидки на товары, не оплаченные продавцу и реализованные до получения скидки, делаются следующие проводки:

Д91 К60 – сторнирующая запись на сумму скидки без НДС;

Д19 К68 – сторнирующая запись на сумму НДС.

По оплаченным и реализованным товарам делаются следующие проводки:

Д91 К60 – сторнирующая запись на сумму скидки без НДС;

Д68 К60 – сторнирующая запись на сумму НДС.

Если покупателем является организация розничной торговли, которая получила от поставщика торговую скидку, но товары не реализовала, то в момент наступления условия предоставления скидки, независимо от оплаты товаров поставщику делается следующая сторнирующая запись:



Д41 К60 – сторнирующая запись на сумму скидки.

При использовании в учете продажных цен увеличивается торговая надбавка, относящаяся к тем товарам, по которым получена скидка, и этот факт отражается в бухгалтерском учете следующей проводкой:

Д41 К42 – сумма увеличения торговой наценки.

В условиях фиксированного (постоянного) размера стоимости такую наценку пересчитывают исходя из покупной стоимости товаров с учетом скидки. Уменьшение торговой наценки отражают сторнировочной записью:

Д41 К42.

При реализации товаров, по которым получена скидка, делаются сторнирующие проводки:

Д91 К60 – на сумму скидки без НДС;

Д91 К60 – на НДС в части скидки;

Д91 К68 – на НДС в части скидки.

Характер этих записей не зависит от применяемой учетной цены (покупная или продажная).

### **Контрольные вопросы**

1. Какова процедура переоценки товаров при учете по покупным ценам, если новая цена на товар больше или равна стоимости приобретения?
2. Как отражается в учете создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей?
3. Какова процедура дооценки товаров при учете их по покупной стоимости?
4. Как отражается в учете уценка товаров при учете по продажной стоимости?
5. Что такое торговая скидка?
6. Каковы основные формы предоставления скидок?
7. Какие записи делаются в бухгалтерском учете покупателя при предоставлении скидок?
8. Какие записи делаются в бухгалтерском учете продавца при предоставлении скидок?

## ТЕСТЫ ДЛЯ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ

- 1) **В качестве товаров в бухгалтерском учете признаются часть:**
  - a) Материально-производственных запасов, приобретенных от других физических лиц и предназначенных для продажи;
  - b) Материально-производственных запасов, приобретенных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи;
  - c) Материально-производственных запасов, полученных от других физических и юридических лиц и предназначенных для производства продукции, выполнения работ или оказания услуг;
  - d) Материально-производственных запасов, полученных от других физических и юридических лиц и предназначенных для управленческих нужд организации.
- 2) **Может ли организация оптовой торговли учитывать товары по продажным ценам?**
  - a) Да;
  - b) Нет.
- 3) **На какой счет могут списываться затраты на заготовку и доставку товаров до центральных складов, производимые до момента передачи товаров в продажу?**
  - a) 41 или 44;
  - b) 91;
  - c) 99.
- 4) **Можно ли включать в фактическую себестоимость товаров затраты на приведение их в состояние, пригодное для использования?**
  - a) Да;
  - b) Нет;
  - c) Да, но при определенных условиях.
- 5) **Можно ли изменить фактическую себестоимость товаров, в которой они приняты к бухгалтерскому учету?**
  - a) Да;
  - b) Нет.
- 6) **Имеют ли право организации самостоятельно устанавливать размер торговой наценки?**
  - a) Да;
  - b) Нет;
  - c) Да, кроме случаев, предусмотренных законодательством.
- 7) **На каком счете учитываются товары, переданные комиссионеру для продажи?**
  - a) 002;
  - b) 003;
  - c) 004.
- 8) **На каких счетах учитываются товары, находящиеся в собственности организации?**

