

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ  
ИНСТИТУТ  
ЭКОНОМИКИ  
И ПРАВА**

# **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В ТОРГОВЛЕ**

---

**ПРОБЛЕМНО-ТЕМАТИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС**

---

Рекомендовано  
Министерством образования и науки  
Российской Федерации  
в качестве учебного пособия  
для студентов  
высших учебных заведений

**МОСКВА 2006**

ББК 65.422я73  
К56  
УДК 339.1:657(075.8)

Рецензенты: д-р экон. наук, проф. Л.В. Донцова;  
кафедра аудита и контроллинга Московского  
государственного университета дизайна и технологий

Научный руководитель проекта и автор образовательной технологии

Подготовлено научно-редакционным коллективом МИЭП в составе:

... , ... , ... ,  
... , ... ,  
... (научный руководитель)

Под общей редакцией д-ра экон. наук, проф., акад. АГН . . .

**К56 Особенности учета в торговле:** Учеб. пособие / Под ред. Ф.Л. Шарова. – М.: МИЭП, 2006. – 116 с.

ISBN 5-8461-0115-1

В учебном пособии, разработанном в соответствии с задачами проблемно-поискового образования, содержатся задания для самостоятельной работы студентов по важнейшим вопросам бухгалтерского учета в торговле и план-конспект тьюторского практикума, призванные способствовать более глубокому пониманию и усвоению этой дисциплины.

Проблемно-тематический комплекс рассчитан на студентов и преподавателей экономических факультетов вузов.

ББК 65.422я73

ISBN 5-8461-0115-1

© МИЭП, 2006

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Проблемно-тематический комплекс, составляющий настоящее учебное пособие, представляет собой важнейший компонент образовательной технологии, применяемой в Международном институте экономики и права.

Главное назначение проблемно-тематического комплекса – активное развитие творческих способностей студента, его навыков в самостоятельной работе с рекомендованной литературой, его умения анализировать проблемные ситуации и приходиться к обоснованным, аргументированным выводам.

Проблемно-тематический комплекс по дисциплине «Особенности учета в торговле» включает в себя проблемно-тематический курс (ПТК) и план-конспект тьюторского практикума.

**Проблемно-тематический курс** представляет собой набор заданий, выполняемых студентом самостоятельно. Задания ПТК носят проблемный и поисковый характер, требуют от студента серьезной аналитической работы по поиску эффективных, нестандартных подходов к решению конкретных задач и выносятся на аттестацию по данной дисциплине.

**План-конспект тьюторского практикума** – это краткое (тезисное) изложение понятийного аппарата и основных положений учебной дисциплины со ссылками на источники, где соответствующие темы курса раскрыты достаточно глубоко и обстоятельно. План-конспект тьюторского практикума позволяет студенту работать с рекомендованной литературой более осознанно и целенаправленно.

# 1. ПРОБЛЕМНО-ТЕМАТИЧЕСКИЙ КУРС

Автор-составитель канд. экон. наук, доц. О.И. Мамрукова

## ВВЕДЕНИЕ

Проблемно-тематический курс «Особенности учета в торговле» предназначен для студентов, избравших специализацию «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммерческих организациях». Эта специализация требует от будущего профессионала глубоких, основательных знаний в области обеспечения формирования, анализа и использования для управления информации об активах, обязательствах, капитале, движении денежных потоков, доходах и расходах, а также финансовых результатах деятельности в сфере торговли.

При самостоятельном выполнении всего комплекса проблемно-поисковых и практических заданий ПТК следует иметь в виду, что правильное ведение бухгалтерского учета в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», нормами и требованиями Министерства финансов РФ, предусмотренными законодательными актами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ, является одним из важнейших факторов обеспечения жизнедеятельности торговой организации, гарантом ее существования и развития.

## ЛИТЕРАТУРА

### Нормативные правовые акты и нормативные документы

1. Гражданский кодекс РФ. – М.: Юрид. лит., 2006.
2. Налоговый кодекс РФ. – М.: Юрид. лит., 2006.
3. О бухгалтерском учете: Закон РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (с изм. от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ) // Все Положения по бухгалтерскому учету: Вып. 2. – М.: Главбух, 2003.
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34-н (в ред. приказов Минфина России от 30 декабря 1999 г. № 107-н и от 24 апреля 2000 г. № 31-н) // Все Положения по бухгалтерскому учету: Вып. 2. – М.: Главбух, 2003.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: утв. Приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44-н

- (в ред. приказов Минфина России от 30 декабря 1999 г. № 107-н и от 24 марта 2000 г. № 31-н) // Все Положения по бухгалтерскому учету: Вып. 2. – М.: Главбух, 2003.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99: утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32-н (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г. и 30 марта 2001 г.) // Все Положения по бухгалтерскому учету: Вып. 2. – М.: Главбух, 2003.
  7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33-н (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г. и 30 марта 2001 г.) // Все Положения по бухгалтерскому учету: Вып. 2. – М.: Главбух, 2003.
  8. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания: утв. Комитетом по торговле РФ от 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2 // Состав и учет затрат, включаемых в себестоимость. – М.: Приор, 2000.
  9. Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли: утв. Письмом Роскомторга от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5 // Учет товаров в торговле. Прием, хранение и отпуск товаров. – М.: Ось-89, 1999.
  10. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: утв. Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119-н (с изм. и доп. от 23 апреля 2002 г.) // Серия «Бухгалтерский учет и аудит». – М.: ИНФРА-М, 2002.

### Основная литература

11. . . Бухгалтерский учет в оптовой торговле и документооборот. – М.: Гросс Медиа, 2006.
12. . . Бухгалтерский учет на предприятиях розничной торговли. – М.: Ось-89, 2003.
13. . . . . Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле. – М.: Альфа-пресс, 2006.
14. . . Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. – М.: ПРИОР, 2006.
15. . . . . Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. – М.: Омега-Л, 2003.

### Дополнительная литература

16. . . . . Оптовая и розничная торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. – М.: Альфа-пресс, 2006.
17. . . . . Бухгалтерский учет в торговле. – М.: ПРИОР, 2006.
18. . . . . Бухгалтерский учет в оптовой торговле. – М.: Приор, 2005.

19. . . . . Бухгалтерский учет в общественном питании. – М.: Финансы и статистика, 2003.
20. Торговля: организация учета и документооборота. – М.: Информцентр, 2004.
21. . . . . Товары: бухгалтерский учет и налогообложение. – М.: Альфа-Пресс, 2005.
22. . . . . Бухгалтерский учет в торговле. – М.: Экономика Пресс, 2006.
23. . . . . Калькуляция и учет в общественном питании. – Ростов н/Д.: Феникс, 2003.

#### Адреса сайтов в Интернете

- <http://www.finpress.ru/buntorg/arhiv/2002/10/4.html> (Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете)
- <http://www.retail.ru/biblio/bntop/default.asp> (Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании)
- <http://www.buh.ru/itemstItem-423> (ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и прежняя редакция этого положения)

## ТЕМА 1

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ТОРГОВЛЕ

В гражданском и налоговом законодательствах Российской Федерации нет единых норм в отношении классификационных признаков отраслей торговли. Нет единства и в определениях оптовой и розничной торговли.

В соответствии с нормами гражданского законодательства под розничной торговлей подразумевается передача продавцом покупателю товара для личного, семейного или домашнего потребления, не связанного с предпринимательской деятельностью; под оптовой – поставка покупателю товаров для использования в предпринимательской деятельности в рамках договора.

Налоговый кодекс РФ определяет розничную торговлю как передачу продавцом товаров и оказание услуг покупателю за наличный расчет или с использованием платежных карт (ст. 346.27 гл. 26.3 НК РФ). Определение оптовой торговли НК РФ не содержит.

*1. В чем, по Вашему мнению, принципиально расходятся нормы гражданского и налогового законодательства при определении розничной торговли? Почему в НК РФ отсутствует определение оптовой торговли?*

*2. В государственном стандарте РФ ГОСТ Р 51303-99 «Торговля» также приводятся определения оптовой и розничной торговли. Чем, на Ваш взгляд, в этом документе различаются определения оптовой*

*и розничной торговли: объемом товарооборота, формой расчетов или целью, с которой товар приобретается покупателем?*

*3. Какие определения товара Вам известны? Приведите нормативные акты, в которых содержатся определения товара.*

*4. Что Вы понимаете под оборотом розничной торговли? Из чего складывается товарооборот, кроме стоимости товаров, проданных населению за наличный расчет?*

*: 1, 2, 5, 14, 18, 19.*

## **ТЕМА 2**

### **МЕТОДИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ПОСТУПЛЕНИЯ И ПРОДАЖИ ТОВАРОВ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ**

К числу факторов, от которых зависит организация бухгалтерского учета товаров в организациях, относится присвоение товарам уникального штрихового кода. Крупные магазины и супермаркеты, имеющие большой ассортимент товаров и обслуживающие большое количество покупателей, охотнее берут на реализацию товары, снабженные штрихкодами. Штрихкоды считываются сканирующей кассовой техникой, что позволяет организовать бухгалтерский учет в натуральном выражении.

За получением штрихового кода на продукцию отечественные производители обращаются в Ассоциацию автоматической идентификации ЮНИСКАН. Ассоциация, будучи некоммерческой структурой, предлагает производителям платить вступительный взнос и ежегодные членские взносы, хотя после присвоения товару штрихового кода производителю выдается уведомление о бесплатном присвоении штрихкода на один год и свидетельство о его членстве в ассоциации.

*1. Считаете ли Вы затраты организации-производителя по присвоению штрихкодов экономически оправданными? Обоснуйте свою позицию.*

*2. Как Вы думаете, учитываются ли затраты по присвоению штрихкодов при исчислении налога на прибыль организаций и как они отражаются в бухгалтерском учете?*

*3. Торговые организации могут упаковывать товар в коробки с фирменным логотипом. При изготовлении упаковки организация несет определенные затраты (оплата труда, ЕСН, материалы).*

*Как бы Вы отразили бухгалтерскими проводками приобретение товара, упаковочного материала и изготовление коробки?*

*: 12, 15, 17, 18, 22.*

**ТЕМА 3****ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПОСТУПЛЕНИЯ И ПРОДАЖИ  
ТОВАРОВ В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ**

Покупная цена товара формируется согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» из совокупности затрат на приобретение без НДС и других возмещаемых налогов. Транспортно-заготовительные расходы в полном объеме увеличивают стоимость приобретенного товара для целей бухгалтерского учета.

В налоговом учете товаров бухгалтер имеет возможность варьировать при формировании стоимости приобретенных товаров: можно учесть расходы, связанные с приобретением товаров (по аналогии с бухгалтерским учетом), а можно отразить их в составе издержек обращения. Решить, как вести налоговый учет, бухгалтер должен самостоятельно. Положительный эффект первого варианта очевиден: он позволяет сблизить бухгалтерский и налоговый учеты, что избавляет бухгалтера от необходимости отражать в бухгалтерском учете разницы по ПБУ 18/02. В то же самое время этот метод имеет и отрицательные стороны.

*1. В чем, на Ваш взгляд, состоят отрицательные стороны включения транспортно-заготовительных расходов в стоимость приобретенных товаров? В какой момент покупная стоимость товара будет признана в качестве расхода в бухгалтерском учете и для целей налогообложения прибыли?*

*2. В чем заключается порядок приемки товаров по количеству и качеству? Каким нормативным актам должна соответствовать приемка товаров?*

*3. Составьте бухгалтерские проводки, отражающие оприходование от поставщика и возврат ему тары, имеющей залоговую цену.*

*4. Оформите бухгалтерскими записями следующую хозяйственную операцию:*

ООО «Фолд» закупает моющие средства. В договоре поставки цены выражены в евро и предусмотрено, что расчеты производятся в рублях по курсу ЦБ РФ на дату оплаты. ООО «Фолд» перечислило аванс 5 апреля 2005 г. в сумме 4720 евро (в том числе НДС). Товар оприходован 12 апреля 2005 г. на сумму 9440 евро (в том числе НДС). Курс евро на 5 апреля 2005 г. – 35,7914 руб., а на 12 апреля 2005 г. – 36,1576 руб. Доплата в сумме 4720 евро (в том числе НДС) произведена 15 апреля 2005 г. при курсе евро 37,076 руб.

: 3–5, 22.

**ТЕМА 4****ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ**



### В ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ

В процессе производства готовых блюд предприятия общественного питания используют сырье, закупаемое в течение месяца по разным ценам. При списании его стоимости можно применять один из следующих методов: списание по себестоимости каждой единицы товара, средней себестоимости; себестоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО); себестоимости последних по времени приобретения товаров (ЛИФО).

В экономике могут использоваться все перечисленные методы, причем в большинстве отраслей применяется периодический вариант расчета – расчет себестоимости материальных ресурсов, израсходованных на производство, составляется по окончании отчетного периода (месяца). Однако в общественном питании при учете сырья на производство по продажным ценам и составлении калькуляции как основы определения продажной цены себестоимость определяется не за какой-то определенный период, а на определенную дату. Следовательно, и цены на сырье, используемое на производство продукции, также должны рассчитываться на определенную дату. В этом случае при применении методов средней себестоимости, ФИФО и ЛИФО расчет цены сырья должен составляться за период с начала месяца до даты, на которую рассчитывается новая продажная цена продукции (непрерывный вариант). При этом лучше использовать метод скользящей средней – разновидность метода средней себестоимости.

**1. В чем, по Вашему мнению, состоит особенность метода скользящей средней? Используя приведенные данные о наличии и движении сырья А за сентябрь 2005 г., произведите расчет отпущенного сырья исходя из цены единицы сырья на каждую дату его отпуска.**

	-			-			-		
01.09							10	26	260
10.09	50	32	1 600				60		
15.09				40			20		
20.09	30	33	990				50		
25.09				35			15		
и т.д.									

**2. Наличие какого документа необходимо в случае приемки товаров представителем покупателя на складе поставщика, станции железной дороги, пристани, в аэропорту (т.е. за пределами организации-покупателя)?**

**3. Как Вы считаете, какая форма отчетности материально ответственных лиц наиболее распространена в кладовых предприятий общественного питания?**

**4. Составьте бухгалтерские записи, отражающие поступление товаров от поставщика:**

В ресторан поступили товары от поставщика. В накладной указаны (в руб.):

а) стоимость товаров по отпускным ценам	– 1200;
б) НДС (10%)	– 120;
К оплате	– 1320.

При приемке выявлена недостача товаров по отпускным ценам на 180 руб., в том числе:

а) в пределах предусмотренных в договоре величин	– 10;
б) по вине поставщика	– 170.

По факту недостачи товаров по вине поставщика составлен акт и поставщику предъявлена претензия, поскольку деньги ему уже перечислены.

: 8, 10, 15, 19, 23.

## **ТЕМА 5**

### **ОРГАНИЗАЦИЯ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ И ПРОДАЖИ ПРОДУКТОВ И ТОВАРОВ В ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ**

Учет товаров материально ответственными лицами может быть организован в зависимости от способа хранения товаров. Товары можно хранить по партиям (товары, требующие строгого соблюдения очередности отпуска), наименованиям, сортам, категориям.

При партионном способе хранения товаров должны быть обеспечены следующие условия: раздельное хранение каждой партии; свободный подход к товарам; невозможность смешения товаров из разных партий.

При сортовом способе хранения каждый вновь приобретенный товар (сырье) определенного сорта присоединяют к ранее поступившему товару того же наименования и сорта.

**1. Какие преимущества и недостатки каждого способа хранения товаров Вы могли бы отметить? Каким образом способ хранения товаров (сырья) в общественном питании влияет на организацию натурально-стоимостного учета в кладовых?**

**2. В зависимости от источников поступления сырья на производство (кухню) составляются разные бухгалтерские проводки.**

**Предложите бухгалтерские записи для разных вариантов поступления сырья на кухню ресторана.**

3. Учет товаров в буфетах и магазинах кулинарии ведется, как правило, по ценам реализации.

*Каким образом Вы сможете отразить бухгалтерскими проводками движение товаров из кладовой или кухни в буфет, если учетная цена производства и кладовой отличается от цены реализации в буфете?*

4. *Выполните бухгалтерские проводки при обнаружении излишков и недостач денежных средств, выявленных в кассе организации. Какие первичные документы должны быть при этом составлены?*

: 8, 10, 15, 19, 23.

## **ТЕМА 6**

### **МЕТОДИКА СИНТЕТИЧЕСКОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕ- ТОВ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ (ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ) НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ И ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ**

Согласно ПБУ 10/99 «Учет расходов организации» коммерческие расходы (издержки обращения) могут признаваться в себестоимости проданных товаров полностью, т.е. расчет издержек обращения на остаток товаров может не составляться. Для целей налогообложения (ст. 320 НК РФ) необходимо произвести расчет издержек обращения на остаток товаров. Расходы на продажу при этом подразделяются на прямые и косвенные. К прямым относятся транспортные расходы, если такие расходы не включены в покупную стоимость товаров. Распределяются прямые расходы по среднему проценту. Все остальные расходы признаются косвенными и в полном объеме относятся на реализованные товары.

*1. Произведите расчет распределения прямых расходов торговой организации методом среднего процента, используя следующую информацию налогового учета организации.*

2. Стоимость остатка товаров на складе в организации на 1 июня 2005 г. составила 1 млн руб. Сумма расходов на доставку, приходящаяся на этот остаток, – 20 тыс. руб. В июне было приобретено товаров на сумму 535 тыс. руб. Реализовано товаров налоговой стоимостью 1 млн 465 тыс. руб.

*Какую номенклатуру статей издержек обращения Вы бы порекомендовали для планирования, учета и отчетности в розничном магазине, в кафе? Каким нормативным актом Вы воспользуетесь для этих целей?*

*3. Что означает сальдо синтетического счета 44 «Расходы на продажу»? В каком разделе бухгалтерского баланса оно отражается?*

*4. Каким образом должны быть учтены в издержках текущего месяца потери товаров и сырья в результате их естественной убыли?*

*Предложите варианты учетной политики для отражения таких затрат.*

*: 6–8, 16, 21, 22.*

## **ТЕМА 7**

### **ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ В УЧЕТЕ**

В ходе инвентаризации могут обнаружиться неучтенные товары. Выявленные в результате проведенной инвентаризации излишки приходуются по рыночным ценам и включаются в состав внереализационных доходов. В случаях, предусмотренных гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе включить стоимость определенного имущества в расходы, например, доходы от реализации имущества организации уменьшаются на цену приобретения этого имущества. Закономерно возникает вопрос: можно ли включать в расходы стоимость имущества, выявленного в результате инвентаризации, которая учтена в качестве внереализационного дохода организации?

По мнению налоговых органов, в целях исчисления налога на прибыль, имущество, выявленное при инвентаризации, не может быть учтено в составе расходов, так как не имеет цены приобретения. Однако позиция налоговых органов представляется спорной.

*1. Приведите аргументы, позволяющие налогоплательщику уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на стоимость имущества (товаров), выявленного в результате проведения инвентаризации, при реализации этих товаров.*

*2. Каково назначение синтетического счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»?*

*3. В какой оценке происходит взыскание недостачи товаров с материально ответственных лиц, а какая стоимость тех же недостающих товаров относится на финансовые результаты организации в случае отсутствия виновных?*

*4. Как отразить в бухгалтерском учете недостачу товаров, если при инвентаризации остатков товаров в магазине выявлена недостача продовольственных товаров в пределах норм естественной убыли на сумму 3 тыс. руб., а сумма торговой наценки по недостающим товарам составила 500 руб.?*

*: 3, 4, 7, 9, 11, 19, 22.*

**ТЕМА 8****ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В ТОРГОВЛЕ И ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ**

Конечной целью каждой коммерческой организации и залогом ее успешной деятельности в системе рыночных отношений считается получение прибыли. Важнейшим этапом при определении конечного финансового результата организаций торговли и общественного питания служит расчет валового дохода. В бухгалтерском учете валовой доход определяется на основании информации о реализации продукции и товаров и их покупной стоимости, отражаемой на операционно-результатном счете 90 «Продажи».

Расчет валового дохода зависит от учетной цены товара. Если в качестве учетной цены выступает покупная цена, то валовой доход определяется вычитанием из товарооборота, отраженного по кредиту счета 90/1, покупной стоимости товаров и сырья и сумм НДС, отраженных по дебету счета 90/3.

Однако в большинстве случаев в качестве учетной цены в организациях торговли и общественного питания применяются продажные цены; следовательно, их списание в дебет счета 90/2 «Себестоимость продаж» производится по учетным – продажным ценам.

*1. Какова необходимость корректировки дебетового оборота счета 90/2 по доведению его до покупной стоимости реализованных товаров при определении валового дохода? Почему корректирующая бухгалтерская проводка при этом составляется методом красного сторно?*

*2. Чем, на Ваш взгляд, обусловлен выбор торговой организацией способа для расчета реализованных торговых скидок? Каковы преимущества и недостатки способа среднего процента?*

*3. Представьте общую схему формирования финансового результата деятельности торговой организации, укажите систему бухгалтерских счетов, предназначенных для его определения.*

*4. Дайте характеристику счета 90 «Продажи». Какие субсчета Вы бы открыли к данному счету в магазине, на оптовом складе, в ресторане? Приведите бухгалтерские записи по ежемесячному закрытию счета 90 «Продажи».*

: 2–4, 10, 12, 17, 22.

## 2. ПЛАН-КОНСПЕКТ ТЬЮТОРСКОГО ПРАКТИКУМА

Автор-составитель В.В. Ковжарова

### ВВЕДЕНИЕ

План-конспект тьюторского практикума «Особенности учета в торговле» предназначен для оказания помощи студентам в приобретении глубоких теоретических и прикладных знаний в области методологии и организации бухгалтерского учета товарных операций, методики формирования финансовых результатов деятельности предприятий оптовой и розничной торговли (включая организации общественного питания); в овладении практическими навыками и умениями по методике расчетов, при определении оптимальных вариантов методики учета, оформлении учетной документации в бухгалтерском учете товарных операций, а также навыками самостоятельной работы с нормативными и инструктивными материалами, соответствующей оперативной информацией.

План-конспект представляет собой сжатое, обобщенное изложение понятийного аппарата и основных положений учебной дисциплины со ссылками на учебники и учебные пособия, где соответствующие темы курса раскрыты достаточно глубоко и обстоятельно. План-конспект тьюторского практикума позволяет студенту работать с рекомендованной литературой более осознанно и целенаправленно. Студентам рекомендуется регулярно знакомиться с новыми законодательными актами, ведомственными инструкциями, научными и информационными материалами, опубликованными в «Финансовой газете», еженедельнике «Экономика и жизнь», а также в других специализированных изданиях.

### ТЕМА 1

#### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ТОРГОВЛЕ

##### Основные вопросы темы

1. Нормативное регулирование в сфере торговли.
2. Основные виды договоров в области торговых отношений.
3. Субъекты товарных операций.
4. Структура продажной цены товара.
5. Организация материальной ответственности в торговле.

1. Сфера обращения занимает особое место как в экономике отдельно взятой страны, так и в расширении внешнеэкономических связей и эволюции

мировой экономики в целом. История развития общественного производства свидетельствует, что именно с развития начинался процесс первоначального накопления капитала в период становления рыночных отношений.

В настоящий момент сфера обращения объединяет снабженческие, сбытовые и любые другие торговые организации, назначением которых является доведение произведенного товара от производителя до потребителя. Представим этот процесс в виде следующей схемы:



Вид предпринимательской деятельности, направленный на удовлетворение покупательского спроса путем реализации товаров потребительского назначения и предоставления услуг общественного питания, носит название

Торговая деятельность в Российской Федерации регулируется законодательством РФ, указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ и нормативными документами исполнительных органов субъектов Российской Федерации, а также санитарными, ветеринарными нормами и правилами, правилами охраны труда и техники безопасности, требованиями стандартов и нормативно-технической документации, предъявляемыми к товарам, продукции и услугам.

Можно выделить следующие документы, непосредственно касающиеся специфики этого вида деятельности:

постановление Совета Министров СССР от 25 июля 1988 г. № 888 «Об утверждении Положения о поставках продукции производственно-технического назначения, Положения о поставках товаров народного потребления и Основных условий регулирования договорных отношений при осуществлении экспортно-импортных операций»;

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (утв. Комитетом по торговле РФ от 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2);

Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утв. Комитетом по торговле РФ от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5);

Унифицированные формы документов для торговли и общественного питания (постановление Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132).

Постановлением Правительства № 1418 утвержден перечень товаров, торговля которыми требует получения . Срок действия лицензии зависит от специфики торговой деятельности, но не может быть меньше трех лет. Указом Президента РФ от 29 октября 1992 г. № 1311 «О мерах по

защите прав потребителей и предотвращения спекуляции» к числу лицензируемых отнесены подакцизные продовольственные и непродовольственные товары. К таким товарам относятся: алкогольные напитки (включая пиво), табачные изделия, ювелирные изделия, бензин автомобильный, легковые автомашины (за исключением автомобилей с ручным управлением, реализуемых инвалидам в порядке, определяемом Правительством РФ).

Высший арбитражный суд РФ в письме от 19 января 1993 г. № С-13/ОП-19ВЯ-21 разъяснил, что в случае проведения деятельности, для занятия которой необходимо специальное разрешение (лицензия), без указанного разрешения такая деятельность должна рассматриваться как незаконная. Должностные лица налоговых органов при выявлении фактов осуществления предприятиями и физическими лицами предпринимательской деятельности без соответствующей лицензии должны обращаться в суд с исками о признании недействительными сделок, направленных на получение прибыли от такой деятельности, и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам или даже о ликвидации предприятия, а при необходимости ходатайствовать о запрещении заниматься предпринимательской деятельностью. Такое разъяснение приводится в письме Минфина России и Госналогслужбы России от 1 ноября 1993 г. № 119, НП-4-04/172н «О лицензировании отдельных видов деятельности».

Организация учета внеоборотных активов, капитала, долгосрочных и краткосрочных обязательств в торговых организациях аналогична их учету в организациях других отраслей хозяйства. Различия возникают в составе и структуре материальных запасов, а также в организации наличных расчетов за проданные товары, ввиду чего при рассмотрении особенностей бухгалтерского учета торговых организаций речь прежде всего идет именно о бухгалтерском учете товарных операций. Специфика бухгалтерского учета в сфере торговли обусловлена как особенностями процесса товарного обращения, так и системой уплаты НДС, налога на прибыль и пр.

2. Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (приказ Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119-н) являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи. По общему правилу товаром могут быть любые вещи, определяемые родовыми признаками, или индивидуально-определенные, движимые или недвижимые и др. Из этого правила ст. 129 ГК РФ предусмотрены исключения для вещей, изъятых из оборота или ограниченных в обороте. В соответствии с ГК РФ товаром признаются также ценные бумаги и валютные ценности, имущественные права.

В условиях рыночных отношений договор является главным средством регулирования товарно-денежных связей, определяющим содержание право-





По поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования

(ст. 506 ГК РФ). Наряду с наименованием и количеством товара приобретает значение существенного условия договора также срок исполнения обязательства поставки, так как в отличие от договора розничной купли-продажи передача и получение имущества могут не совпадать с моментом заключения договора. За нарушение требований о качестве продукции по договору поставки действующим законодательством предусмотрена имущественная ответственность в виде штрафа.

Качество продукции определяется с помощью установленных стандартов либо путем указания в договоре требуемых характеристик товара. Качество товара удостоверяется путем (Закон РФ от 10 июня 1993 г. № 5151-1 «О сертификации продукции и услуг»). К каждой партии товара прилагается копия сертификата качества. Если он выдан на партию товара, выдается также лицензия на применение знака соответствия, который может ставиться на каждом изделии. Номера и индексы стандартов, технических условий, иной документации указываются в договоре. Гарантийные сроки на продукцию устанавливаются в стандартах и технических условиях. Поставляемая продукция подлежит маркировке в соответствии с требованиями стандартов или технических условий.

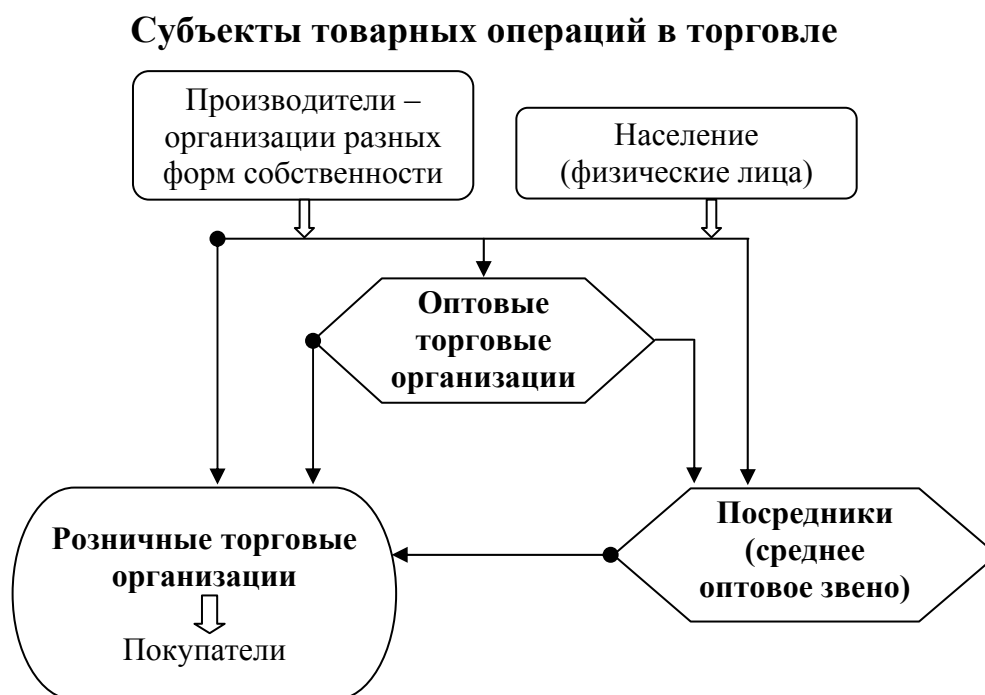
По каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой (ст. 567 ГК РФ). При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен. Договор мены, особенно в сфере внешней торговли, именуется также или . К договору мены применяются соответственно правила о купле-продаже, если это не противоречит правилам гл. 31 ГК РФ и существу мены. Товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, в противном случае сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения ее обязанности передать товар, если иной порядок не предусмотрен договором (ст. 568 ГК РФ). Если законом или договором мены не предусмотрено иное, право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами.

По одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или

несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (ст. 990 ГК РФ). По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. Вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего. По исполнении поручения комиссионер обязан предоставить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Комитент обязан помимо уплаты комиссионного вознаграждения возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы. Одним из видов договоров комиссии являются договоры, заключаемые комиссионными магазинами.

3. Участниками договоров купли-продажи могут быть граждане и юридические лица, осуществляющие и не осуществляющие предпринимательскую деятельность. В узком смысле субъектами торговых отношений являются покупатель и продавец товаров, однако на практике субъективный состав товарных операций довольно широк.

Схема



Как видно из схемы, продвижение товаров от производителя к покупателям происходит через звенья оптовой и розничной торговли.

Согласно Государственному стандарту РФ Р51303-99 «Торговля. Термины и определения» является торговля товарами и оказание услуг покупателям для личного, семейного, домашнего использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

– это торговля товарами с последующей их перепродажей или профессиональным использованием.

Назначение оптового рынка – учет спроса и предложения, концентрация товарной массы, ускорение движения товаров к потребителю и взаиморасчетов за товар\*. Оптовая торговля представляет собой начальную стадию обращения товаров – их продвижение от изготовителей до организаций розничной торговли, а для средств производства – до предприятий их потребителей.

Оборот (выручку) от реализации товаров называют

Товарооборот соответственно делится на и . При наличии в одной торговой организации оптового и розничного товарооборота его называют

Согласно п. 4.1.1 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли оптовым товарооборотом является продажа товаров одной организацией другой для последующей перепродажи и потребления. Под потреблением в данном случае понимается использование в процессе производства продукции в качестве сырья, материалов и т.д. В ГК РФ также подчеркивается использование предмета торговли в предпринимательских целях в качестве критерия отнесения торговли к оптовой. При этом ни способ оплаты товаров, ни количество приобретаемого товара роли не играют.

В отличие от оптовой, розничная торговля является заключительной стадией обращения предметов личного потребления, так как предполагает продажу товаров населению для конечного потребления за наличный расчет, т.е. на нужды, не связанные с предпринимательской деятельностью. Сюда же относят продажу товаров по безналичному расчету социальным учреждениям для удовлетворения потребностей их контингента (больницам, детским учреждениям и т.п.). В оборот розничной торговли наряду со стоимостью товаров, проданных населению за наличный расчет, также включаются:

- стоимость товаров, проданных по почте с оплатой по безналичному расчету (по моменту сдачи посылки отделению связи); проданных в кредит (по моменту отпуска товаров покупателю) в объеме полной стоимости товара; проданных в порядке комиссионной торговли в размере полной стоимости по моменту продажи товаров; проданных по образцам товаров длительного пользования (по времени выписки счета-фактуры и доставки покупателю независимо от времени фактической оплаты товара покупателем);
- полная стоимость товаров, проданных отдельным категориям населения со скидкой;

---

\* . . . . Бухгалтерский учет товарных и кассовых операций в торговых организациях. М.: Экономика, 2001. С. 24.

- стоимость проданных по подписке печатных изданий (по моменту выписки счета без учета стоимости доставки);
- стоимость упаковки, имеющей продажную цену, не входящую в цену товара;
- стоимость проданной порожней тары.

включает в себя продажу продовольственных и непродовольственных товаров несложного ассортимента через стационарную (торговые предприятия, занимающие обособленные помещения, но не имеющие торгового зала для покупателей – палатки, ларьки, киоски) и передвижную (специально оборудованные приспособления для торговли вразвоз и вразнос – автолавки, ручные тележки, лотки) мелкорозничную торговую сеть.

Важную роль в процессе товародвижения играет среднее оптовое звено – . Они создают условия для выхода на рынок торговых предприятий малого бизнеса, а также способствуют оптимизации участия в товародвижении других участников. В зависимости от характера договорных отношений различают два вида посреднических операций:

1) посредник полностью оплачивает товар и продолжает его реализацию от своего имени и по своему усмотрению (сам определяет рынок, ценовую политику);

2) изготовитель предоставляет посреднику лишь право реализации товара на ограниченной территории, в согласованные в договоре сроки и от имени изготовителя. Товар приобретает за счет изготовителя, т.е. без предварительной оплаты. В основе таких отношений лежит деловое сотрудничество и отсутствует передача права собственности на товар.

Посреднические операции первого вида осуществляют дилеры, дистрибьюторы, мелкие торговцы.

является предприятие (индивидуальный предприниматель), торгующее в розницу товаром, закупленным оптом (не всегда у производителей). Дилеры часто выполняют рекламные функции. Крупные фирмы, как правило, имеют широкую дилерскую сеть в разных географических сегментах.

является организация (предприятие), осуществляющая сбыт товаров на основе оптовых закупок у производителей. Фирма, как правило, располагает собственными складами и устанавливает длительные контрактные отношения с производителями и представляет фирму производителя на рынке, обеспечивая зачастую сопровождение товара. Иногда предоставляет кредит производителю.

К посредническим операциям второго вида относятся агентские, брокерские, комиссионные, консигнационные операции и т.п.

Агенты, в отличие от брокеров, часто торгуют на основе жесткого сотрудничества с производителем и обеспечивают полный территориальный охват

рынка. Они не могут одновременно обслуживать конкурирующие фирмы и, как правило, имеют узкую товарную номенклатуру.

Консигнационные операции представляют собой форму комиссионной продажи товаров, при которой консигнант (владелец товара) передает консигнатору (комиссионеру) товар для продажи со склада последнего. По договору обычно оговаривается максимальный срок хранения товара на складе (как правило, от 1 до 1,5 года), после которого он возвращается собственнику за его счет. Консигнационные поставки товаров рассматриваются как активы поставщика, так как весь период консигнации товар находится в его собственности.

Кроме вышеуказанных взаимоотношений субъектов товарных операций продвижение товаров происходит и внутри выделенной нами группы среднего оптового звена (посредников). Так, дистрибьюторы часто имеют свою дилерскую и (или) агентскую сеть и т.д.

При отражении в бухгалтерском учете расчеты за товары отражаются:

- с юридическими лицами – на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- с физическими лицами – на счетах 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

4. На разных стадиях товарного обращения действуют соответствующие цены: оптовые, розничные, договорные, свободные и т.д.

производителя складывается из себестоимости продукции, дохода (прибыли) и налогов. – из

отпускной цены и скидки (наценки) в пользу сбытовой организации для покрытия сбытовых расходов и получения прибыли. Наконец,

складывается из оптовой цены, скидки (наценки) для покрытия торговых расходов розничной торговой фирмы и получения прибыли, налогов государства.

Калькулируя покупную цену товара, необходимо произвести следующие расчеты:

$$\begin{array}{r}
 - \\
 - \\
 =
 \end{array}
 \begin{array}{r}
 - \\
 - \\
 =
 \end{array}
 \begin{array}{r}
 , \% = \\
 , \% ( \\
 ) +
 \end{array}$$

Для целей налогообложения принимается цена товаров, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверить правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях: между взаимозависимыми лицами; по товарообменным операциям; при совершении внешнеторговых сделок; при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по иден-

тичным (однородным) товарам в пределах непродолжительного периода времени.