- a) На забалансовых;
  - b) На балансовых;
  - c) На забалансовых и балансовых.
- 9) Какие товары учитываются на счете 45?**
- a) Отгруженные, право собственности по которым не перешло к покупателю;
  - b) Неоплаченные отгруженные, по которым право собственности перешло к покупателю;
  - c) Отгруженные, с нарушением сроков отгрузки.
- 10) На каком счете учитываются товары, которые получены покупателем, но не являются его собственностью?**
- a) 41;
  - b) 002.
- 11) Отгружены товары покупателю (при общепринятом моменте перехода права собственности):**
- a) Д62 К90/1; Д90/2 К41; Д90/3 К68;
  - b) Д45 К41; Д90/3 К68
  - c) Д62 К91; Д91 К41; Д91 К68.
- 12) Оприходованы товары, полученные от поставщика, если покупатель стал их собственником:**
- a) Д002;
  - b) Д41 К60; Д19 К60;
  - c) Д41 К60.
- 13) Магазином проданы товары за наличный расчет:**
- a) Д50 К41;
  - b) Д62 К90/1; Д90/2 К41;;
  - c) Д50 К90/1; Д90/2 К41.
- 14) Отражена в учете задолженность покупателя за товары, проданные в кредит:**
- a) Д62 К90/1;
  - b) Д62 К41;
  - c) Д50 К90/1.
- 15) При методе ФИФО сначала списывают товары по стоимости:**
- a) Последней партии;
  - b) Первой партии;
  - c) Партии с самыми низкими ценами.
- 16) Возвращен покупателю ранее полученный от него аванс:**
- a) Д62 К 51;
  - b) Д60 К51;
  - c) Д51 К62.
- 17) Открытие специального счета отражают по дебету:**
- a) 58;
  - b) 51;
  - c) 55.

- 18) Перечислен аванс поставщику:**
- a) Д60 К 51;
  - b) Д62 К51;
  - c) Д79 К51.
- 19) Может ли организация для различных групп товаров применять разные методы оценки?**
- a) Да;
  - b) Нет.
- 20) На каком счете учитываются товары, переданные организацией в уставный (складочный) капитал другой организации?**
- a) 41;
  - b) 80;
  - c) 58.
- 21) Получены товары в качестве вклада в уставный (складочный) капитал:**
- a) Д41 К75;
  - b) Д41 К80;
  - c) Д41 К91.
- 22) Переданы товары в уставный (складочный) капитал:**
- a) Д58 К41;
  - b) Д91 К41;
  - c) Д75/2 К41.
- 23) Как оцениваются безвозмездно полученные товары?**
- a) По текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;
  - b) По балансовой стоимости передающей стороны;
  - c) По согласованию между сторонами договора.
- 24) Как оцениваются товары, внесенные как вклад в уставный (складочный) капитал организации?**
- a) По текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;
  - b) Исходя из денежной оценки, согласованной учредителями;
  - c) По стоимости приобретения на дату принятия к бухгалтерскому учету.
- 25) Как отражается в учете безвозмездная передача товаров другой организации?**
- a) Д90 К 41; Д19 К68;
  - b) Д99 К41; Д90 К68;
  - c) Д91 К41; Д91 К68.
- 26) Переходит ли право собственности от продавца к покупателю в случае поставки некачественного товара?**
- a) Да;
  - b) Нет.
- 27) Нужно ли покупателю при возврате качественных товаров поставщику использовать счет 90?**

- a) Да;
  - b) Нет.
- 28) Предъявлена поставщику претензия за поставку недоброкачественных товаров, которые были уже оплачены:**
- a) Д76/2 К60;
  - b) Д76/2 К41.
- 29) Оприходованы выявленные при приемке недоброкачественные товары:**
- a) Д41;
  - b) Д002.
- 30) Отражено в учете покупателя погашение поставщиком деньгами задолженности по претензии за поставку некачественных товаров:**
- a) Д51 К76/2;
  - b) Д51 К62;
  - c) Д51 К60.
- 31) Возможна ли замена покупателю товаров ненадлежащего качества?**
- a) Да;
  - b) Нет;
  - c) Да, при соблюдении определенных условий.
- 32) Магазин выплатил покупателю деньги за возвращенный товар:**
- a) Д76 К50;
  - b) Д60 К50;
  - c) Д73 К50.
- 33) Проведение инвентаризации обязательно:**
- a) Перед составлением годового отчета;
  - b) При смене главного бухгалтера;
  - c) При смене руководителя организации.
- 34) Сроки проведения инвентаризации определяет:**
- a) Руководитель организации;
  - b) Главный бухгалтер;
  - c) Руководитель организации (кроме случаев, перечисленных в Законе «О бухгалтерском учете»).
- 35) Основание для проведения инвентаризации:**
- a) Распоряжение руководителя организации;
  - b) Приказ учредителей (участников) организации;
  - c) Распоряжение главного бухгалтера.
- 36) Возможен ли зачет недостачи одних товаров излишками других товаров?**
- a) Да;
  - b) Нет;
  - c) Да, но при определенных условиях.
- 37) Выявлена недостача товаров при инвентаризации:**
- a) Д73/2 К41;