Если будет установлено отклонение в ценах более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

(ПЦ) формируется следующим образом:

$$+ \quad = \quad ( \quad + \quad ) + \quad ( \quad , \quad ; \quad ; \quad ).$$

Себестоимость соответствующего товара получается путем пропорционального прибавления торговых расходов к закупочной цене. Общие торговые расходы, называемые также эксплуатационными расходами или коммерческими расходами, возникают при хранении, продаже товаров, а также при управлении. Торговые расходы являются накладными, так как причиной их возникновения служат все или несколько товаров. Их нельзя непосредственно соотнести с каким-либо определенным товаром, и поэтому они не могут быть непосредственно причислены к определенному товару как одноэлементные затраты, например транспортные расходы. Но каждый товар должен нести соответствующую долю торговых расходов. При калькулировании расходов отдельных товаров торговые расходы рассчитываются с помощью торговой надбавки (наценки) на их закупочную цену. Товарооборот по закупочным ценам является основой для определения надбавки на общие торговые расходы.

Итак, среди множества факторов, определяющих особенности бухгалтерского учета товарных операций, можно выделить следующие: собственность на поступившие товары; местонахождение товара; наличие и назначение тары; способы доставки товаров; соотношение времени поступления товара и даты его оплаты; форма торговой сделки; характер договорных отношений.

Основной целью бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей (ТМЦ) является обеспечение контроля: за правильным и своевременным поступлением и оприходованием ТМЦ материально ответственными лицами; состоянием и сохранностью ТМЦ; выбытием и реализацией ТМЦ, а также определением финансового результата от реализации товаров. Выполнению поставленной цели способствует решение следующих задач:

- формирование полной и достоверной информации о поступлении, состоянии, выбытии и реализации товаров и других материальных

ценностей, а также финансовых результатов от их реализации, необходимой пользователям;

- обеспечение указанной информацией пользователей для руководства и контроля за соблюдением законодательных и нормативных актов при осуществлении организацией хозяйственных операций, а также за целесообразностью их проведения;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных ресурсов.

Реализация последней задачи во многом зависит от соблюдения на предприятиях порядка заключения

(с работниками, достигшими 18-летнего возраста).

5. – это обязанность работника возместить ущерб, причиненный предприятию (прямой действительный ущерб, а также возникший в результате возмещения предприятием ущерба иным лицам) в порядке, установленном трудовым законодательством. При отсутствии на предприятии материально ответственного лица ответственность возлагается на директора предприятия.

Привлечение к материальной ответственности возможно только в случае наличия вины работника в нарушении конкретной нормы права и существования причинной связи между виновным, противоправным действием работника и наступившими вредоносными результатами. Форма вины также имеет большое значение. Так, например, согласно ст. 241 ТК РФ, умышленные действия, приведшие к ущербу, влекут за собой обязанность работника возместить ущерб в полном объеме, в то время как за действия, совершенные по неосторожности, работник несет ответственность в размере причиненного ущерба, но не свыше среднего месячного заработка.

На предприятиях торговли материальная ответственность организуется в соответствии с ТК РФ, постановлением Совета Министров СССР от 10 февраля 1948 г. № 248 «О взыскании ущерба, причиненного лицами, виновными в хищении и недостатке продовольственных и промышленных товаров» (в ред. от 29 ноября 1983 г.), Указом Президиума Верховного Совета СССР от 13 июля 1976 г. № 4204-IX «Об утверждении положения о материальной ответственности рабочих и служащих за ущерб, причиненный предприятию, учреждению, организации», Приказом Минторга СССР от 28 июня 1983 г. № 140 «Указания о порядке работы в системе Министерства торговли СССР по возмещению ущерба от хищений, растрат, недостач и потерь товарно-материальных ценностей, ответственности руководителей и должностных лиц предприятий и организаций государственной торговли за состояние этой работы и координацию ее правоохранительными органами», а также Типовым договором о полной индивидуальной материальной ответственности (утв. постановлением Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 28 декабря 1977 г.).



Полная материальная ответственность предопределена особыми условиями работы. При этом работник должен занимать должности или выполнять работы, связанные непосредственно с хранением, обработкой, отпуском, перевозкой или применением в процессе производства переданных ценностей и получать их сам, под свою личную ответственность. Соответствующий перечень должностей и работ утвержден постановлением Госкомтруда СССР № 447, ВЦСПС от 28 декабря 1977 г. № 24 (в ред. от 14 сентября 1981 г.). В него, в частности, включены:

- должности: кассиры; заведующие кладовыми ценностями, магазинами; начальники товароперевалячных участков; товароведы; экспедиторы; инкассаторы;
- виды работ: по приему от населения всех видов платежей и выплате денег не через кассу; по хранению и отпуску материальных ценностей на складах, базах, товароперевалячных участках и т.д.; по приему и доставке, сдаче материальных и денежных ценностей.

( ) может вводиться в случаях, когда выполняемая работа связана с использованием переданных бригаде ценностей; работа выполняется совместно несколькими работниками; не представляется возможным разграничить материальную ответственность каждого работника (например, на складе готовой продукции работает бригада кладовщиков, каждый из которых самостоятельно принимает и отпускает готовую продукцию).

Письменный договор о коллективной (бригадной) материальной ответственности заключается между предприятием и всеми членами коллектива (бригады). Члены коллектива (бригады) имеют право осуществлять взаимный контроль за работой по хранению, обработке, отпуску, перевозке или применению в процессе производства ценностей; знакомиться с отчетами о движении и остатках переданных коллективу (бригаде) ценностей; заявлять администрации об отводе членов коллектива, которые, по их мнению, не могут обеспечить сохранность ценностей.

В случае, если конкретные виновники причиненного ущерба не могут быть определены, подлежащий возмещению ущерб распределяется между членами коллектива пропорционально месячной тарифной ставке (окладу) и фактически проработанному времени за период от последней инвентаризации до дня обнаружения ущерба.

Размер ущерба определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества.

. При этом при каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не может превышать 20%, а в случаях,

особо предусмотренных законодательством, – 50% заработной платы, причитающейся к выплате работнику.

В случае превышения суммы ущерба среднего месячного заработка (а также в случае отказа работника от добровольного возмещения ущерба) взыскание осуществляется в судебном порядке.

∴ 1, 5, 6.

## **ТЕМА 2**

### **МЕТОДИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ПОСТУПЛЕНИЯ И ПРОДАЖИ ТОВАРОВ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ**

#### **Основные вопросы темы**

1. Порядок и документальное оформление поступления товаров.
2. Методика оценки и ведение учета поступления товаров и тары в розничной торговле.
3. Учет реализации товаров. Методы определения розничного товарооборота.
4. Учет продажи товаров в кредит и по договору комиссии.
5. Оформление операций по возврату товаров.

1. Основными задачами бухгалтерского учета на предприятиях розничной торговли являются:

- увеличение розничного товарооборота путем обеспечения своевременной проверки товарных и кассовых отчетов, ежедневной сдачи выручки, контроля за правильностью приемки товаров по количеству и качеству и соблюдения интересов предприятия в случае поставки товара ненадлежащего качества;
- контроль наличия товарных запасов в соответствии со спросом на потребительском рынке путем анализа при проверке товарных отчетов, инвентаризационных описей и других документов;
- контроль за сохранностью ТМЦ посредством правильной организации материальной ответственности в торговой организации.

Поступление товаров является началом товародвижения в торговле. На этом этапе важно обеспечить контроль за своевременным и полным оприходованием товаров со стороны материально ответственных лиц согласно документам поставщиков.

В розничные торговые организации товары поступают от промышленных, сельскохозяйственных, оптовых, внешнеторговых и других как иногородних, так и одногородних поставщиков. Поставка товаров осуществляется путем отгрузки транспортом или передачи товаров покупателю. В случае, если условия поставки в договоре не определены, право выбора транспорта и условий доставки товаров принадлежит поставщикам. Документальное оформление поступления товаров осуществляется в соответствии с требованиями «Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли»,

правилами перевозок грузов, унифицированными формами первичной учетной документации.

Порядок приемки и документальное оформление зависят от места и характера приемки, наличия соответствующих сопроводительных документов и т.д.

Товары на складе поставщика получает, как правило, материально ответственное лицо покупателя по паспорту и \_\_\_\_\_, оформленной на бланке типовой формы с подписью руководителя и главного бухгалтера организации, скрепленной печатью. Помимо прочих реквизитов в доверенности должен быть указан срок ее действия, а также номер и дата документа, являющегося основанием для отпуска товаров. Учет доверенностей как бланков строгой отчетности производится либо по корешку доверенности, который хранится в бухгалтерии с отметкой о ее получении и использовании (с проставлением номера и даты сопроводительных документов), либо в журнале регистрации.

Поставщики при отгрузке товаров в адрес торговых организаций выписывают документы: коммерческие (товарные); транспортные и страховые; платежно-банковские (расчетные). \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_)

дают количественную, качественную и стоимостную характеристики товаров. \_\_\_\_\_ обычно выписываются грузоперевозчиком, они удостоверяют, что товар принят им к перевозке. В зависимости от вида транспорта существуют: железнодорожная накладная, коносамент, товарно-транспортная накладная (путевые листы, автодорожная накладная), коммерческий акт, экспедиторская накладная и др.

Виды \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_ ) зависят от форм расчетов, установленных в договоре между поставщиком и покупателем. При осуществлении безналичных расчетов допускаются расчеты платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, расчеты по инкассо, а также в иных формах, предусмотренных законом, установленными банковскими правилами и применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота. Если договором поставки порядок и форма расчетов не определены, то расчеты осуществляются платежными поручениями.

Если оформление документов и выдача товара происходят фактически одновременно, документом на отпуск является \_\_\_\_\_. При этом в случае отсутствия затребованного товара на складе в необходимом количестве выписывается новый документ – \_\_\_\_\_, в которой указывается фактически отпущенное количество товара, либо соответствующая отметка делается на первоначально оформленной накладной. В накладной указываются: номер и дата выписки; наименование поставщика и покупателя; краткое описание товара и его количество (в единицах); цена и общая стоимость товара с учетом НДС (выделяется отдельной строкой).

Документ подписывается материально ответственным лицом, отсутствующим и принявшим товар, и заверяется печатями поставщика и получателя. Два экземпляра остаются у предприятия-поставщика (в бухгалтерии и на складе), два передаются вместе с товаром покупателю (в бухгалтерию и лицу, отвечающему за хранение товара).

Товар от организаций железной дороги, водного и воздушного транспорта должны получать специально подготовленные материально ответственные лица. Предъявив доверенность, паспорт, грузовую квитанцию, работник получает товаросопроводительные документы, к которым относятся железнодорожная накладная, счет-фактура и др.

Получаемые покупателем счета-фактуры, в отличие от экземпляров поставщика, не являются бланками строгой отчетности, а относятся к первичным бухгалтерским документам. Покупатель заинтересован в полной сохранности счетов-фактур, их своевременном и достоверном отражении, так как на основании данных документов получатели товаров имеют право после оприходования товара и его оплаты на зачет уплаченных по ним сумм НДС при расчетах с бюджетом. Полученные счета-фактуры должны быть пронумерованы и подшиты в .  
Счета-фактуры регистрируются в установленном порядке

На полученный от железной дороги товар экспедитор выписывает накладную на его отправку на склад автомобильным транспортом (через агента-водителя).

Порядок и сроки приема товаров по количеству, качеству и комплектности регулируются действующими техническими условиями, условиями поставки, договорами купли-продажи и инструкциями о порядке приемки товаров народного потребления по количеству, качеству и комплектности.

производится по транспортным и сопроводительным документам (счету-фактуре, спецификации, упаковочным ярлыкам, накладным, кипным картам и др.) отправителя (изготовителя), удостоверяющим их количество; – по сопроводительным документам, удостоверяющим их качество и комплектность (качественное удостоверение, технический паспорт, сертификат и т.д.).

(ф. № ТОРГ-9) выписывается в трех экземплярах на каждое отдельное место и подписывается материально ответственными лицами и упаковщиком. Один экземпляр вкладывается вместе с товаром в ящик (тюк), второй – с указанием массы каждого места прилагается к счету-фактуре, третий – остается на складе.

(ф. № ТОРГ-10) применяется, когда отфактурованная партия товара упаковывается в ящики, бочки и т.п. В спецификации перечисляется каждое отдельное место с товаром и проставляется его масса.

Тара, отпущенная с товаром по этой спецификации, указывается на оборотной стороне бланка. Упакованный товар передается экспедиции, агенту (экспедитору, водителю) по количеству мест или массе брутто под расписку на бланке спецификации. Спецификация обычно дополняет счет-фактуру.

(ф. № ТОРГ-17) составляется в трех экземплярах работниками организации-получателя. Один экземпляр передается в бухгалтерию, второй – весовщику железной дороги, водного транспорта или лицу, сопровождающему груз, третий – остается у материально ответственного лица. В нем в обязательном порядке указывается, в каком состоянии прибыл товар, груз. Данные о состоянии товара подтверждаются подписями представителя транспортной организации (поставщика) и грузополучателя (покупателя). В случае необходимости предъявления поставщику претензии приходные групповые отвесы составляются в четырех экземплярах.

удостоверяет качество фактически поставленного товара и его соответствие условиям договора. В нем дается характеристика товара либо подтверждается соответствие определенным стандартам или техническим условиям.

Техническая документация представляется при поставке товаров длительного пользования. К документам, удостоверяющим качество товара, относятся также протоколы испытания, справки лабораторного анализа и т.д.

Представитель предприятия-покупателя проверяет товар, наличие полной документации к нему, комплектацию в соответствии с данными сопроводительных документов и расписывается в получении ценностей на накладной. Приемка товаров производится по весу брутто и количеству мест, поставляемых в таре, а если товары не имеют тары – по весу нетто путем пересчета или взвешивания. Если товар принимается по массе брутто, то об этом делается надпись на сопроводительном документе и ставятся подписи материально ответственного лица, получившего и сдавшего товар.

Товарные и расчетные документы поставщиков проверяются с точки зрения соблюдения условий договора поставки (ассортимент, количество, правильность цен, качество, срок поставки, расходы по перевозке и др.), арифметических ошибок и т.д. Проверенные документы передают руководителю организации или уполномоченному им работнику для акцепта.

Если товары от органов транспорта принимает кладовщик (заведующий складом), являющийся материально ответственным лицом, то он расписывается в получении товаров в сопроводительных документах, либо составляется

(ф. № ТОРГ-1), который применяется для оформления приемки товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора.

В случае поступления товаров без сопроводительных документов поставщика их принимает комиссия (при участии материально ответственного лица), уполномоченная на это руководителем организации, которая составляет

(ф. № ТОРГ-4). Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй – остается у материально ответственного лица, третий – направляется поставщику с просьбой срочно выслать необходимые документы.

Комиссия составляет также

(ф. № ТОРГ-5), который применяется для оформления приемки и оприходования тары (упаковочных материалов), полученных при распаковке товаров в том случае, когда они не показываются отдельно в счете поставщика и их стоимость включена в цену товара. Такая тара приходится по цене возможной реализации.

В случае обнаружения несоответствия требованиям договора при приемке на складе составляется

- (ф. № ТОРГ-2).

В розничных торговых организациях чаще, чем в оптовых, производится поставка от одногородних поставщиков, вследствие чего широкое распространение получила централизованная доставка товаров автомобильным транспортом. При централизованной доставке и кольцевом завозе доверенности могут не предъявляться, их заменяет печать (штамп) магазина.

Товары, поступающие в розничную торговлю, приходятся материально ответственными лицами в день их поступления по фактическому наличию. Ткани, поступившие в кусках (кипах), часто имеют бóльший метраж, чем это указано в ярлыке, поэтому их следует перемеривать одновременно с приемкой тканей по качеству. Выявленные излишки (недостачи) отражают в

(ф. № ТОРГ-24). Перемеривание производится членами комиссии в составе товароведа, представителя общественности и материально ответственного лица. Один экземпляр акта остается у материально ответственного лица, а второй прилагается к приходным документам и передается в бухгалтерию. Фактическая мера длины куска, а также номер и дата акта проставляются на ярлыке производителя и скрепляются подписями членов комиссии.

Товары, по которым образуются отходы при подготовке к продаже, приходятся чистым весом за вычетом отходов (в размере скидок на отходы). К таким товарам относятся: колбасные изделия, мясокопчености, битая птица и др. Суммы отходов рассчитываются непосредственно на сопроводительных документах поставщиков, и дополнительные акты не составляются.

Если при приемке товаров, полученных в порядке централизованной доставки, будут выявлены некачественные товары или товары с истекшими

сроками реализации, магазин имеет право отказаться от приемки и вернуть их поставщику тем же транспортом, на котором они были доставлены. В этом случае на обороте накладной делается отметка о возврате изделий с указанием количества и причин возврата, а в накладной – количество фактически принятых изделий.

(ф. № ТОРГ-11) применяется для учета товаров в местах их хранения. Он заполняется в одном экземпляре материально ответственным лицом на каждое наименование с проставлением порядкового номера ярлыка и хранится вместе с товаром по месту его нахождения.

Получение и реализация товаров отражаются материально ответственными лицами в (ф. № ТОРГ-29), оформляющем обычно результаты за один или несколько дней работы. В отчет, составленный после инвентаризации, остатки товаров и тары записываются из соответствующей инвентаризационной описи.

В адресной части отчета указываются: наименование организации, торговой единицы и подразделения, Ф.И.О. материально ответственного лица, номер отчета и период, за который составляется товарный отчет. В приходной части фиксируются в стоимостном выражении остаток товаров (на дату предыдущего отчета) и поступление товаров и тары по сопроводительным документам; общая сумма прихода за отчетный период и итог прихода с остатком на начало периода. В расходной части подсчитывают общую сумму расхода товаров за отчетный период. Затем рассчитывается остаток товаров на дату составления отчета. Каждому документу отводится отдельная строка. Любое исправление должно быть подтверждено надписью «Исправлено» и подписью ответственного лица и бухгалтера с указанием даты исправления.

Первый экземпляр товарного отчета вместе с документами на поступление или выбытие товаров представляется в бухгалтерию организации, второй – с распиской бухгалтера о приеме отчета – остается у материально ответственного лица. На основании проверенных отчетов производятся записи по счету 41 «Товары». При журнально-ордерной форме учета ведется журнал-ордер № 11 по кредиту счета 41 в сочетании с ведомостью по дебету этого счета. Каждому товарному отчету в журнале отводится одна строка. Остаток на конец дня сравнивается с соответствующим остатком по отчету.

2. Товары, поступающие в розничную торговлю (магазины, палатки, ларьки и т.д.), учитываются в , кроме ювелирных изделий, которые учитываются по количеству, цене и сумме. Если в магазине введена автоматизированная система продажи товаров населению, то применяется - система учета товаров (обычно при использовании штриховых кодов).

Согласно ПБУ 5/01 приобретенные организацией товары принимаются к учету по фактической себестоимости, которой в случае приобретения за плату признается сумма фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Синтетический учет товаров ведется с использованием активного счета 41 «Товары». По дебету отражается поступление товаров, по кредиту – их выбытие в одной и той же оценке. Сальдо по счету 41 может быть только дебетовое и отражает стоимость остатка товаров по состоянию на определенную дату. Оно отражается в разделе баланса «Оборотные активы» по покупной стоимости (стоимости приобретения).

На счете 41.2 «Товары в розничной торговле» товары учитываются либо по покупным, либо по продажным ценам (в зависимости от учетной политики, избранной розничной торговой организацией).