- b) Д94 К41;
  - c) Д91 К41.
- 38) Удержаны из зарплаты работника суммы в возмещение материального ущерба:**
- a) Д70 К91;
  - b) Д70 К76;
  - c) Д70 К73.
- 39) Выявлены при инвентаризации излишки товаров:**
- a) Д41 К98;
  - b) Д41 К91;
  - c) Д41 К90.
- 40) Списана недостача товаров в пределах норм естественной убыли:**
- a) Д44 К94;
  - b) Д91 К 94;
  - c) Д99 К94.
- 41) Списана недостача товаров при отсутствии виновников:**
- a) Д44 К94;
  - b) Д90 К94;
  - c) Д91 К94.
- 42) Отражена в учете недостача товаров при перевозке вследствие естественной убыли:**
- a) Д94 К41; Д19 К41;
  - b) Д94 К60; Д19 К60;
  - c) Д44 К60; Д19 К60.
- 43) Начислен резерв на потери при хранении и продаже вследствие естественной убыли:**
- a) Д44 К96;
  - b) Д91 К 96;
  - c) Д90 К96.
- 44) Списаны потери товаров при хранении и продаже вследствие естественной убыли за счет ранее начисленного резерва:**
- a) Д96 К60;
  - b) Д96 К41;
  - c) Д96 К94.
- 45) Списаны потери товаров при хранении и продаже вследствие естественной убыли, если резерв на эти цели не создается:**
- a) Д44 К94;
  - b) Д91 К94;
  - c) Д44 К41.
- 46) Отражена в учете порча товаров:**
- a) Д44 К41;
  - b) Д91 К41;
  - c) Д94 К41.

- 47) Списана порча товаров за счет материально-ответственного лица:**
- a) Д73 К41;
  - b) Д73 К94;
  - c) Д70 К41.
- 48) Кто принимает решение о переоценке товаров?**
- a) Главный бухгалтер;
  - b) Руководитель организации;
  - c) Менеджер по продажам.
- 49) Какой проводкой отражают создание резерва под снижение стоимости товаров?**
- a) Д99 К14;
  - b) Д90 К14;
  - c) Д91 К14.
- 50) Какой проводкой списывают резерв под снижение стоимости товаров?**
- a) Д14 К91;
  - b) Д14 К41;
  - c) Д14 К44.
- 51) Какие проводки составляют на уценку товаров при их учете по стоимости приобретения, если эта стоимость ниже новой продажной цены?**
- a) Д14 К41;
  - b) Д91 К41;
  - c) Никакие проводки не составляют.
- 52) Какие проводки составляют на уценку товаров при их учете по стоимости приобретения, если эта стоимость выше новой продажной цены?**
- a) Д44 К41;
  - b) Д91 К14;
  - c) Никакие проводки не составляют.
- 53) Как отражают в учете дооценку товаров при их учете по стоимости приобретения?**
- a) Д41 К91;
  - b) Д41 К14;
  - c) Никакие проводки не составляют.
- 54) Как отражают в учете дооценку товаров при учете их по продажным ценам?**
- a) Д41 К42;
  - b) Д41 К91;
  - c) Никакие проводки не составляют.
- 55) Какой проводкой списываются расходы на продажу со счета 44?**
- a) Д91 К44;
  - b) Д99 К44;
  - c) Д90 К44.

- 56) Как ведется аналитический учет к счету 44?**
- a) По видам расходов;
  - b) По видам доходов;
  - c) Не ведется.
- 57) Начислена зарплата работникам магазина:**
- a) Д91 К70;
  - b) Д99 К70;
  - c) Д44 К70.
- 58) На какой счет списывается разница между фактической себестоимостью тары и ее стоимостью по учетным ценам?**
- a) 90;
  - b) 99;
  - c) 91.
- 59) Включается ли стоимость залоговой тары в налоговую базу по НДС?**
- a) Да;
  - b) Нет.
- 60) Как отражается в учете НДС, уплаченный производителю залоговой тары?**
- a) Предъявляется к вычету;
  - b) Включается в стоимость тары;
  - c) Списывается на расходы.
- 61) Поступила от поставщиков тара, не подлежащая оплате:**
- a) Д41/3 К60;
  - b) Д41/3 К98;
  - c) Д41/3 К91.
- 62) Отгружена покупателю тара однократного использования, оплачиваемая отдельно от товаров:**
- a) Д62 К91; Д91 К41/3; Д91 К68;
  - b) Д62 К90; Д90 К41/3; Д90 К68;
  - c) Д62 К41/3; Д91 К68.
- 63) Списана с баланса поставщика тара, не возвращенная покупателями:**
- a) Д90 К41/3; Д62 К90; Д90 К68;
  - b) Д99 К41/3; Д76 К99; Д99 К68;
  - c) Д91 К41/3; Д76 К91; Д91 К68.
- 64) При инвентаризации выявлена недостача тары:**
- a) Д94 К41/3;
  - b) Д73 К41/3;
  - c) Д91 К41/3.
- 65) При инвентаризации выявлены излишки тары:**
- a) Д41/3 К98;
  - b) Д41/3 К91;
  - c) Д41/3 К44.



- 66) Товары, предназначенные для перепродажи и поступившие в организацию на праве собственности, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета:**
- 41 «Товары»;
  - 004 «Товары, принятые на комиссию»;
  - 10 «Материалы».
- 67) Товары, поступившие комиссионеру от комитента в рамках договора комиссии, отражаются в бухгалтерском учете комиссионера по дебету счета:**
- 41;
  - 004;
  - 41 или 004.
- 68) Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут производить оценку приобретаемых товаров:**
- По стоимости приобретения или продажной (розничной) стоимости;
  - Только по стоимости приобретения.
- 69) Стеклопосуда в организациях розничной торговли учитывается:**
- На субсчете 41/3 «Тара под товаром и порожня»;
  - На субсчете 10/4 «Тара и тарные материалы»;
  - На субсчете 41/2 «Товары в розничной торговле»;
  - На счете 44 «Расходы на продажу».
- 70) Товары, переданные для переработки другим организациям, списываются с учета проводкой:**
- Д60 К41;
  - Д43 К41;
  - С баланса не списываются, но учитываются обособленно.
- 71) Счет 42 применяется:**
- Во всех организациях розничной торговли;
  - В организациях торговли в соответствии с учетной политикой;
  - В организациях оптовой торговли, учитывающих товары по продажным ценам;
  - В организациях розничной торговли, учитывающих товары по продажным ценам.
- 72) Счет 42 «Торговая наценка» используется, если магазин ведет учет товаров на счете 41 «Товары»:**
- Как по ценам продажи, так и по ценам покупки;
  - По ценам продажи;
  - По ценам покупки.
- 73) Счет 42 «Торговая наценка» в организациях розничной торговли предназначен для обобщения информации о:**
- Торговых скидках, предоставляемых поставщиками на возможные потери товаров, дополнительные транспортные расходы;

- b) Торговых наценках (скидках) на товары в организациях, осуществляющих розничную торговлю, если их учет ведется по продажным ценам;
  - c) Торговых наценках по товарам, принятым безвозмездно, отпущенным или списанным сверх норм естественной убыли;
  - d) Верны ответы а) и b).
- 74) Торговая наценка при продаже товаров списывается проводкой:**
- a) Д42 К91;
  - b) Д42 К90;
  - c) Д90 К 42(сторно);
  - d) Д91 К42(сторно).
- 75) Счет 42 «Торговая наценка» корреспондирует со счетами:**
- a) 90 «Продажи»;
  - b) 41 «Товары»;
  - c) 44 «Расходы на продажу»;
  - d) 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
  - e) 91 «Прочие доходы и расходы»;
  - f) Корреспонденция отсутствует.
- 76) Бухгалтерская запись: Д90 К42 означает:**
- a) Сторнировочную операцию на сумму торговой наценки, относящейся к проданным товарам, доход по которым признан в установленном порядке;
  - b) Сумму торговой наценки при принятии товаров к учету;
  - c) Сторнировочную операцию на сумму торговой наценки, относящейся к остатку нереализованных товаров.
- 77) Указать проводки, отражающие продажу и списание товаров, учтенных по покупным ценам. Торговой организацией получена прибыль:**
- a) Д62 К90; Д90 К68; Д90 К99;
  - b) Д62 К90; Д90 К68; Д90 К42; Д90 К99;
  - c) Д91 К41; Д91 К42.
- 78) В торговых организациях, учитывающих товары по продажным ценам, списание товаров осуществляется проводками:**
- a) Д90 К41; Д42 К90;
  - b) Д90 К41; Д90 К42 (сторно);
  - c) Д90 К41; Д42 К91;
  - d) Д90 К41; Д91 К42 (сторно).
- 79) Торговые организации должны учитывать на счете 44:**
- a) Исключительно расходы, связанные с упаковкой товаров;
  - b) Все расходы, связанные с их основной деятельностью.
- 80) Начисление амортизации в торговых организациях отражается проводкой:**
- a) Д26 К02;
  - b) Д20 К02;
  - c) Д44 К02.