Первый вариант используют при узком ассортиментном наборе и изменении цен приобретения не чаще одного раза в месяц. Преимуществом этого метода является меньшее число записей при учете (не нужно отражать на счетах учета торговую наценку), переоценка товара сводится к простой замене ценника. Если при отпуске товара оформляется документ с перечнем отгружаемого товара, указанием количества каждого товара, отпускной цены за единицу и суммы, то по инвентарной карточке товара легко определить количество проданного и товара в остатке, не прибегая к инвентаризации.

Учет используется в том случае, когда невозможно зафиксировать факт реализации конкретного товара. Огромный поток покупателей, большая номенклатура делают практически невозможным учет расхода каждой единицы товара. Ситуация характерна для случаев, когда единственным документом, фиксирующим факт реализации, является кассовый чек, содержащий лишь сумму и не содержащий номенклатуры с указанием количества проданного товара. Ведение оперативного количественного учета при этом не представляется возможным. Соответственно нет возможности рассчитать результат реализации – разницу между выручкой и закупочной стоимостью товаров.

В этих условиях учет изначально ведут в продажных ценах. Торговая наценка начисляется сразу при поступлении товара и отражается на пассивном контрарном регулирующем счете 42 «Торговая наценка». При поступлении товаров надбавку записывают в кредит данного счета. Остаток на счете кредитовый. Он показывает сумму торговой надбавки, приходящейся на остаток товаров.

При оприходовании товаров суммы НДС, выделенные отдельной строкой в товаросопроводительных документах, отражаются по дебету счета 19 «

», а по-



сле оплаты и оприходования поступивших товаров списываются с кредита счета 19 в уменьшение задолженности перед бюджетом по этому налогу (Д 68) независимо от факта реализации товаров.

Поступление товаров отражается на счетах бухгалтерского учета:

Д 41.2 К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость поступившего товара;

Д 19 К 60 – на сумму НДС по поступившим товарам;

Д 41.2 К 42 – на сумму разницы между учетной (продажной) и покупной стоимостью товаров (при ведении учета товаров по продажным ценам);

Д 41.2 К 60 – отражены транспортные расходы, оплаченные поставщиком за счет покупателя (при учете транспортных расходов в составе стоимости товаров);

Д 44 «Расходы на продажу» К 60 – отражены транспортные расходы (при учете транспортных расходов в составе издержек обращения);

Д 19 К 60 – на сумму НДС по транспортным расходам;

Д 41 (44) К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – отражены расходы по доставке товаров, оплаченные транспортной организацией;

Д 19 К 76 – на сумму НДС по транспортным расходам.

По дебету счета 41.2 отражается также поступление товаров: от подотчетных лиц (К 71); разных дебиторов и кредиторов (К 76); учредителей в качестве вноса в уставный капитал (К 75.1); подразделений, принадлежащих торговой организации (К 79 «Внутрихозяйственные расчеты»); заимодавцев, юридических и физических лиц в качестве средств целевого финансирования (К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 86 «Целевое финансирование»).

Оплата расчетных документов поставщиков товаров производится наличными (до 60 тыс. руб.) и безналичным путем. При этом составляются бухгалтерские записи на суммы:

перечислений с расчетного и валютного счетов, со специальных счетов по выставленным аккредитивам и расчетным чекам, оплаты наличными из кассы – Д 60 К 51, 52, 55, 50;

оплаты наличными через подотчетных лиц – Д 60 К 71;

перечислений поставщику за счет полученного в коммерческом банке кредита – Д 60 К 66, 67;

за счет кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности – Д 60 К 91 «Прочие доходы и расходы»;

Д 68 К 19 – зачтен НДС, уплаченный поставщику в составе покупной стоимости товаров;

Д 76 К 51 – погашена задолженность за услуги по доставке товаров транспортному предприятию;

Д 68 К 19 – зачтен НДС, уплаченный транспортной организацией в со-

ставе стоимости услуг по доставке товаров.

поступления товаров ведется по каждому товарному и расчетно-платежному документу поставщика с использованием позиционного метода записей в учетных регистрах по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В дебете счета 60 записи производятся на основании расчетных документов (при оплате), а в кредите – на основании товарных и транспортных документов, подтверждающих оприходование товаров. Такой порядок записей позволяет осуществлять контроль за полным и своевременным оприходованием товаров, а также за расчетами с поставщиками. При расчетах в порядке плановых платежей аналитический учет осуществляется по каждому поставщику. Аналитический учет товаров в розничной торговле осуществляется по каждому материально ответственному лицу либо по покупным, либо по продажным ценам.

Поступившую на предприятие тару приходят в тот же срок, что и товары. При этом проверяется соответствие фактического количества тары количеству, указанному в сопроводительных документах, соответствие качества тары техническим условиям, правильность маркировки и цен. Деревянная тара, мешки учитываются по ценам, указанным в сопроводительном документе (при отсутствии расхождений по качеству) или в акте приемки. Инвентарная тара, принадлежащая поставщикам, учитывается по залоговым ценам. По этим же ценам она возвращается поставщикам. Аналитический учет движения тары ведется в количественном и денежном выражении по местам хранения, по материально ответственным лицам, видам тары, а также по ее назначению.

На субсчете 41.3 «*Тара*» учитываются наличие и движение тары под товарами и порожней (как покупной, так и собственного производства (за исключением инвентарной, служащей для производственных или хозяйственных нужд и учитываемой на счете 01 «Основные средства» или 10 «Материалы»); кроме стеклянной посуды в розничных организациях и в буфетах организаций общественного питания).

Оприходование тары отражается в корреспонденции со счетом 60 в порядке, аналогичном отражению в учете поступления товара (в том числе с отражением наценки по счету 42). Отпуск тары покупателям оформляют теми же документами, что и отпуск товаров (отдельной строкой), с указанием наименования, количества, цены и отличительных признаков и отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Учет движения тары при наличии большого количества разных видов тары с разными ценами производят по средним учетным ценам, которые устанавливают по отдельным группам применительно к назначению тары. При этом разницу между ценами приобретения и учетными ценами относят



руем товарооборот на стоимость возвращенной стеклотары по счету 90 «Продажи»: Д 90.2 «Себестоимость продаж» К 90.1 «Выручка».

Доходы по таре (стоимость тары, полученной бесплатно; превышение стоимости тары по сдаточным ценам над ее стоимостью по учетным ценам и т.п.), а также потери (бой, лом, снижение качества и т.п.) отражаются по счету 91 «Прочие доходы и расходы» и учитываются при налогообложении в качестве внереализационных. Расходы (расходы на ремонт, расходы на перевозку порожней тары при возврате ее поставщикам и др.) отражаются по счету 44.

Отчетность о наличии и движении тары обычно совмещается с отчетностью по товарам, либо составляется ф. № ТОРГ-30 «Отчет по таре».

В розничной торговле неизбежны потери, обусловленные свойствами товаров и тары, а также условиями их продажи. Недостача товаров может возникнуть на любом из этапов – при приемке от поставщиков, при проведении инвентаризаций и проверок, при авариях, стихийных бедствиях и в других случаях. Для каждого вида потерь характерны особенности в методах выявления, документальном оформлении и отражении на счетах. Согласно ст. 475 ГК РФ, если недостатки товара не были оговорены продавцом в договоре, покупатель, которому передан товар, вправе по своему выбору потребовать от продавца соразмерного уменьшения покупной цены, безвозмездного устранения недостатков товара в разумный срок, возмещения своих расходов на устранение недостатков товара.

Порядок отражения в учете списания потерь товаров определен «Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли». Бухгалтерские записи по отражению в учете недостач товаров, выявленных при приемке ТМЦ, производятся на основании следующих первичных документов: акта об установленном расхождении при приемке ТМЦ, претензионного письма, договора поставки, счета-фактуры и бухгалтерской справки-расчета. Если поставщиком была предоставлена скидка на возмещение возможных потерь, суммы недостачи сверх норм естественной убыли могут списываться на расходы на продажу (как и недостача в пределах норм) в пределах сумм предоставленной скидки.

Товарные потери делятся на две категории: нормируемые и ненормируемые.

связаны с физико-химическими свойствами товаров (уменьшение количества (веса, объема) в результате усушки, выветривания и т.п.) либо носят объективный характер (бой при транспортировке), и поэтому на них установлены предельные нормы.

чаще всего являются следствием бесхозяйственности (порча товаров, недостачи, растраты, хищения и т.п.), и поэтому такие потери следует взыскивать

с виновных лиц. Когда конкретных виновников установить невозможно, потери списываются за счет организации. Если по товару отсутствуют нормы естественной убыли, утвержденные в установленном законодательством порядке, убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке ТМЦ в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке установленном Правительством РФ, для целей налогообложения приравниваются к материальным расходам. По списываемым товарам сумма «входного» НДС подлежит налоговому вычету, поскольку списание обусловлено нормальным производственным процессом, и сумма товарных потерь включается в себестоимость в целях налогообложения прибыли.

Начисление естественной убыли должно производиться из расчета суточной нормы путем суммирования начисленного количества убыли за каждые последующие сутки. Определение предельного размера потерь от боя стеклянной тары производится независимо от сроков хранения этих ценностей за проверяемый период: на складах – от полученного и отпущенного количества товаров в стеклянной таре (порожней стеклянной тары), деленного на два (отдельно по каждому наименованию); в розничных предприятиях и предприятиях общественного питания – с оборота по продаже товаров в стеклянной таре (порожней стеклянной тары). При транспортировке товаров в стеклянной таре и порожней стеклянной тары нормы применяются ко всей партии перевезенных ТМЦ, оформленной отдельным сопроводительным документом.

Списание может производиться только после инвентаризации ценностей.

Отнесение потерь товаров в результате боя стеклянной тары в пределах норм на издержки обращения производится по покупным ценам. Разница между покупными и розничными ценами относится за счет торговых скидок (накидок).

В случае, когда товар при приемке невозможно освободить от тары, массу товара определяют путем вычитания из массы брутто веса тары, указанного в сопроводительных документах или на трафарете. После продажи товара освобожденную тару взвешивают.

представляет собой разницу между фактическим весом тары из-под товара и ее массой по трафарету. Наличие завеса означает, что товара продано меньше, чем оприходовано. Сумму завеса тары списывают с материально ответственного лица как излишне оприходованный товар. Все товары, по которым может быть завес тары, регистрируются в соответствующем журнале.

Для оформления приемки и списания завеса тары применяется

(ф. № ТОРГ-6), который составляется членами комиссии с участием представителя заинтересованной организации и передается материально ответственным лицом с товарным отчетом в бухгалтерию организации.

В том случае, когда масса тары превышает указанную в сопроводительных документах, акт составляется в двух экземплярах и вместе с рекламацией направляется поставщику для возмещения (не позднее 10 дней после освобождения тары, а по таре из-под влажных товаров – немедленно). На трафарете тары указываются ее фактический вес и номер акта.

По некоторым товарам поставщики могут предоставлять магазинам специальную скидку на завес тары. При поступлении товаров эту скидку записывают в кредит счета 42, аналитический счет «Скидка на завес тары». По таким товарам акты на завес тары не составляют и претензии поставщикам не предъявляют, а фактический завес тары списывают за счет предоставленной скидки.

Списание за счет поставщика: Д 76 К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

За счет дополнительной скидки, предоставленной по договору: Д 42 К 94.

За счет торговой организации, когда суммы претензий не признаны судом или при отсутствии конкретных виновников: Д 91 К 94.

Выявленная при инвентаризации недостача товаров вследствие завеса тары списывается с материально ответственных лиц при условии, что недостающая сумма превышает нормы естественной убыли.

Порчу, бой и лом товаров оформляют , , - (ф. № ТОРГ-15), а порчу, потерю качества товаров, не подлежащих дальнейшей реализации, – (ф. № ТОРГ-16). Акты составляются в трех экземплярах и подписываются членами комиссии с участием представителя администрации организации, материально ответственного лица, при необходимости представителя санитарного надзора. В бухгалтерии проверяют правильность составления, после чего передают на утверждение руководителю организации, который решает, за чей счет списать потери. Второй экземпляр актов остается в подразделении, третий – у материально ответственного лица.

Отражение потерь сверх норм естественной убыли за счет виновного лица: Д 73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» К 94.

Подробнее порядок отражения в учете недостач и потерь от порчи ценностей в пределах и сверх норм естественной убыли будет рассмотрен в теме 7.

3. На этапе реализации бухгалтерией торгового предприятия должен быть обеспечен контроль за полнотой отражения выручки и списанием товаров в расход, а также за правильным определением финансового результата от проводимых операций.

Реализация товаров регулируется договорами розничной купли-продажи, комиссии и др. Договор розничной купли-продажи считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового

или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара (ст. 493 ГК РФ).

В розничных торговых организациях денежные расчеты с населением в соответствии с Законом РФ от 18 июня 1993 г. № 5215-1 «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» ведут только с применением ( ), которые подлежат регистрации в государственной налоговой инспекции. По ККМ открывают , где фиксируют показатели контрольно-кассовой ленты на начало и конец рабочего дня. Книга подписывается руководителем и главным бухгалтером торговой организации и заверяется печатью, опечатывается и пломбируется работником ГНИ. Контрольно-кассовую ленту оформляют на начало и конец каждого рабочего дня (проставляют даты начала работы, конца работы, полной суммы счетчика ККМ, суммы выручки за день, номера ККМ). Ленту подписывает представитель руководства, главный бухгалтер и кассир. В случаях, предусмотренных законодательством (мелкорозничная торговля с ручных тележек, лотков, из корзин, цистерн, бочек; вразвал овощами и фруктами; торговля на колхозных рынках; продажа газет и журналов, мороженого и безалкогольных напитков, отечественных табачных изделий в киосках), ККМ не применяют.

определяют по сумме выручки, которую рассчитывают как разность между показателями суммирующих денежных счетчиков касс на конец и на начало дня по каждой секции или по магазину в целом. Сумма выручки ежедневно учитывается в кассовом отчете и периодически отражается при составлении товарного отчета. При этом стоимость реализованных товаров указывают в расходной части товарного отчета за вычетом налога с продаж. Прием наличных денег оформляют выпиской приходного кассового ордера. Если ККМ не используют, то номер, дату кассового ордера и сумму, на которую продан товар, указывают в приходно-расходной накладной. Стоимость проданных товаров, отраженную в товарном отчете, следует сверять с торговой выручкой, указанной в кассовом отчете. При этом суммы в товарном и кассовом отчетах должны быть равными.

Информация о процессе реализации товаров в торговых организациях обобщается на сопоставляющем счете 90 « ». Этот счет также служит для определения финансового результата от реализации товаров. По кредиту счета 90 отражается продажная стоимость реализованных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету – их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41) с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к реализованным товарам (в корреспонденции со счетом 42 – при учете товаров по

продажным ценам).

В торговых предприятиях, ведущих учет товаров по покупным ценам, у бухгалтера возникает задача, связанная с определением покупной стоимости реализованных товаров. Методы оценки товаров при списании с баланса в этом случае (по себестоимости каждой единицы; средней себестоимости; ФИФО; ЛИФО) подробно рассмотрены в теме 3.

Результат от реализации (торговая наценка) в случае учета товаров вычисляется просто, так как известна выручка ( ), а учетная цена реализованного товара ( ) определяется избранным методом, так как точно известно количество списываемого товара.

$$= \frac{\text{Выручка} - \text{Учетная цена} \times \text{Количество}}{\text{Учетная цена} \times \text{Количество}}$$

Торговой наценкой ( ) принято называть валовую прибыль, выраженную в процентах по отношению к закупочной цене:

$$= \left( \frac{\text{Выручка} - \text{Закупочная цена}}{\text{Закупочная цена}} \right) \times 100$$

Если товары учитываются по продажным ценам, то валовой доход от реализации определяется расчетным путем. Существует несколько способов такого расчета (в зависимости от размера применяемых надбавок, частоты их изменения, возможностей учета реализации товаров по их видам и т.п.):

- по общему товарообороту;
- ассортименту товарооборота;
- среднему проценту;
- ассортименту остатка товаров.

При способе расчета валовой доход рассчитывается по формуле:

$$= \text{Общий товарооборот} \times \text{Средний процент} : 100,$$

где – общий товарооборот;

– расчетная торговая надбавка.

В свою очередь

$$= \frac{\text{Торговая надбавка}}{100 + \text{Торговая надбавка}},$$

где – торговая надбавка, %.

Валовой доход определяется по формуле:

$$= \frac{1 \times \text{Товарооборот}_1 + 2 \times \text{Товарооборот}_2 + \dots + n \times \text{Товарооборот}_n}{100},$$

где – товарооборот по группам товаров;

– расчетная торговая надбавка по группам товаров.

Валовой доход рассчитывается по формуле:

$$= \frac{\text{Валовой доход}}{100},$$



где  $\bar{p}$  – средний процент валового дохода.

В свою очередь

$$= \frac{+}{+} - \frac{-}{+} \times 100,$$

где  $Н_1$  – торговая надбавка на остаток товаров на начало отчетного периода (сальдо счета 42 на начало отчетного периода);

$Н_2$  – торговая надбавка на товары, поступившие за отчетный период (кредитовый оборот счета 42 за отчетный период);

$Н_3$  – торговая надбавка на выбывшие товары (дебетовый оборот счета 42 за отчетный период). Под выбытием товаров в данном случае понимается так называемый документированный расход (возврат товаров поставщикам, списание порчи товаров и т.п.);

$Н_4$  – остаток товаров на конец отчетного периода (сальдо счета 41 на конец отчетного периода).

Формула расчета валового дохода

будет иметь вид:

$$= ( \quad + \quad - \quad ) - \quad ,$$

где  $Н_4$  – торговая надбавка на остаток товаров на конец отчетного периода.

В свою очередь

$$= \frac{1 \times \quad 1 + \quad 2 \times \quad 2 + \dots + \quad \times}{100}.$$

Остатки товаров по наименованиям следует определять на основании данных инвентаризации товаров на 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом.

Способ расчета валового расхода по общему товарообороту используется в том случае, когда на все товары применяется одинаковый процент торговой надбавки. Если ее размер в течение отчетного периода изменялся, следует определить объем товарооборота отдельно по периодам применения разных размеров торговой надбавки.

Способ расчета валового дохода по ассортименту товарооборота используется, если на разные группы товаров применяются разные размеры торговой надбавки. Он предполагает обязательный учет товарооборота по группам товаров, каждая из которых включает товары с одинаковой надбавкой.

Способ расчета валового дохода по среднему проценту является простым и может применяться в любой организации. Его недостаток – неточность, поскольку он основан на предположении, что ассортиментная структура товарооборота за отчетный период и остатков товаров на конец отчетного периода одинакова, чего в практике хозяйственной жизни не бывает. Вследствие этого сумма валового дохода, рассчитанная этим способом, или больше, или меньше действительной величины валового дохода. Напри-

мер, если в числе реализованных преобладают товары с большим размером надбавки (по сравнению со средним процентом), а в остатке преобладают товары с меньшим размером надбавки, то сумма валового дохода будет занижена.

Важное условие корректности работы метода среднего процента состоит в обеспечении достоверности получения оплаты от покупателя, так как именно сумма выручки является основой расчета результата от реализации. Количественная оценка проданного товара в разрезе номенклатуры может быть дана только после инвентаризации. Ясно, что при таком методе учета невозможно отделить реализацию от недостачи. Все, чего не хватает после инвентаризации, считается реализованным. Предполагаемая выручка получается путем умножения продажной цены товара на вычисленный количественный объем реализации. Если сумма реальной выручки (полученной через кассу) не совпадает с расчетной, то предполагается, что товар испорчен, пропал и т.п.

Способ расчета валового дохода по ассортименту остатка товаров также может применяться в любой организации; он более точен по сравнению с методом расчета по среднему проценту. Его недостатком является необходимость проведения инвентаризации товаров на конец каждого отчетного периода.

Реализация товаров, учтенных \_\_\_\_\_, отражается:

Д 50 К 90.1 – отражена выручка, полученная от продажи товаров за наличный расчет, на основании отчета кассира;

Д 90.2 К 41.2 – списана учетная стоимость проданных товаров;

Д 90.2 К 42 – сторно – на основании справки-расчета на сумму торговой наценки по проданным товарам;

Д 90.4, 90.5, 90.3 К 68 – на сумму начисленного акциза, налога с продаж, НДС;

Д 90.2 К 44 – списаны издержки обращения.

Предварительную оплату стоимости товаров отражают: Д 50 К 62 субсчет «Расчеты по авансам полученным».

При отпуске ранее уплаченный покупателем аванс засчитывают: Д 62 К 90.1.

Д 90.9 «Прибыль/убыток от продаж» (99) К 99 «Прибыли и убытки» (90.9) – выявлена прибыль (убыток) от реализации товаров.

При учете товаров \_\_\_\_\_ сумма выручки от продажи товаров отражается: Д 62 К 90.

Одновременно на себестоимость проданных товаров (включая покупную стоимость товаров) – Д 90 К 41,44;

Д 90.3 К 68 (76 субсчет «НДС по неоплаченным товарам») – начислен НДС по реализованным товарам при учетной политике «по отгрузке» (при учетной политике «по оплате»);

Д 51 (50) К 62 – получены от покупателя денежные средства в счет оплаты за товары;

Д 76 К 68 – начислен НДС к уплате в бюджет (при учетной политике «по оплате»).

В остальном записи по счетам аналогичны учету реализации товаров, учитываемых по продажным ценам.

4. При \_\_\_\_\_ необходимо руководствоваться «Правилами продажи гражданам товаров длительного пользования в кредит» (утв. постановлением Совета Министров – Правительства РФ от 9 сентября 1993 г. № 895).

Продажу товаров в кредит производят гражданам, работающим, обучающимся или постоянно проживающим в том же населенном пункте, где расположен магазин, при предъявлении справки, выдаваемой с места работы (учебы), или органа, назначившего пенсию. Кроме того, граждане при покупке товаров в кредит заполняют \_\_\_\_\_ в двух экземплярах. Первый экземпляр пересылается по месту работы (учебы) покупателя, а пенсионеру выдается на руки; второй – остается в организации торговли.

Товары продают по ценам, действующим на день продажи. Передача покупателям приобретенных товаров производится при оплате не менее 20% стоимости товара, а передача товаров по цене, превышающей 12-кратный размер минимальной месячной оплаты труда, – при оплате не менее 40% их стоимости. Остальная часть стоимости оплачивается покупателями в срок от шести месяцев до трех лет, а по товарам со стоимостью, превышающей 12-кратный МРОТ, – в срок до пяти лет. Сумма предоставленного кредита не должна превышать при продаже с рассрочкой платежа на шесть месяцев двухмесячной заработной платы (стипендии или пенсии); при приобретении товара в кредит на 12 месяцев – четырехмесячной заработной платы и т.д. В случаях, когда стоимость товара превышает предельную сумму кредита, разница должна быть оплачена покупателем при получении товара.

При продаже товаров с покупателей взимаются проценты с суммы предоставленного кредита. Их размер устанавливается с учетом действующих ставок за банковские кредиты. Последующие изменения ставок не влекут за собой пересчета по этим процентам.

Взнос покупателями в кассу магазина денег оформляется двумя кассовыми ордерами: на сумму первоначального взноса и на сумму процентов за кредит. Организации перечисляют организации торговли удержанные в соответствии с поручением-обязательством суммы один раз в месяц.

Описи поручений-обязательств, оформляемые продавцами, являются основанием для отражения в бухгалтерском учете продажи товаров в кредит:

Д 50, 51 К 90.1 (выручка) – на сумму первоначального взноса;

Д 62.4 (расчеты за товары, проданные в кредит) К 90.1 – на сумму кредита;

Д 50, 51 К 91 – на сумму процентов за рассрочку платежа;

Д 90.2 (себестоимость продаж) К 41.2 – списание стоимости товаров;

Д 50, 51 К 62.4 – поступления денежных средств от покупателей;

Д 73.3 (расчеты с персоналом за товары, проданные в кредит) К 66, 67 – получение кредита банка для реализации товаров в кредит работникам организации;

Д 70, 50 К 73.3 – удержания с работников очередных платежей;

Д 66, 67 К 51 – погашения кредита банка.

Если организация не пользуется кредитами банка, то на основании поручений-обязательств работников очередные платежи удерживаются из их заработной платы: Д 70 К 76. Перечисления денежных средств с расчетного счета: Д 76 К 51.

В случае неполного удержания с покупателей очередных платежей или несвоевременного перечисления удержанных сумм организациям торговли уплачивается пеня. Сумма полученной пени отражается: Д 51 К 91.

Моментом продажи товаров в кредит является момент отпуска их покупателю, после чего вся стоимость товаров (первоначальная стоимость плюс сумма предоставленного кредита) включается в товарооборот того месяца, в котором был оформлен договор купли-продажи. Что касается определения торговым предприятием выручки для целей налогообложения по моменту оплаты, то в этом случае в объем реализации сначала включается только сумма первоначального взноса покупателей. Остальная часть стоимости товаров будет учитываться в выручке следующих периодов по мере погашения задолженности со стороны покупателей.

Розничная продажа регламентирована «Правилами комиссионной торговли непродовольственными товарами» (утв. постановлением Правительства РФ от 6 июня 1998 г. № 569 (в ред. от 22 февраля 2001 г.), «Инструкцией о порядке оформления комиссионных операций и ведения бухгалтерского учета в комиссионной торговле непродовольственными товарами» (утв. приказом Комитета РФ по статистике от 25 декабря 1998 г. № 132), а также специальными законодательными актами (в зависимости от принадлежности товаров к той или иной группе).

На комиссию принимают товары новые и бывшие в употреблении, годные для использования, не требующие ремонта или реставрации, отвечающие санитарным нормам и требованиям (за исключением товаров, розничная продажа которых запрещена или ограничена, и товаров, не подле-

жащих возврату или обмену). Товары принимаются от граждан по предъявлении паспорта или иного заменяющего его документа, удостоверяющего личность; от организаций по предъявлении накладной, оформленной уполномоченному лицу организации, и его паспорта или иного документа, удостоверяющего личность.

При приеме товаров на комиссию составляют их перечень как приложение к . На каждый товар прикрепляют товарный ярлык, а на мелкие недорогие вещи (часы, броши и др.) – ценник с указанием номера договора и продажной цены. Одновременно дают характеристику состоянию товара (новый, бывший в употреблении, степень износа), указывают другие основные товарные признаки. В перечне товаров и товарном ярлыке (ценнике) указывается согласованная комиссионером и комитентом продажная цена и ставятся их подписи. Размер комиссионного вознаграждения устанавливают в процентах к цене, по которой продан товар.

Порядок и размеры уценки товаров согласовываются комиссионером и комитентом при заключении договора комиссии. При этом, если товар не продан после третьей уценки, порядок всех последующих уценок устанавливают по соглашению сторон с внесением необходимых дополнений в договор комиссии.

Комиссионер обязан выдать покупателю вместе с покупкой кассовый чек, а при продаже отдельных видов товаров (предметов антиквариата, ювелирных изделий, изделий из натурального меха и т.д.) и товарный чек с отметкой об оплате. Покупатель вправе потребовать выдачи товарного чека на любой приобретенный у комиссионера товар.

Если вещи, принятые на комиссию, проданы частично, для расчетов с комитентом составляется справка о продаже. Договоры и перечни на принятые вещи, опись на возврат вещей комитентам, акты на уценку и снятие с продажи вещей, товарные чеки с их реестром и справкой прикладываются к товарному отчету (который составляется ежедневно) и передаются в бухгалтерию. На их основании и после сверки данных с учетной карточкой выписывается распоряжение комиссионера о выплате денег комитенту, которое передается в кассу. После расчета с комитентом договор, перечень, справка, расходный кассовый ордер сдаются с кассовым отчетом в бухгалтерию, после проверки которого бухгалтер проставляет на договоре и справке штамп «Погашено». Для учета движения принятых на комиссию товаров и расчетов с комитентами бухгалтерия на основании товарных и кассовых отчетов, а также договоров и учетных карточек ведет оборотную ведомость, которая составляется ежемесячно.

В случае совершения сделки на условиях более выгодных, чем те, которые указаны комитентом, дополнительная выгода делится между сторонами поровну. Деньги за проданный товар выплачивают комитенту не

позднее, чем на третий день после продажи. При соответствующих обстоятельствах комиссионер уплачивает комитенту неустойку в размере, определяемом договором комиссии, но не менее 3% причитающейся ему суммы за каждый день задержки – если товар по вине комиссионера поступил в продажу позднее, чем на следующий день после его приема; не менее 0,5% на каждый день просрочки – при задержке выплаты денег.

Комиссионные товары в магазине, как ему не принадлежащие, учитывают на забалансовом счете 004 «  
»,  
». После приема товаров на комиссию задолженность комиссионера перед комитентом возникает лишь после продажи товаров. При этом составляются следующие записи:

На сумму поступивших денег в кассу на продажную стоимость товара	50	76
На сумму комиссионного вознаграждения	76	90
Проданный товар отражен как расход	–	004
Начислен налог на доходы физических лиц	76	68
Выплачены деньги комитентам из кассы	76	50
Начислен НДС с комиссионного вознаграждения	90	68
Списаны расходы, связанные с оказанием услуги по продаже товара	90	44

Финансовый результат перечисляют: Д 90.9 К 99.

Аналитический учет товаров ведется по материально ответственным лицам, индивидуально по каждой вещи, а расчетов с комитентами – по каждому комитенту в учетной карточке.

5. В соответствии с ГК РФ и Законом РФ от 7 февраля 1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей» у любого покупателя есть возможность вернуть некачественный или разонравившийся товар и потребовать возврата уплаченной за него денежной суммы. При этом товар с установленным гарантийным сроком или сроком годности может быть возвращен не позднее истечения этих сроков. Если же сроки возврата не определены договором, покупатель имеет право на обмен недовольственного товара надлежащего качества в течение 14 дней, не считая дня его покупки, а товары с недостатками – в разумный срок в пределах двух лет со дня их передачи покупателю (либо более длительного срока, когда такой срок установлен законом или договором купли-продажи).

В случае отсутствия документов, подтверждающих факт приобретения товара у данного продавца (товарного или кассового чеков, технического паспорта – для товаров на гарантии), покупатель имеет возможность ссылаться на свидетельские показания в подтверждение факта и условий покупки. Фактом, подтверждающим покупку, может служить также контрольная лента

кассового аппарата, которая должна сохраняться в течение сроков, установленных для первичных учетных документов, но не менее пяти лет.

Правительством РФ утвержден перечень непродовольственных товаров надлежащего качества, не подлежащих возврату или обмену на аналогичные товары других размеров, форм, габаритов, фасонов, расцветки или комплектации. Среди них: предметы личной гигиены и парфюмерно-косметические товары; текстильные товары, а также изделия – швейные и трикотажные, бельевые, чулочно-носочные; отделочные материалы и другие товары, отпускаемые на метраж; мебель бытовая; изделия из драгоценных металлов и ограненные драгоценные камни; автомобили и мотовелотовары и др.

Для оформления операций по возврату товаров могут быть использованы типовые формы документов: № ТОРГ-1 «Акт о приемке товаров» или № ТОРГ-2 «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей» или формы, разработанные самой организацией. Акты составляются комиссией в присутствии покупателя. Возврат денежной суммы оформляется актом формы № КМ-3 «Акт о возврате денежных сумм покупателям по неиспользованным кассовым чекам». Погашенные чеки наклеиваются на лист бумаги и вместе с актом сдаются в бухгалтерию.

На итоговую сумму чеков уменьшается сумма выручки за день. Если же товар возвращается не в день покупки, оформление производится в порядке, предусмотренном письмом ЦБ РФ от 4 октября 1993 г. № 18 «Об утверждении «Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации» и «Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли». Возврат денег осуществляется только из главной кассы организации на основании письменного заявления покупателя и при предъявлении документа, удостоверяющего личность. Для возврата денег составляется расходный кассовый ордер.

При возврате товара в бухгалтерском учете сторнируются записи по счету 90. В случае замены некачественного товара, возвращенного от покупателя, на аналогичный, но качественный товар такой же стоимости, операцию по замене можно отразить на субсчетах счета 41. При возврате в следующем календарном году сторнирование не производится, а производятся записи по счету 91.

Важным моментом при отражении в учете операций по возврату некачественных товаров поставщику является применение счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». В учете делаются следующие записи:

Д 60 К 51 – оплачен товар;

Д 41 К 60 – оприходован поступивший товар за минусом недоброкачественного;

Д 19 К 60 – отражен НДС по оприходованным товарам;

002 – недоброкачественные товары до момента возврата числятся за балансом;

Д 68 К 19 – НДС по приобретенным товарам предъявлен к зачету в бюджет;

Д 76.2 К 60 – выставлена претензия на стоимость некачественного товара;

Д 41 К 60 – оприходован поступивший товар;

Д 19 К 60 – отражен НДС по оприходованному товару;

Д 68 К 19 – НДС по оприходованному товару предъявлен к зачету в бюджет;

Д 76.2 К 41 – выставлена претензия на стоимость некачественных товаров (без НДС);

Д 76.2 К 68 – корректируется излишне начисленная сумма НДС;

002 – недоброкачественные товары до момента возврата числятся за балансом;

Д 51 К 76 – предприятию возвращены денежные средства по претензии;

002 – возврат некачественного товара.

∴ 4, 6, 7.

### ТЕМА 3

### ТЕМА 3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПОСТУПЛЕНИЯ И ПРОДАЖИ ТОВАРОВ В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ

#### Основные вопросы темы

1. Порядок приемки и документальное оформление поступления товаров в организации оптовой торговли.
2. Методика и особенности бухгалтерского учета поступления и реализации товаров на оптовом предприятии.
3. Учет товарных операций с применением векселей.
4. Особенности организации и методики учета комиссионной торговли в оптовых организациях.
5. Учет и налогообложение операций по договору мены.

1. Оборот оптовой торговли представляет собой стоимость отгруженных (переданных) на сторону товаров, приобретенных на стороне для целей перепродажи юридическим лицам и физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, для профессионального использования (дальнейшей переработки или продажи), кроме продажи населению, которая относится к обороту розничной



торговли. Обязательным признаком операции, относимой к оптовой торговле, является наличие

В соответствии с Указом Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» все плательщики НДС обязаны составлять счета-фактуры на реализацию продукции (работ, услуг), формы которых утверждены постановлением Правительства РФ от 29 июля 1996 г. № 914 (с изм. и доп.).

Каждая отгрузка товара оформляется составлением счета-фактуры, который содержит следующие : номер и дата выписки; наименование, адрес и идентификационный номер поставщика и получателя товара; наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя, номер грузовой таможенной декларации; номер и дата выписки платежно-расчетного документа; наименование и страна происхождения товара; цена за единицу, стоимость товаров без и с учетом НДС, налоговая ставка и сумма налога; в дополнении – условия оплаты по договору, способ отправления и т.п.

Счет-фактура выписывается, как правило, в трех экземплярах. Первый остается у поставщика товара, два других направляются покупателю вместе с товаром. Документ должен быть подписан руководителем, главным бухгалтером поставщика, лицом, ответственным за отпуск товара, и скреплен печатью организации.

Порядок приемки и документальное оформление поступления товаров от поставщиков в целом идентичны в оптовой и розничной торговле и зависят от места приемки, характера приемки, наличия соответствующих сопроводительных документов и т.д. Так как доставка товаров на оптовые предприятия происходит часто в несколько этапов и в течение довольно длительного периода, следует учитывать, что на всем пути следования товаров от поставщика к покупателям ценности должны находиться под материальной ответственностью экспедиторов. Смену владельца необходимо оформлять распиской соответствующих лиц в имеющихся либо во вновь оформляемых документах (например, в акте).

При получении товаров на станции оптовые организации в соответствии с действующими на транспорте правилами перевозок грузов обязаны проверить, обеспечена ли сохранность груза при перевозке, в частности:

- наличие на транспортных средствах (вагоне, цистерне, барже, автофургоне и т.д.) или на контейнере пломб отправителя или пункта отправления, исправность пломб, оттиски на них, состояние транспортных средств или контейнера, наличие защитной маркировки груза и исправность тары;

- соответствие наименования груза и транспортной маркировки на нем данным, указанным в транспортном документе;
- соблюдение установленных правил перевозки, обеспечивающих предохранение грузов от повреждения и порчи (укладка груза, температурный режим, льдоснабжение и др.), сроков доставки.

Оптовые организации обязаны потребовать от органов транспорта выдачи груза по количеству мест или весу во всех случаях, когда такая обязанность возложена на них правилами, действующими на транспорте, и другими нормативными актами. В случае получения от органов транспорта груза без проверки количества мест, веса и его состояния получатель обязан потребовать от органов транспорта отметки об этом на транспортном документе.

На складе оптовых организаций товары принимаются при доставке поставщиком по весу брутто и количеству мест, а при необходимости и по весу нетто и количеству товарных единиц в каждом тарном месте. Оптовые организации, переотправляющие товары в таре или упаковке первоначального отправителя (изготовителя), должны производить приемку товаров по количеству и качеству внутри тарных мест лишь в случаях, предусмотренных договорами, а также при несоответствии фактического веса брутто весу брутто, указанному в сопроводительных документах либо в поврежденной, открытой или немаркированной таре, а также при наличии признаков порчи (течь, бой и т.д.). Порядок приемки товаров на оптовых складах и сроки ее проведения устанавливаются в договорах на их поставку.

При нарушении упаковки или количественной недостаче комиссия оформляет двусторонний акт, а при отклонениях по качеству обязательно участие в комиссии незаинтересованного специалиста по этой группе товаров.

2. В целях усиления контроля за сохранностью собственности учет товаров в оптовой торговле ведут не в целом по материально ответственному лицу ( ), а по каждому наименованию, категории, сорту ( - ).

Бухгалтерский учет поступления товаров в зависимости от особенностей товароснабжения ведут на счете 15 «  
» одновременно со счетом 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» либо непосредственно на счете 41 « -  
», I « ».