- 81) Начислена заработная плата работникам, занятым в процессе продажи товаров:**
- a) Д29 К70;
  - b) Д44 К70;
  - c) Д20 К70.
- 82) Организация может использовать в процессе продажи готовой продукции собственные материалы, для текущего ремонта организация может приобретать и расходовать запасные части. Все эти хозяйственные операции отражаются с использованием счета 44?**
- a) Да;
  - b) Нет.
- 83) Списание расходов на продажу в торговых организациях может осуществляться:**
- a) Двумя способами: в полном объеме либо пропорционально себестоимости проданных товаров;
  - b) Одним способом: пропорционально объему выручки от продажи товаров;
  - c) Одним способом: пропорционально количеству проданных товаров в натуральном измерении.
- 84) Расходы на затаривание готовой продукции на складах готовой продукции учитываются на счете:**
- a) 44;
  - b) 20;
  - c) 23.
- 85) Поступившая на расчетный счет предоплата в счет отгрузки товаров отражается проводкой:**
- a) Д62 К51;
  - b) Д50 К62;
  - c) Д51 К62;
  - d) Д51 К90.
- 86) Счет 45 «Товары отгруженные» используется для отражения:**
- a) Продукции отгруженной, но не оплаченной;
  - b) Продукции отгруженной, выручка, от продажи которой не может быть принята в бухгалтерском учете;
  - c) При отгрузке товаров комиссионеру;
  - d) При использовании услуг агента.
- 87) К прямым расходам по торговым операциям относятся:**
- a) Суммы приобретения товаров и складских расходов;
  - b) Суммы приобретения товаров и транспортных расходов;
  - c) Суммы приобретения товаров и наценки;
  - d) Суммы приобретения товаров, транспортных и складских расходов.

- 88) Излишки товаров, выявленные при инвентаризации, включаются в состав:**
- a) Прочих расходов;
  - b) Валовой прибыли;
  - c) Прочих доходов;
  - d) Добавочного капитала.
- 89) На списание коммерческих расходов, возникших в связи с изготовлением тары для упаковки товаров, производится следующая запись:**
- a) Д20К23;
  - b) Д44 К23;
  - c) Д90 К44;
  - d) Д43 К44.
- 90) Торговой организацией списана определенная доля коммерческих расходов, учтенная в данном отчетном периоде и не подлежащая распределению в общеустановленном порядке между остатком товаров на складе и проданными в отчетном периоде товарами:**
- a) Д90 К44;
  - b) Д41 К44;
  - c) Д42 К44;
  - d) Д44 К42;
  - e) Д91 К44.
- 91) В бухгалтерском учете безвозмездная передача товаров отражается проводкой:**
- a) Д84 К41;
  - b) Д90 К41;
  - c) Д83 К41;
  - d) Д91 К41.

**Перечень основных нормативных документов,  
регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета  
в торговле**

1. Конституция Российской Федерации.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации.
4. Трудовой кодекс Российской Федерации.
5. Уголовный кодекс Российской Федерации.
6. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
7. «О бухгалтерском учете» Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013 с изм. и доп. вступившими в силу с 01.01.2014).
8. «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» Федеральный Закон от 28.12.2009 г. № 381-ФЗ (ред. от 28.12.2013 № 446-ФЗ).
9. «О розничных рынках и о внесении изменений в трудовой кодекс Российской Федерации» Федеральный закон от 30.12.2006 г. № 271-ФЗ (ред. от 28.12.2013).
10. «О защите конкуренции» Федеральный закон от 26.07.2006 г. № 135-ФЗ (ред. от 30.01.2014).
11. «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» Федеральный Закон от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ (ред. от 28.12.2013).
12. «О защите прав потребителей» Закон РФ от 07.02.1992 г. № 2300-1 (ред. от 02.07.2013 № 185-ФЗ).
13. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (с изменениями, внесенными решением Верховного Суда РФ от 23.08.2000 № ГКПИ 00-645).
14. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н (в редакции Приказа Минфина России от 18.12.2012 № 164н).
15. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» Утв. Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н.
16. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н (в редакции Приказа Минфина России от 08.11.2010 № 142н).
17. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Утв. Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н (в редакции Приказа Минфина России от 25.10.2010 № 132н).
18. ПБУ 9/99 «Доходы организации». Утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н (с изм. и доп. от 27.04.2012).
19. ПБУ 10/99 «Расходы организации». Утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (с изм. и доп. от 27.04.2012).

20. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н (с изм. и доп. от 24.12.2010).
21. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010).
22. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н (ред. от 24.12.2010).
23. Методические рекомендации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 (ред. от 08.11.2010).
24. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций и результатов инвентаризации. Утв. Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 г. № 88.
25. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций. Утв. Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 г. № 132.
26. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету товарно-материальных ценностей в местах хранения. Утв. Постановлением Госкомстата России от 09.08.1999 г. № 66.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Агафонова, М.Н. Бухучет в оптовой и розничной торговле / М.Н. Агафонова. – Москва: Бератор-Пресс, 2010. – 504 с.
2. Агафонова, М.Н. Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле и документооборот / М.Н. Агафонова. – Москва: ГроссМедиа, 2009. – 704 с.
3. Ивашкин, В.Н. Бухгалтерский учет в торговле (оптовой и розничной): учебное пособие / В.Н. Ивашкин. – Москва: ИКУ «ДиС», 2009. – 480 с.
4. Николаева, Г.А. Бухгалтерский учет в торговле: учебно-практическое пособие / Г.А. Николаева. – Москва: А-ПРИОР, 2011. – 352 с.
5. Панченко, Т.М. Операции с товарами: бухучет, налогообложение / Т.М. Панченко. – Москва: Налоговый вестник, 2010. – 256 с.
6. Патров, В.В. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании / В.В. Патров. – Санкт-Петербург: Питер, 2010. – 224 с.
7. Соснаускене, О.И. Бухгалтерский учет в торговле / О.И. Соснаускене, А.В. Вислова. – Москва: Омега-Л, 2011. – 333 с.
8. Холоденко, Е.М. Бухгалтерский учет в торговле: производственное издание / Е.М. Холоденко, А.В. Ростовцев. – Москва: Экономикс Пресс, 2008. – 160 с.

## ГЛОССАРИЙ

**Ассортимент товаров** – группа товаров, связанных между собой либо в силу схожести сферы их функционирования (применения), либо в рамках одного и того же диапазона цен. Ассортимент товаров – согласно ГОСТ Р 51303-99 – набор товаров, объединенных по какому-либо одному или совокупности признаков.

**Договор поставки** – договор между продавцом и покупателем, отражающий вид, объем, качественные характеристики поставляемого товара, цены, сроки поставки, вид используемого транспорта и т.д.

**Договор купли-продажи** – договор, по которому одна сторона (продавец) принимает на себя обязательство передать указанный в договоре товар в собственность другой стороне (покупателю). Покупатель, в свою очередь, обязуется принять товар (если он поставлен в соответствии с договором) и уплатить обусловленную цену. При неисполнении одной из сторон ее обязательств, вытекающих из договора купли-продажи, последний может быть расторгнут и потерпевшая сторона имеет право предъявить виновной стороне убытки, понесенные ею вследствие невыполнения договора.

**Договор комиссии** – договор, по которому одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

**Издержки обращения** – согласно ГОСТ Р 51303-99 – денежная оценка затрат, произведенных продавцом в процессе продвижения товаров к покупателю за определенный период времени.

**Инвентаризация** – проверка наличия числящегося на балансе предприятия имущества данным бухгалтерского учета. Инвентаризация проводится путем подсчета, описания, взвешивания, взаимной сверки, оценки выявленных средств. Различают частичные, периодические, полные и выборочные инвентаризации.

**Обращение товаров** – движение товаров от производителей к потребителям через торговую сеть.

**Покупатель** – в торговле – юридические и физические лица, использующие, приобретающие, заказывающие либо имеющие намерение приобрести или заказать товары и услуги.

**Посредник** – в коммерции – лицо, фирма или организация, стоящая между производителем и потребителем товара и содействующая его товарообороту.

**Предприятие розничной торговли** – торговое предприятие, осуществляющее куплю-продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг покупателям для их личного, семейного, домашнего использования.