При применении варианта с использованием счета 15 порядок учета товаров аналогичен порядку учета соответствующих операций с материалами. В этом случае цена товара, установленная по договору, признается его учетной стоимостью. Она списывается на счет 41. Расходы, связанные с приобретением товаров, отражаются по дебету счета 15. Разница в стои-

мости приобретения и учетных ценах списывается в зависимости от величины в дебет или кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

Д 41 К 15 – отражена учетная стоимость товаров;

Д 15 К 60, 76 – отражены фактические затраты, связанные с приобретением товаров;

Д 16 К 15 – отражено отклонение в стоимости товаров.

В результате конечное сальдо в балансе формируется по фактической себестоимости: сальдо счета 41 по учетным ценам плюс-минус сальдо счета 16.

Изложенный способ широко применяют по импортным поставкам в связи с необходимостью вести расчеты с каждой таможенной по пошлинам, акцизам, исчислять курсовые и суммовые разницы. При втором способе учета поступления товаров в дебет счета 41.1 относят все затраты по видам, не оформляя бухгалтерских проводок, но накапливая по каждой партии в ведомости или на отдельных карточках аналитические показатели, необходимые для определения себестоимости закупок, всех ее элементов, а также состояния расчетов с каждым иностранным поставщиком.

Для расчетов с иностранными поставщиками необходима валюта, порядок покупки которой установлен внутри страны Указанием ЦБ РФ от 20 октября 1998 г. № 383-У «О порядке совершения юридическими лицами-резидентами операций покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Российской Федерации». С этой целью банк открывает специальный транзитный валютный счет. Организация не вправе использовать купленную валюту для ее размещения на депозите или покупки ценных бумаг, а также для передачи в доверительное управление. Если в течение семи календарных дней купленная иностранная валюта не израсходована, она подлежит обратной продаже на внутреннем валютном рынке.

Банк России ограничивает также покупку иностранной валюты для оплаты импортных товаров до их ввоза на таможенную территорию Российской Федерации. В соответствии с Указанием ЦБ РФ от 22 марта 1999 г. № 519-У импортер одновременно с перечислением уполномоченному банку рублей на покупку валюты для оплаты импортных товаров авансом обязан открыть в банке депозит. Сумма депозита должна быть равна средствам, перечисленным на покупку иностранной валюты. Сумма депозита возвращается после представления в банк копии грузовой таможенной декларации (ГТД).

Наиболее приемлемым вариантом при осуществлении авансовых расчетов с иностранными поставщиками являются расчеты аккредитивом.

На счетах бухгалтерского учета поступление товаров отражается в порядке, аналогичном учету в розничных торговых организациях

. На оптовых предприятиях движение тары отражается на счете 41 субсчет 3 «Тара под товаром и порожняк».

Проданные товары списываются с кредита счета 41.1 в дебет счета 90 по покупным ценам. При этом согласно пункту 16 ПБУ 5/01 оценка товаров производится одним из возможных методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- средней себестоимости;
- себестоимости первых по времени закупок (ФИФО);
- себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО).

Применение одного из указанных способов по группе товаров производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

При списании по товарам могут применяться два варианта исчисления:

- включая все расходы, связанные с приобретением товара;
- включая только стоимость товара по договорной цене (упрощенный вариант).

Применение упрощенного варианта допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением товаров, на их себестоимость (например, при централизованной поставке). В этом случае отклонение (разница между фактическими расходами по приобретению товаров и его договорной ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) товаров, исчисленной в договорных ценах.

Единичный учет является абсолютно точным методом учета движения товара. На каждую единицу товара прикрепляется инвентарный номер (либо штрихкод). В момент реализации продавец делает отметку в специальном учетном регистре о том, какой инвентарный номер и по какой цене продан. При отсутствии автоматизированных систем этот метод очень трудоемок. Однако в комиссионной торговле он практически незаменим. Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, также могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких товаров.

При использовании остальных методов учетная цена реализованного товара определяется расчетным путем, они являются методами приближенного учета.

Согласно методу оценки товар с одинаковыми входными параметрами учитывается в одной инвентарной карточке

независимо от закупочной цены (учет по партиям не ведется). Вновь поступивший товар усредняется с уже имеющимся (общая стоимость товара делится на общее количество).

Согласно методу вновь поступившая партия отражается в учете как самостоятельная партия, независимая от имеющихся на учете. При списании делается предположение, что реализован товар из самой первой поступившей партии. Если количество товара в первой партии меньше, чем требуется продать, то списывается товар из второй партии и т.д. Этот метод оправдан в условия низкой инфляции.

Метод по технике организации аналогичен методу ФИФО, только списание производится в обратном порядке – от последних партий к первым. Этот метод оправдан в условиях высокой инфляции, так как стоимость списываемого товара максимально приближена к текущим рыночным ценам – в первую очередь списывается товар, купленный последним, и его учетная цена ближе к рыночным ценам, чем цены первых партий. При этом методе снижаются стоимость товарных остатков и результаты от реализации по сравнению с предыдущим методом.

В учете товарных операций в оптовой торговле следует различать понятия:

- момент исполнения обязанности продавца передать товар;
- момент перехода риска случайной гибели товара;
- момент возникновения (перехода) права собственности;
- момент отражения реализации товаров для налогообложения и дата реализации товаров.

На практике обычно товар приходится на баланс на дату фактического поступления на склад торговой организации. В соответствии со ст. 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Согласно ст. 458 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором купли-продажи, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент:

- вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;
- предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара;
- сдачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю в иных случаях.

С момента, когда в соответствии с законом или договором продавец считается исполнившим свою обязанность по передаче товара покупателю, если иное не предусмотрено договором купли-продажи, на покупателя

переходит и риск случайной гибели или случайного повреждения товара.

Однако в случае, например, иногородних поставок даты поступления товаров и перехода права собственности по договору могут не совпадать. Следует учитывать, что дата оприходования приобретенного товара по договору купли-продажи товара должна соответствовать моменту перехода права собственности на этот товар по условиям договора. При несоблюдении этого требования, если дата фактического оприходования и дата перехода права собственности на товар находятся в разных отчетных периодах, происходит искажение оценки товаров, что приводит к неправильному исчислению налога на имущество предприятия.

Оптовые организации отгружают товары в соответствии с заключенными договорами: купли-продажи, поставки, мены, комиссии и т.д. Вид договора и способы реализации товаров влияют на документальное оформление операций по отгрузке и реализации товаров.

Момент реализации товаров – это момент, в который товары, отгруженные или отпущенные покупателю, считаются проданными. С точки зрения бухгалтерского учета момент реализации – это время, когда следует кредитовать счет 90, т.е. отразить увеличение объема реализации (товарооборота). Основанием списания товара с баланса и отражения в бухгалтерском учете выручки от его реализации является переход права собственности на него к покупателю. Реализация товаров отражается в учете по мере их отгрузки, если иное не установлено договором.

Моментом отгрузки считается:

- при отгрузке товара иногороднему получателю – дата сдачи его органу транспорта или связи, определяемая датой на документе, удостоверяющем факт приема груза к перевозке транспортной организацией, или документе органа связи;
- при сдаче товара на складе покупателя или продавца – дата акта сдачи товара на месте или подписания покупателем документов, подтверждающих получение товара.

Отпущенные или отгруженные покупателям товары, расчетные документы за которые предъявлены этим покупателям, либо оплаченные ими, списываются в порядке реализации со счета 41.1 в дебет счета 90.

Не всегда в соответствии с договором, заключенным с покупателем, право собственности на отгруженный товар переходит к покупателю одновременно с передачей ему товара. Стоимость таких товаров с момента их отгрузки до момента перехода права собственности к покупателю учитывается на счете 45 «  
». При фактическом их отпуске (отгрузке) производится запись по кредиту счета 41.1 и дебету счета 45. Принятые на учет 45 суммы списываются в дебет счета 90 одновременно

с признанием выручки от продажи товаров либо при поступлении извещения комиссионера о продаже переданных ему изделий.

Остаток товаров, учтенных на счете 45, образуется в следующих случаях:

- если договором купли-продажи (поставки) предусмотрено, что право собственности на отгруженный товар переходит от поставщика к покупателю не в момент его отгрузки, а в момент его оплаты покупателем. В этом случае товар, отгруженный покупателю, числится на балансе поставщика на счете 45 до тех пор, пока покупатель не оплатит его стоимость, т.е. пока к покупателю не перейдет право собственности;
- при отражении в учете операций по бартерным сделкам – если товар был отгружен другой организации по договору мены, а встречная поставка еще не произведена. В такой ситуации необходимость использования счета 45 вызвана тем, что при отгрузке товара по договору мены право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам в момент исполнения каждой из сторон обязательств по передаче товаров. Это предусмотрено ст. 570 ГК РФ с оговоркой «если законом или договором не предусмотрено иное». Таким образом, если договором мены предусмотрен переход права собственности на предмет обмена в момент его передачи другой стороне, то независимо от наступления факта встречной поставки в бухгалтерском учете отражаются выручка от реализации и списание реализованного товара с кредита счета 41 в дебет счета 90;
- при отражении в учете операций по договору комиссии или другому посредническому договору. В этом случае остаток по счету 45 у комитента отражает стоимость переданных комиссионеру, но еще не реализованных товаров, так как товары, переданные на комиссию, остаются в собственности комитента до момента их практической реализации покупателям.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии условий перечисленных в п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н (с изм. и доп.)), в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности, исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем.

Перед бухгалтером торгового предприятия возникает также задача определения налоговой базы для исчисления налога на добавленную стоимость. В соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ при реализации товаров налоговая база определяется на основе стоимости реализуемых товаров исходя из применяемых цен без включения в них налога на добавленную стоимость и налога с продаж. При этом в счетах, накладных, счетах-фактурах и других первичных документах указывается продажная цена без НДС.

Сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная по ставкам 20 или 10% к продажной цене, выделяется отдельной строкой.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщиками за поступившие (принятые к учету) материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

В соответствии со ст. 167 НК РФ датой реализации товаров считается:

- для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения расчет выручки от реализации товаров методом «по отгрузке», более ранняя из следующих дат:
  - а) день отгрузки (передачи) товаров;
  - б) день оплаты товаров;
- для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения расчет выручки от реализации товаров методом «по оплате», день поступления денежных средств на счет в банках или в кассу (в том числе на счета или в кассу комиссионера, поверенного или агента) или иным способом прекращения долговых обязательств покупателя.

Выбранный вариант закрепляется в учетной политике организации и применяется в течение всего финансового года.

Итак, методика учета оптовой реализации зависит также от порядка признания расходов и доходов. Следует учитывать, что в целях бухгалтерского учета выручка от реализации определяется только по мере отгрузки товаров и предъявления покупателям расчетных документов (соблюдение требования временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Отражение реализации по договору купли-продажи –

Отгружены товары – на сумму продажной стоимости: Д 62 К 90.1,  
в том числе НДС: Д 90.3 К 68.

Списаны реализованные товары по покупной стоимости: Д 90.2 К 41.1.

Отгружены товары по продажной стоимости: Д 45 К 41.1.

Поступила выручка: Д 51 К 90.1.

Списаны реализованные товары: Д 90.2 К 45.

Начислен НДС: Д 90.3 К 68.

При составлении учетной политики организациям торговли необходимо также обратить особое внимание на следующие аспекты:

- отдельный учет выручки от реализации товаров, различающихся различными ставками налогообложения (НДС, налог с продаж, акцизы);



- учет товаров;
- учет издержек обращения.

Если организация не ведет отдельный учет операций, подлежащих налогообложению по различным ставкам, а также не облагаемых налогом, сумма налога определяется исходя из максимальной из применяемых налогоплательщиком налоговой ставки от единой налоговой базы. Методология ведения отдельного учета не утверждена ни одним нормативным документом, следовательно, налогоплательщики должны разработать ее самостоятельно.

К товарам, порядок оценки которых при приобретении не совпадает для целей бухгалтерского и налогового учета, относятся:

- товары, приобретенные за счет кредитных ресурсов (проценты за кредит, начисленные до оприходования товаров, включаются для целей бухгалтерского учета в их стоимость в соответствии с п.15 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (Приказ Минфина РФ от 2 августа 2001 г. № 60н), для целей налогового учета – в состав внереализационных расходов, п. 1 ст. 265 НК РФ);
- товары, при покупке которых возникают суммовые разницы (для целей бухгалтерского учета разницы, возникающие до принятия товара к учету включаются в его стоимость, в целях налогообложения – в состав внереализационных расходов);
- товары, в стоимость которых для целей бухгалтерского учета включены транспортные расходы на их доставку до центральных складов.

Для целей налогообложения организации могут использовать единственный вариант учета – включать расходы покупателя товаров на доставку этих товаров в случае, если такая доставка не включается в цену приобретения товаров по условиям договора, в сумму издержек обращения (ст. 320 НК РФ). Для целей бухгалтерского учета организациям торговли предоставлено право выбора метода учета затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов, производимых до момента их передачи в продажу. Указанные затраты могут быть:

- включены в стоимость товара;
- учитываться в составе издержек обращения.

При реализации товаров на экспорт валютная выручка для отражения в учете подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ России, действующему на день перехода права собственности на товары от экспортера к иностранному покупателю. В международной торговле принято увязывать переход права собственности с переходом риска случайной гибели товара от продавца к покупателю. Переход рисков определяется по Международным правилам толкования торговых терминов . Фактически тамо-

женная стоимость вывозимых товаров представляет собой цену на условиях доставки FOB – российский порт или DAF – граница Российской Федерации.

Учет отгруженных экспортных товаров ведут на счете 45 «

». Его применение показывает, что эти товары находятся в пути, хотя право собственности на них пока принадлежит российскому продавцу. На дату перехода права собственности составляют корреспонденцию: Д 62 К 90;

Д 90 К 45.

Рассмотрим пример отражения поступления валютной выручки от экспортера.

1. Поступила валютная выручка 50 000 долл. США.

Курс руб./долл. 31-92, сумма в рублях 1 596 000;

Д 52.1 К 62.1 – 1 596 000 руб.

2. Перечислена обязательная часть экспортной выручки (50%): курс руб./долл. 31-94, в рублях 798 500. В бухгалтерском учете делаем записи:

Д 57 «Переводы в пути» К 52.1 – 798 000 руб.;

Д 91 К 52.1 – 500 руб.

3. Оставшаяся часть валютной выручки зачислена на текущий счет:

Д 52.2 К 52.1 – 798 500 руб.

3. В настоящее время при реализации товаров широко применяются расчеты в неденежной форме, а именно посредством . Предприятие или лицо, выписавшее вексель, становится заемщиком. Предприятие или лицо, получившее вексель в уплату за проданные товары, становится кредитором.

Вексельная форма расчетов, как показала практика, имеет положительные стороны, например, покупателям посредством векселей предоставляется возможность получить коммерческий кредит в виде отсрочки платежа за отгруженные товары. При вексельной оплате могут быть использованы простые или переводные векселя.

Применение такого рода расчетов влечет за собой следующие проблемы:

- исчисление налога на добавленную стоимость при реализации в ставках НДС по поставкам товаров в цепочке задолженностей, погашаемых взаимозачетами;
- определение размера выручки от реализации, если в расчетах задействовано третье лицо;
- определение момента реализации продукции для целей налогообложения у предприятий, определяющих выручку «по моменту оплаты».

К специальным нормативным документам, регулирующим операции с векселями, применяемыми при расчетах за товары, относятся:

Федеральный закон от 11 марта 1997 г. № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе»; Письмо Минфина России от 31 октября 1994 г. № 142 (в ред. Письма от 16 июля 1996 г. № 62) «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах организации за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги»; Письмо Минфина России от 30 октября 1992 г. № 16-05/4 «О порядке обращения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе»; постановление Пленума Верховного суда РФ и Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 4 декабря 2000 г. № 33/14 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с обращением векселей»; Информационное письмо Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 21 января 2002 г. № 67 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с применением норм о договоре о залоге и иных обеспечительных сделках с ценными бумагами».

При вексельной форме расчетов используются счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», отдельный субсчет и счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», отдельный субсчет. По счету 60 построение аналитического учета должно обеспечить получение необходимых данных по поставщикам: по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил; по просроченным оплатой векселям, по полученному коммерческому кредиту. По счету 62 построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченной векселями, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселями дисконтированными (учтенными) в банках; векселями, по которым денежные средства не поступили в срок.

- :
- выдан вексель поставщику в качестве гарантии оплаты (на сумму номинала векселя) – Д 60 К 60;
  - начислены проценты по векселю – Д 97 «Расходы будущих периодов» К 60;
  - принята на забалансовый учет общая сумма задолженности по векселю – 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»;
  - уплачена текущая доля номинала по векселю – Д 60 К 51;
  - переведены текущие проценты по векселю – Д 60 К 51;
  - включена в текущие расходы уплаченная сумма процентов – Д 91 К 97;
  - предъявлена к зачету сумма НДС по оприходованным товарам, пропорциональная размеру выплат по векселю – Д 68 К 19;
  - списана с забалансового учета задолженность по векселю после выполнения обязательств – 009.
- :

- поступил вексель от покупателя в качестве гарантии оплаты (на сумму номинала векселя) – Д 62 К 62;
- начислены проценты по векселю – Д 62 К 98 «Доходы будущих периодов»;
- принята на забалансовый учет общая сумма предстоящих поступлений по векселю – 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»;
- получены денежные средства в качестве оплаты номинала векселя – Д 51 К 62;
- поступили денежные средства в качестве процентов по векселю – Д 51 К 62;
- включена в состав текущих операционных доходов сумма процентов по векселю – Д 98 К 91;
- учтена сумма НДС по поступившим процентам в составе текущих операционных расходов – Д 91 К 68;
- списана с забалансового учета задолженность покупателя по векселю после выполнения им финансовых обязательств – 008.

При получении процентов по векселям организация должна начислить НДС на ту часть процентов, которая превышает ставку рефинансирования, установленную Центральным банком Российской Федерации.

Организация-векселедержатель может также:

- учесть вексель в банке – Д 51 К 62;
- передать поставщику или кредитору в погашение долга – Д 60 К 62;
- получить заем или кредит под залог векселя на сумму займа или кредита – Д 51 К 66, 67.

При отказе покупателя оплатить вексель на сумму выставленной претензии делается проводка: Д 76 субсчет «Расчеты по претензиям» К 62.

Списание безнадежной задолженности по векселям отражается: Д 91 (или 63) К 62, 76.

4. Товары, поступившие к посредникам, а также приобретенные ими за счет комитента (доверителя, принципала), являются собственностью последних, в связи с чем учитываются посредниками на забалансовом счете 004 «  
»,  
» в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах согласно договорам агентирования, комиссии, поручения.

Комиссионер за выполненную операцию получает вознаграждение в согласованных размерах. По исполнении поручения он обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученные по договору комиссии. Таким образом, выручка, поступающая за реализованные товары, принадлежит комитенту и должна быть перечислена ему за минусом комиссионного вознаграждения. Материальные ценности, приобретенные на условиях комиссии, должны быть также переданы партнеру. В соответствии с ГК РФ

комитент обязан возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы.