**Продавец** – в торговле – организация или индивидуальный предприниматель, реализующие товары и оказывающие услуги покупателю по договору купли-продажи.

**Реализация продукции** – продажа произведенных или перепродаваемых товаров и услуг, сопровождающаяся получением денежной выручки.

**Рентабельность товарооборота** – отношение прибыли, полученной от продажи продукции в торговой сети к величине товарооборота.

**Себестоимость приобретенных товаров** – чистая цена приобретенных товаров плюс затраты на доставку их к месту хранения или использования.

**Тара** – емкость для хранения, упаковки и транспортировки промышленных товаров и сельскохозяйственных продуктов.

**Товарные запасы** – согласно ГОСТ Р 51303-99 – количество товаров в денежном или натуральном выражении, находящихся в торговых предприятиях, на складах, в пути на определенную дату.

В зависимости от назначения подразделяются на запасы текущего хранения, сезонного накопления и досрочного завоза.

**Товарно-материальные запасы** – товары, которые компания держит для производства и продажи: наличные запасы сырья, готовая продукция и товары на складе, незавершенное производство, товары, закупленные для перепродажи, животные на откорме.

**Товарные потери** – согласно ГОСТ Р 51303-99 – потери товаров при их перевозке, хранении и реализации.

**Товарооборот** – объем продажи товаров и оказания услуг в денежном выражении за определенный период времени.

**Товарооборот валовой** – финансовый показатель всех продаж в сфере товарного обращения, равный сумме оптового и розничного товарооборота.

**Товарооборот оптовый** – в экономической статистике – объем продажи товаров производителями и/или торговыми посредниками покупателям для дальнейшего использования в коммерческом обороте.

**Товарооборот розничный** – объем продажи товаров и оказания услуг населению для личного, семейного, домашнего использования.

**Товарооборот транзитный** – форма оптового товарооборота, при которой оптовая фирма реализует товар, отгружая его от поставщика непосредственно товарополучателю, минуя свои склады.

**Торговля** – вид предпринимательской деятельности, связанный с куплей-продажей товаров и оказанием услуг покупателям.

**Торговля оптовая** – торговля крупными партиями товаров, продажа оптовым покупателям, потребляющим товары в значительном количестве или продающим их затем в розницу. Оптовая торговля – согласно ГОСТ Р 51303-99 – торговля товарами с последующей их перепродажей или профессиональным использованием.

**Торговля розничная** – торговля товарами и оказание услуг покупателям для личного, семейного, домашнего использования, не связанного с предпринимательской деятельностью. Розничная торговля – заключительный этап канала товародвижения.

**Торговое предприятие** – имущественный комплекс, используемый организацией для купли-продажи товаров и оказания услуг торговли, включающий земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, това-



ры, права требования, долги, фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания и др.

**Торговая наценка** – в розничной торговле – повышение цен на товары, приобретенные в системе оптовой торговли, с целью компенсации торговых услуг.

**Торговая скидка** – скидка с цены товара, предоставляемая продавцом покупателю в связи с условиями сделки и в зависимости от текущей конъюнктуры рынка.

**Цена оптовая** – цена на продукцию при продаже ее крупными партиями предприятиям, фирмам, сбытовым, коммерческим и посредническим организациям, оптовым торговым компаниям. Оптовая цена – согласно ГОСТ Р 51303-99 – цена товара, реализуемого продавцом или поставщиком покупателю, с целью его последующей перепродажи или профессионального использования.

**Цена розничная** – цена, по которой продукция реализуется мелкими партиями индивидуальным потребителем. Розничная цена – согласно ГОСТ Р 51303-99 – цена товара, реализуемого непосредственно населению для личного, семейного, домашнего использования по договору розничной купли-продажи.

**Франкирование** – оплата почтовых отправлений или наклеиванием почтовых марок в соответствии с тарифом.

**Гужвина Наталья Сергеевна**  
кандидат экономических наук, доцент

**Чумакова Наталья Валерьевна**  
кандидат экономических наук, доцент

# **УЧЁТ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*Учебное пособие*

Издается в авторской редакции

Подписано в печать 21.05.2014.  
Формат 60×84/16. Усл. п. л. 4,8. Тираж 50 экз. Заказ № 321.

РО и ОП Азово-Черноморского инженерного института  
ФГБОУ ВПО «Донской государственный аграрный университет»

347740, г. Зерноград Ростовской области, ул. Советская, 15