Выручку за реализованный товар отражают на счете 76, а на счет 90 относят комиссионное вознаграждение в пользу комиссионера (кредит), НДС с этой суммы (дебет) и издержки обращения, обусловленные выполнением договора комиссии (дебет). Финансовый результат от продажи отражают на счете 99 в общем порядке.

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Получен товар на комиссию по цене, указанной в накладной. Выделен НДС	004	–
2	Отгружен товар покупателю по цене, включающей комиссионное вознаграждение	62	76
3	Списан отгруженный товар		004
4	Отражено комиссионное вознаграждение	76	90
1	2	3	4
5	Оплачен отгруженный товар	51	62
6	НДС с комиссионного вознаграждения	90	68
7	НДС с суммы задолженности комитенту	76	68
8	Оплачен товар комитенту	76	51
9	НДС в сумме, указанной в накладной	19	76
10	НДС, уплаченный комитенту, отнесен на уменьшение платежей в бюджет	68	19
11	Списаны издержки обращения по выполнению договора комиссии	90	44
12	Списан финансовый результат от выполнения договора комиссии (п.4 – п.6 – п.11)	90	99

В случае, когда в данном налоговом периоде выручка не поступила, а комиссионер ее исчисляет для целей налогообложения по факту оплаты, НДС с дебета счета 68 относится в кредит счета 76 на отдельный субсчет, если же в данном налоговом периоде расчеты с комитентом не произведены, то НДС с кредита счета 19 в дебет счета 68 не списывают. Этим достигается тождество между записями по счету 68 и данными налоговой декларации по НДС.

В бухгалтерском учете \_\_\_\_\_ должны быть составлены следующие проводки:

- Д 41, 45 субсчет «Товары на комиссии» К 41 субсчет «Товары на складах»;
- на основании извещения комиссионера о продаже: Д 76 К 90;
- списана покупная стоимость товара, находившегося на комиссии: Д 90 К 41, 45 субсчет «Товары на комиссии»;
- отражен НДС, входящий в выручку: Д 90 К 68;

- начислено вознаграждение комиссионеру: Д 44 К 76.

5. В соответствии со ст. 567 ГК РФ по ( ) каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один товар в обмен на другой. К этому договору применяют правила о купле-продаже, если они не противоречат требованиям договора мены, согласно которому каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен. Если в соответствии с договором мены обмениваемые товары признаны неравноценными, то сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах.

Поступление товаров оформляют обычными бухгалтерскими записями:  
Д 41 К 60 (или 76).

Списание же передаваемых в обмен товаров фиксируют следующим образом:

Д 90 К 41.

Одновременно отражают оборот по кредиту счета 90 и дебету счета 62. Последний должен закрываться счетом 60 или 76.

Определение финансового результата регламентировано Письмом Минфина России от 30 октября 1992 г. № 16-05/4 «О порядке отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе», в соответствии с которым указанный результат выявляется при условии фактической отгрузки товаров взамен полученных, т.е. по дебету счета 90 должна быть отражена стоимость отгруженных товаров, а по кредиту счета 90 – сумма товаров, полученных взамен.

Согласно ПБУ 1/98 «Учетная политика предприятия» (Приказ Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н) факты хозяйственной деятельности организации относят к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражают в бухгалтерском учете), в котором они имели место. Таким образом, в бухгалтерском учете определение выручки от бартерных операций производят . Для целей налогообложения дату учета выручки могут устанавливать либо по мере оплаты (что предпочтительно), либо по отгрузке, как это зафиксировано в учетной политике организации.

В соответствии с п. 8 разд. 3 «Инструкции о порядке исчисления и уплаты НДС» (утв. постановлением Госналогкомитета России от 29 июня 2001 г. № 94) обороты по обменным операциям относят к облагаемым оборотам. Вместе с тем согласно п. «а» п. 12 разд. 21 названной инструкции от этого налога освобождены экспортируемые за пределы государств-участников СНГ товары. Однако при ввозе товаров на территорию России в счет бартера появляется объект обложения НДС, который включает в себя таможенную стоимость товаров, импортную таможенную пошлину и сумму акциза.

При осуществлении обмена товарами выручку для целей налогообложения определяют исходя из средней цены реализации такого или аналогичного товара, рассчитанной за месяц, в котором осуществлена сделка, а в случае отсутствия реализации такого или аналогичного товара за месяц – исходя из цены его последней реализации, но не ниже фактической себестоимости.

∴ 4–6.

#### **ТЕМА 4**

### **ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ**

#### **Основные вопросы темы**

1. Особенности товарооборота и нормативное обеспечение производства и продажи продукции (услуг) предприятий общественного питания.
2. Формирование продажной цены в общественном питании.
3. Порядок составления и утверждения меню и плана-меню.
4. Особенности организации материальной ответственности в общественном питании.

1. Особенностью товарооборота предприятий является тот факт, что здесь процессы производства, реализации и потребления продукции тесно связаны между собой. Они происходят ежедневно и часто совершаются в одном месте – столовой, ресторане, кафе и т.д. Реализуемая продукция общественного питания включается в состав

Бухгалтерский учет на предприятиях общественного питания, с одной стороны, отражает процессы производства, а с другой – процессы торговли. Отсюда для успешного функционирования предприятий этой сферы требуется рациональная организация бухгалтерского учета, обеспечивающая получение точных данных выпуска продукции и товарооборота по видам реализации в натуральном и денежном измерениях. Эффективности работы предприятий общественного питания способствует строгий контроль за движением сырья и продуктов в кладовых и производстве, за правильным установлением торговой наценки и продажных цен на продукцию кухни и товары, а также за своевременным оприходованием выручки и сдачей ее в банк.

В качестве основных нормативно-технических и технологических документов в области производства и продажи продукции (услуг) предприятиями общественного питания можно выделить:

Правила оказания услуг общественного питания (утв. постановлением Правительства РФ от 15 августа 1997 г. № 1036);

Правила производства и реализации продукции (услуг) общественного

питания (утв. постановлением Правительства РФ от 13 апреля 1993 г. № 332);

Правила розничной торговли алкогольной продукцией на территории Российской Федерации (утв. постановлением Правительства РФ от 19 августа 1996 г. № 987);

ГОСТ 50763-95 «Общественное питание. Кулинарная продукция, реализуемая населению»;

ГОСТ 50762-95 «Общественное питание. Классификация предприятий»;

ГОСТ 50764 «Услуги общественного питания»;

ГОСТ 28-1-95 «Общественное питание. Требования к производственному персоналу»;

СанПиН 42-123-4212-89 «Санитарные правила. Условия, сроки хранения особо скоропортящихся продуктов»;

СанПиН 42-123-5777-91 «Санитарные правила для предприятий общественного питания, включая кондитерские цехи и предприятия, вырабатывающие мягкое мороженое»;

СанПиН 1923-78 «Санитарные правила по применению пищевых добавок»;

Сборники технологических нормативов, рецептур блюд и кулинарных изделий.

товарных операций в общественном питании довольно широк (столовые, рестораны, закусочные, буфеты, кафе, бары, кулинарии, кондитерские и т.д.). Продукция предприятий общественного питания может реализовываться непосредственно населению, филиалам предприятия, другим предприятиям, их работникам. Предприятия общепита могут осуществлять свою деятельность как в торговых залах предприятия, так и за его пределами.

Организации общественного питания подразделяются на типы (ресторан, кафе, столовая и т.д.), а рестораны и бары – также и на классы (люкс, высший, первый), которые определяются собственником. Подтверждение соответствия предприятий выбранному типу и классу производится органами по сертификации, аккредитованными Комитетом Российской Федерации по стандартизации, метрологии и сертификации в установленном порядке.

отражает в денежной форме объем реализации населению продукции собственного производства и покупных товаров. Основную часть в обороте общественного питания составляет обеденная и другая продукция собственной выработки, произведенная на кухне или в других производственных цехах. Покупные товары являются лишь дополнительным ассортиментом к собственной продукции.

2. Итак, предприятия общественного питания, несмотря на отнесение их к торговым предприятиям, занимаются не только реализацией, но и ор-



ганизацией производства, в состав которого входят кухни, цехи по выработке полуфабрикатов и т.д., буфеты и мелкорозничная сеть.

Готовые изделия (первые, вторые и третьи блюда, горячие и холодные закуски, кулинарные изделия) и полуфабрикаты, выработанные в основных и подсобных производственных цехах предприятия, в общественном питании носят название

Продукты питания без технологической (горячей и холодной) обработки принято называть

Особенности производства и продажи продукции (услуг) на предприятиях общественного питания определяют соответствующую методику бухгалтерского учета хозяйственных операций в этой области.

Характерная особенность учета производства в общественном питании состоит в том, что продукты приходятся по массе необработанного сырья (массе брутто), полуфабрикаты – по массе нетто, а списание реализованных готовых изделий производится по учетным ценам сырья (этого требует единство оценки сырья на производстве).

Значительная часть продукции потребляется покупателями непосредственно в обеденных залах. В этом случае выпуск продукции в первичных документах не отражается, ее реализация оформляется кассовыми чеками, абонементными талонами и др. Особенности общественного питания создают необходимость учета объема розничного товарооборота и объема производства.

В процессе реализации, завершающем цикл процесса кругооборота хозяйственных средств предприятий общественного питания, возмещаются затраты, связанные с производством готовой продукции.

в качестве прямых затрат включает только стоимость сырья, остальные ее элементы (издержки и прибыль) отражаются в ее составе косвенно – через торговую надбавку.

В общественном питании продажная цена исчисляется с помощью . Калькулирование продажной цены происходит на основании установленных нормативов. Новые рецепты, разработанные на самом предприятии, должны быть проверены и утверждены вышестоящей организацией.

Продажные цены рассчитываются в отдельно на каждое блюдо или изделие кухни. Цены на гарниры и соусы также исчисляются на отдельной карточке. Карточки регистрируют в специальном реестре после подписи их лицами, которые несут ответственность за правильность установления продажных цен (правильность вычисления цены блюда или изделия подтверждается подписями заведующего производством и лица, составляющего калькуляцию, и утверждается руководством предприятия). В целях удобства калькуляцию можно проводить из расчета стоимости сырья на 100 блюд.

Составление калькуляционного расчета (карточки) и определение продажной цены блюда производится в следующем порядке:

- определяется ассортимент блюд (по плану-меню), на которые необходимо составить калькуляционный расчет;
- устанавливаются нормы вложения сырья на каждое отдельное блюдо (сырьевой набор конкретного блюда берется из Сборника рецептов, в котором показаны следующие данные: наименование продуктов, из которых готовится блюдо (порция); норма вложения сырья по массе брутто; норма вложения по массе нетто; норма выхода – с указанием массы отдельных компонентов (фарша, полуфабрикатов, макарон и т.д.) и отдельной порции (блюда) в целом);
- определяются подлежащие включению в калькуляцию продажные цены на сырье;
- исчисляется стоимость сырьевого набора блюда (порции) путем умножения количества сырья каждого наименования на продажную цену и суммирования полученного результата;
- устанавливается продажная цена одного блюда делением продажной стоимости сырьевого набора блюд (порций) на 100.

Исчисленные указанным способом продажные цены на блюда и изделия необходимо сопоставить с ранее действующими ценами на такие же блюда и тщательно проанализировать причины возможных отклонений. Если в сырьевом наборе изменились компоненты и цены на сырье и продукты, то рассчитывается новая продажная цена в следующей свободной графе калькуляционной карточки с указанием в заголовке даты происшедших изменений.

Стоимость сырьевого набора блюд при планировании и учете к издержкам предприятий общественного питания не относится. Она отражается в производственно-торговом плане обособленно и учитывается отдельно на счете 20 «Основное производство». Четкое разграничение двух важнейших элементов продажной цены продукции общественного питания позволяет организовать систематический контроль, как за соблюдением сметы издержек, так и за сохранностью сырья, находящегося в производстве (на кухне) в подотчете у материально ответственных лиц.

в буфетах реализуются по розничным ценам (покупная цена с учетом наценки).

На предприятия общественного питания сырье и товары поступают из различных источников, как правило, по розничным ценам за вычетом скидок предоставляемых поставщиками торговых организаций на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов. Так как они не покрывают всех расходов предприятий общественного питания, связанных с приготовлением пищи, продажей продукции и обслуживанием покупателей, при определении цен

на реализуемые изделия включается дополнительная наценка общественного питания. Следовательно, продажные цены на изделия, изготавливаемые и реализуемые предприятиями общественного питания, образуются из покупной стоимости сырья (полуфабрикатов), торговой скидки и наценки общественного питания. Эта наценка включается в продажную цену изделия путем добавления ее к стоимости сырья. Торговая наценка и скидка должны покрыть все издержки общественного питания, а также обеспечить получение прибыли.

Предприятиям общественного питания, как и другим предприятиям торговли и бытового обслуживания, разрешено самостоятельно устанавливать размеры торговых надбавок на реализуемую продукцию (товары), если нормативными документами не предусмотрен иной порядок. Помимо этого собственник предприятия может самостоятельно утверждать цены, по которым реализуются изделия. В связи с этим сумма наценки представляет собой разницу между ценой реализации и ценой приобретения, а в учетной политике необходимо предусматривать эту особенность определения наценки.

В Москве формирование наценок на предприятиях общественного питания осуществляется в соответствии с постановлением правительства Москвы от 27 октября 1995 г. № 893 «О совершенствовании ценовой и налоговой политики в городе Москве», Распоряжением правительства Москвы от 10 ноября 1995 г. № 1081-РЗП «О наценках на продукцию (товары), реализуемую на предприятиях питания при общеобразовательных школах, профтехучилищах, средних специальных учебных заведениях, вузах». Согласно последнему документу на продукцию (товары), реализуемую на указанных предприятиях (независимо от их организационно-правовых форм собственности), предельная наценка к отпускной цене (цене закупки) составляет: на покупные товары в мелкой расфасовке промышленного производства (молоко, кефир, конфеты, шоколад и др.) – 25%; на хлеб и хлебобулочные изделия промышленного производства – 30% с дополнительным включением транспортных расходов по факту; на блюда и изделия собственного производства, покупные товары (кроме перечисленных выше), сырье, используемое для выработки кондитерских изделий, – 56%. При этом наценки на продукцию собственного производства и покупные товары, реализуемые в павильонах, палатках, с тележек и др., а также в магазинах (отделах) кулинарии, формируются самостоятельно.

Налог на добавленную стоимость рассчитывается в порядке, определенном для предприятий торговли, и учитывается отдельно на соответствующем субсчете счета 19 «Налог на добавленную стоимость». Согласно ст. 149 НК РФ не подлежит обложению НДС реализация на территории Российской Федерации продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми учебных заведений, медицинских организаций, детских дошко-

льных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым. Положения этой статьи применяются в отношении учебных заведений, а также медицинских организаций только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования.

3. Ассортимент и количество продукции, подлежащей выпуску, определяются на предприятиях общественного питания ежедневно с учетом спроса потребителей. Заведующий производством ежедневно, накануне дня приготовления кухонной и другой продукции, составляет - , в котором указываются наименования и номера блюд по технологическим карточкам или по Сборнику рецептур, а также количество намеченных к приготовлению блюд.

Блюда в плане-меню группируются по видам (холодные закуски, первые, вторые, третьи блюда и т.д.). При этом необходимо учитывать фактическое наличие продуктов и сырья в кладовых, спрос покупателей, время года, производственную мощность и т.д.

На предприятиях общественного питания для обеспечения нормальной работы необходимо постоянно иметь запасы сырья и покупных товаров. Они хранятся в специальном помещении – .

На основе плана-меню и с учетом остатка сырья на производстве (кухне) определяется суточная потребность в продуктах и выписывается , которое служит основанием для получения сырья из кладовой.

План-меню и оформленное на его основании требование составляются в одном экземпляре; подписываются заведующим производством и утверждаются руководителем предприятия. На основании плана-меню в бухгалтерии устанавливаются розничные цены на блюда и составляется для посетителей. В меню кроме наименования блюда и его стоимости, исчисленной в калькуляции, указывается также масса в готовом виде.

Аналогично работа кондитерских и других обособленных цехов (отличных от основного производства) регламентируется ежедневным плановым заданием по выпуску продукции в натуральном выражении. Исходя из имеющегося в кладовой предприятия сырья, возможностей производства и реализации готовых изделий заведующий кондитерским цехом (собственник, кондитер) составляет - на изготовление кондитерских и других изделий. План-заказ утверждается руководителем (собственником) предприятия, предпринимателем.

На основании утвержденного плана-заказа заведующий цехом по установленным нормам (рецептурам) определяет количество сырья, подлежащего отпуску из кладовой. В зависимости от конкретных условий работы,

наличия помещений для хранения сырья непосредственно в цехе при отсутствии кладовых, а также с учетом сроков хранения сырья план-заказ может составляться на один, два, три дня и более с получением сырья и продуктов полностью на весь планируемый период.

4. Обеспечение сохранности выпускаемой продукции, запасов сырья, других материальных и денежных ресурсов является одной из задач бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания.

В местах хранения материально ответственные лица ведут складской учет продуктов и товаров в натуральном выражении по наименованиям, количеству и учетным ценам в \_\_\_\_\_ кладовщика или на \_\_\_\_\_ -

\_\_\_\_\_. На крупных предприятиях, где велико количество продуктов, рекомендуется вести учет по группам товаров (гастрономия, рыбные, мясные, молочные и т.д.). Книга (карточки) выдается материально ответственному лицу \_\_\_\_\_ -

\_\_\_\_\_. И использованные книги сдаются в бухгалтерию или собственнику, где хранятся наряду с бухгалтерскими документами аналитического учета.

Записи в книгу (на карточки) кладовщиком производятся желательно в сроки сдачи товарного отчета (реестра) на основании приходных и расходных документов только по количеству (без указания суммы). Правильность записей, ведущихся материально ответственными лицами в товарной книге (карточках количественно-суммового учета), должна регулярно, но \_\_\_\_\_ проверяться бухгалтерией или собственником предприятия. При этом сопоставляют записи, сделанные материально ответственным лицом в товарной книге или на карточках количественно-суммового учета, с записями в первичных товарных документах, а также проверяется выведение остатков по каждому наименованию (сорт) продуктов. Правильность записей подтверждается подписью работника бухгалтерии, производившего проверку, на товарном отчете.

Помимо кладовой сырье, готовая продукция и покупные товары могут проходить через различные подразделения предприятия (фабрику-кухню или цехи по выработке полуфабрикатов, раздаточные, буфеты, мелкорозничную сеть и т.п.) с соответствующим переходом материальной ответственности на эти ТМЦ. Так, реализация продуктов питания производится через буфеты в ресторанах, столовых при промышленных предприятиях, учреждениях, учебных заведениях, парках, театрах, через магазины кулинарии, мелкорозничную сеть. Поступающие в буфеты, магазины кулинарии и мелкорозничную сеть готовые изделия, полуфабрикаты и товары из производства, кладовой или непосредственно от поставщиков передаются под материальную ответственность (в собственность) буфетчика, продавца, заведующего магазином.

При сменной работе передачу товаров, тары и инвентаря оформляют

актом, который составляется в трех экземплярах: один остается у материально ответственного лица (лиц), сдающего ценности, второй – у лица (лиц), принимающего ценности, третий передается в бухгалтерию с отчетом (руководителю, собственнику) предприятия. Контроль за правильностью передачи ценностей осуществляется представителем администрации, который присутствует при их передаче и подписывает акт.

∴ 4, 5.

## ТЕМА 5

### ОРГАНИЗАЦИЯ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ И ПРОДАЖИ ПРОДУКТОВ И ТОВАРОВ В ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ

#### Основные вопросы темы

1. Организация и методика учета поступления и отпуска продуктов и товаров в кладовых.
2. Организация и методика учета продуктов на производстве в предприятиях общественного питания.
3. Валовой доход в общественном питании.
4. Организация и методика учета поступления и продажи товаров в буфетах и мелкорозничной сети.

1. Порядок приемки и документального оформления поступления продуктов и товаров, составление актов и возмещение материальных потерь в общественном питании аналогичен порядку, действующему в предприятиях оптовой и розничной торговли. На основании сопроводительных документов: товарно-транспортных накладных, счетов-фактур и других документов материально ответственными лицами осуществляется приемка продуктов и товаров по количеству и качеству. Если товар покупается на рынке или у населения, составляется акт приема-передачи, в котором приводятся подробное изложение хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, количества и цены, а также паспортных данных продавца товара.

Особенности организации и отражения в учете движения готовой продукции и товаров в сфере торговли – общественном питании проявляются на этапах: складского учета; учета в основном производстве (на кухне) и в обособленных производствах (в кондитерских цехах, цехах по производству полуфабрикатов и др.); реализации и отпуска изделий в буфеты и мелкорозничную торговлю. В целях эффективного мониторинга за сохранностью ТМЦ на каждом этапе особое внимание уделяется отчетности материально ответственных лиц.

Учет продуктов и товаров ведется в свободных отпускных ценах и свободных закупочных ценах с добавлением единой наценки или без добавления наценок в соответствии с Письмом Госэкономки и Роскомторга от 5 апреля 1993 г. № 1-565/32-7. Учет в ценах приобретения

с добавлением единой наценки целесообразно вести в кладовых предприятий, относящихся к одному типу и классу, без добавления единой наценки – в кладовых предприятий, имеющих в подчинении различные типы подразделений (ресторан, кафе, бар, столовая, закусочная, магазин-кулинария и т.д.) и классы (люкс, высший и первый). Учет винно-водочных изделий и покупных товаров в кладовой предприятий ведется в ценах приобретения с добавлением торговой наценки.

На предприятиях общественного питания в основном используется сортовой способ хранения, когда поступившие товары присоединяют к имеющимся на складе в остатке товарам таких же наименований и сортов. Учет продуктов и товаров ведется методами натурально-стоимостного учета: количественно-суммовым и оперативно-бухгалтерским (сальдовым). Учет сальдовым методом осуществляется в следующем порядке: в бухгалтерии – по учетным ценам; в местах хранения – по наименованиям, сорту, цене и количеству в товарной книге или на карточках. По окончании месяца и на дату инвентаризации кладовщик оформляет ведомость остатков продуктов, которая проверяется бухгалтером и подтверждается подписью.

Из кладовых предприятий общественного питания продукты и товары могут быть отпущены на производство, в буфеты, мелкорозничную сеть и т.д. Отпуск продуктов и товаров из кладовой (кухню) (а также в обособленные цехи и буфеты) осуществляется на основании требований и оформляется накладными (по формам ОП-3 и ОП-4), которые подписываются заведующим производством и утверждаются руководителем предприятия. В накладной указываются: полное наименование, сорт продуктов и товаров, масса или количество, учетные цены кладовой и цена реализации с добавлением единой наценки, если учет в кладовой ведется без добавления единой наценки, а также должна быть отметка о номере сертификата соответствия (или заверенная копия сертификата). Второй экземпляр накладной вместе с продуктами передается заведующему производством (материально ответственному лицу подразделения, в которое передаются ТМЦ).

Все приходно-расходные документы материально ответственное лицо ежедневно сдает в бухгалтерию предприятия или собственнику вместе с товарным отчетом, в котором раздел о движении тары заполняется при небольшом ассортименте тары (до десяти наименований); в остальных случаях складской учет тары по наименованиям, количеству и учетным ценам осуществляется в товарной книге кладовщика или на карточках количественно-суммового учета. По решению руководителя или собственника предприятия товарные отчеты могут сдаваться в бухгалтерию или собственнику в иные сроки, но не реже одного раза в три дня.

При механизированных формах учета материально ответственное

лицо в установленные сроки сдает в бухгалтерию приходные и расходные документы по реестру под расписку на втором его экземпляре, остающемся у него. Определение стоимости продуктов и товаров и полное техническое оформление товарного отчета производится на ЭВМ.

Бухгалтерский учет наличия и движения товаров, сырья и продуктов питания в кладовых ведут на счете 41 «Товары», субсчет 41.1 «Товары на складах».

Разница между учетной стоимостью и стоимостью приобретения продуктов и товаров при использовании в качестве учетной продажной цены отражается на счете 42 «Торговая наценка», субсчет 42.1 «Торговая наценка (скидка, накидка)».

Бухгалтерия ведет натурально-стоимостной учет продуктов и товаров по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) или количественно-суммовому методу на основании приходных, расходных документов и товарных отчетов материально ответственных лиц по учетным ценам (свободным отпускным, регулируемым розничным и свободным закупочным ценам с применением единой наценки или без применения единой наценки).

Поступление продуктов и товаров от поставщиков, за наличный расчет и через подотчетных лиц в кладовую по ценам приобретения отражается проводкой:

Д 41.1 «Товары на складах».

Д 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям».

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; 50 «Касса»; 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Торговые наценки по оприходованным товарам и продуктам показываются в обычном порядке: Д 41.1 К 42.

Оприходование продукции, изготовленной в собственном производстве, отражается бухгалтерской записью: Д 41.1 К 20 «Основное производство».

Отпуск продуктов в собственное производство фиксируется обратной проводкой: Д 20 К 41.1.

Отпуск товаров для реализации в буфеты влечет изменение на субсчетах счета 41:

Д 41.2 «Товары в розничной торговле» К 41.1 «Товары на складах».

Недостачи товаров, обнаруженные при инвентаризации, списываются в обычном порядке: Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К 41.1.

Особенности отражения операций по списанию потерь, тарных операций и других подробно рассмотрены в темах 2 и 7.

2. Продукты отпускаются на производство ежедневно в пределах потребности для изготовления намеченных к выпуску блюд и кулинарных изделий (на основании плана-меню) и с учетом имеющихся остатков продуктов от



прошлых получений. Заведующий производством составляет требование на продукты, которое утверждает руководитель (собственник) предприятия, предприниматель. Оно служит основанием на выписки накладной на отпуск сырья (продуктов) из кладовой. Дополнительный отпуск продуктов из кладовой на производство (кухню) в течение дня может производиться по дополнительному требованию. На небольших предприятиях, где отсутствуют склады, продукты поступают непосредственно на производство.

Поступившее в производство сырье находится под отчетом у заведующего производством и его заместителя или заведующих цехами (в крупных предприятиях общественного питания), которые несут материальную ответственность за их сохранность и рациональное использование.

Учет сырья в производстве ведется по продажным ценам в разрезе материально ответственных лиц в денежном выражении (по сумме), при этом никаких отклонений от норм в расходовании сырья не допускается. Списание реализованных готовых изделий производится по учетным ценам сырья. Учетные цены берутся из калькуляционных карточек, это обеспечивает списание стоимости израсходованного сырья по тем же ценам, по которым оно было отпущено на производство. Стоимость израсходованного сырья определяется по нормам вложения продуктов, зафиксированным в соответствующих рецептурах блюд, на фактическое количество проданных блюд и кулинарных изделий.

Для учета движения продуктов на производстве (кухне) используют цены приобретения с добавлением единой наценки. Рестораны и бары классов «люкс», «высший» и «первый» могут использовать в качестве учетных цен цены приобретения без добавления единой наценки при обслуживании различных контингентов потребителей.

На предприятиях общественного питания (в ресторанах, кафе и др.), реализующих в дневное время кухонную продукцию с добавлением более низкой единой наценки, а в вечернее время – более высокой наценки, начисляют две цены: для работы в дневное время с меньшим показателем наценки и в вечернее время – с большим показателем наценки.

Отпуск изделий кухни (блюд) потребителям производится по предъявлении кассовых чеков, талонов-абонементов (разовых талонов), платежных поручений, подтверждающих оплату этих изделий. Скомплектованные обеды отпускают по одному документу. Отпуск обедов работникам предприятий производится по меню-накладной в соответствии с табелем. В целях усиления контроля целесообразно раздачу организационно отделить от производства. В этом случае отпуск в раздаточные оформляют дневными заборными листами.

Кассовые чеки в момент приема их раздатчиками пищи от потребителей помещаются на наколке по видам блюд и в конце смены используются для

составления

( -12). На предприятиях, где кухня не отделена от раздачи и применяется самообслуживание с последующим расчетом с потребителем, где невозможно получить данные о реализации блюд в ассортименте, допускается составление

( -11).

Отпуск продукции из производства в буфеты и мелкорозничную сеть оформляется также заборными листами или накладными (при разовом отпуске), бланки которых регистрируются в специальном журнале и выдаются пронумерованными под расписку материально ответственного лица. В данных документах обычно указываются цена продажи (по ней изделия реализуются в буфете и других торговых точках) и учетная цена, по которой продукция списывается из подотчета заведующего производством.

По окончании рабочего дня (смены) определяют количество и стоимость отпущенной продукции по дневному заборному листу по ценам реализации (совпадающим с учетными ценами производства). Прописью всего за день фиксируется сумма по ценам реализации или розничная стоимость отпущенной продукции. Дневной заборный лист подписывают заведующий производством и лицо, получившее готовые изделия. Первые экземпляры дневных заборных листов (накладных) материально ответственные лица буфетов и другой сети при товарном отчете сдают в бухгалтерию предприятия (организации), а вторые экземпляры – заведующим производством при отчете о движении продуктов на кухне. Возврат нереализованной продукции из буфетов и мелкорозничной сети на производство (кухню) показывают в отдельной графе дневного заборного листа.

Руководителю (собственнику), предпринимателю или по его поручению работнику предприятия целесообразно проводить контрольные проверки соответствия фактического количества отпущенных изделий кухни в филиалы, раздаточные, буфеты и мелкорозничную сеть по количеству, записанному в дневных заборных листах (накладных). О проведенных проверках делается отметка в этих документах, а при обнаружении отклонений или злоупотреблений составляется акт для привлечения виновных лиц к ответственности.

Заведующий производством ежедневно составляет  
и сдает его в бухгалтерию под расписку на втором экземпляре, который остается у материально ответственного лица. Приходная часть отчета заполняется по данным документов на полученные в производство продукты из кладовой и от поставщиков, протаксированным по учетным ценам производства (кухни). В расходную часть записывают все данные об отпуске и реализации готовых изделий, определяемые по актам о реализации готовых изделий кухни за наличный расчет, дневным

заборным листам, меню, накладным на отпуск питания по безналичному расчету, актам о порче, накладным на возврат продуктов в кладовую и другим первичным расходным документам. В отчете о движении продуктов на кухне выделяется графа «Оборот по ценам фактической реализации и отпуска». Общая сумма по отчету по ценам фактической реализации должна соответствовать показателям реализации по кассовому аппарату. К отчету прилагаются план-меню и один экземпляр меню.

При наличии нескольких дневных заборных листов (накладных) на отпуск из кухни блюд и других изделий рекомендуется составлять опись дневных заборных листов или накладных с последующей записью в отчет о движении продуктов и тары на кухне общей суммы отпуска.

Сдачу готовых изделий из ( ) в кладовую (экспедицию) оформляют дневным заборным листом или накладной. Руководитель (собственник) предприятия самостоятельно решает вопрос о целесообразности наличия экспедиции. В кондитерских цехах стоимость коробок, израсходованных на упаковку, входит в стоимость изделий. Как правило, сдает готовые изделия в кладовую (экспедицию) заведующий цехом (собственник) или его заместитель в присутствии бригадира (мастера) бригады, изготовившей данную партию изделий. При приеме и сдаче изделий проверяют количество и вес в целом всей партии и вес отдельных изделий (выборочно), реализуемых штучно. Готовые изделия возвращают для замены и переработки только через кладовую (экспедицию) по письменному разрешению директора (собственника), принимающего и бухгалтера предприятия и оформляют приемную накладную. Во всех документах на прием и передачу кондитерской продукции должно быть указано полное и точное наименование изделий, а по штучным – и вес одного изделия, цена одной штуки (килограмма) изделия, конечный срок реализации и т.д.

Списание сырья, израсходованного на изготовление кондитерских изделий, производится по фактическим затратам, но не выше установленных норм. Для выявления отклонений фактического расхода сырья (продуктов) от установленных норм на фактически изготовленные и отпущенные изделия в бухгалтерии предприятия составляют контрольный расчет. Расчет составляется в целом на межинвентаризационный период и служит основанием для заполнения графы 25 отчета о движении продуктов в производстве.

Учет продуктов в цехах по производству полуфабрикатов на предприятиях общественного питания (мясных, рыбных, овощных и др.) целесообразно вести по материально ответственным лицам (бригадам), наименованиям, сортам (категориям), количеству, цене, сумме. Этот учет должен обеспечить контроль за выходом полуфабрикатов по видам и количеству



полуфабрикатов – по наименованию и количеству, учетной цене и сумме (натурально-стоимостной учет).

Для того чтобы получить себестоимость выпущенной продукции, необходимо к стоимости затраченных продуктов прибавить сумму издержек обращения, относящихся к выпущенной продукции. Издержки обращения и производства (без стоимости сырьевого набора блюд) учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Полученную себестоимость доводят до продажной цены путем соответствующей наценки.

3. На счете 90 «Продажи» отражается сумма товарооборота за отчетный период и выявляется валовой доход столовых, ресторанов, кафе и т.д. При учете продуктов по покупным ценам предприятие само устанавливает цену продажи продукции. В этом случае валовой доход определяется как разница между суммами реализованного товара по продажным ценам и приобретенного по покупным ценам.

По дебету субсчета 90.2 «Себестоимость продаж» учитывается покупная стоимость продовольственных товаров (сырья), израсходованных на приготовление проданной и отпущенной продукции, а также покупная стоимость реализованных товаров, не подвергшихся кулинарной обработке. Издержки, учтенные на счете 44, приходящиеся на проданные товары, списываются в дебет субсчета 90-2. Также списывается соответствующая сумма НДС – в дебет субсчета 90-3 «Налог на добавленную стоимость».

Согласно ст.168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется. При реализации товаров за наличный расчет организациями розничной торговли и общественного питания требования по оформлению расчетных документов и выставления в течение пяти дней счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

На субсчете 90.1 «Выручка» по кредиту фиксируется продажная стоимость реализованной и отпущенной продукции и покупных товаров.

Списание сырья, израсходованного на реализованную продукцию, отражается проводкой:

Д 90.2 «Себестоимость продаж» К 20 «Основное производство».

Реализованные продукты и товары в буфете списываются с учета на реализацию:

Д 90.2 К 41.2 «Товары в розничной торговле».

Поступление средств за реализованные товары отражается в обычном порядке:

Д 50 «Касса», 51 «Расчетные счета».

К 90.1 «Выручка».

Начисление НДС и списание издержек, относящихся к проданным товарам:

Д 90. 2 «Себестоимость продаж», Д 90. 3 «НДС».

К 68 «Расчеты по налогам и сборам».

К 44 «Расходы на продажу».

На субсчете 90.9 выявляется финансовый результат от продажи в конце отчетного месяца (доход):

Д 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

К 99 «Прибыли и убытки».

При учете товаров по продажным ценам по кредиту счета 42 «Торговая наценка» учитываются суммы торговых надбавок на продукты питания и товары, находящиеся в кладовых, буфетах, на кухне, а также суммы наценок, прибавляемые в установленном размере к стоимости кухонной и буфетной продукции по продажным ценам. Суммы скидок (накидок), относящиеся к реализованным товарам, сторнируются по кредиту счета 42 и дебету счета 90 «Продажи». Относящиеся к нереализованным товарам суммы скидок (накидок) уточняются на основании инвентаризационных описей путем определения полагающейся скидки (накидки) на товары в соответствии с установленными размерами.

При учете товаров по продажным ценам валовой доход называется реализованным наложением, он образуется после реализации товаров. При исключении из валового дохода издержек обращения (счет 44) имеет место доход от реализованных товаров.

Продукцию собственного производства реализуют через обеденные залы как за наличный расчет с оплатой через кассу, так и по безналичному расчету. Выручку от реализации продукции за наличный расчет по показаниям счетчиков контрольно-кассовых машин сверяют с документами производства: актами о реализации (продаже) и отпуске изделий кухни, заборными листами, справками о реализации изделий кухни за наличный расчет.

Торговые наценки (скидки), относящиеся к реализованным товарам, при их стоимостном учете определяются расчетным путем. На практике существует несколько способов таких расчетов. Наиболее распространенным является способ расчета по

Особенность определения среднего процента наценок (скидок) вытекает прежде всего из специфики формулы товарного баланса в общественном питании, который включает показатели реализации продукции, а также остатки продуктов и товаров на конец месяца по трем подразделениям: в кладовой (субсчет 41-1 «Товары на складах»), на производстве (счет 20

«Основное производство») и в буфетах (субсчет 41-2 «Товары в розничной торговле»).

Средний процент (СП) реализованного наложения можно определить с помощью следующей формулы:

$$\text{СП} = \frac{\text{сальдо сч. 42 на начало месяца} + \text{кредитовый оборот сч. 42 за месяц} - \text{дебетовый оборот за месяц сч. 42 (проч. выbyt.)}}{\text{товарооборот за месяц (кред. об. сч. 90.1)} + \text{ост. товара (дебет сч. 41.1)} + \text{ост. товара (дебет сч. 20)} + \text{ост. товара (дебет сч. 42.2)}} \times 100.$$

Пользуясь средним процентом, можно определить, сколько торговых скидок и наценок приходится на реализованную продукцию. Для этого используют формулы расчета валового дохода:

$$В = \text{ср. проц.} \times \text{РП} : 100,$$

где В – валовой доход;

РП – реализованная продукция.

Сумму торговых скидок и наценок, относящихся к нереализованным продуктам и товарам, определяют вычитанием из суммы предварительного сальдо по счету 42 «Торговая наценка» суммы торговых скидок и наценок, относящихся к реализованным товарам и готовой продукции. Более точно объем валового дохода можно определить по фактическим остаткам продуктов, товаров и кулинарных изделий, используя данные инвентаризационных описей. Применение этого способа определения реализованных торговых наценок и скидок затруднительно в связи с необходимостью проведения инвентаризации на отчетную дату.

4.           выполняют те же функции, что и предприятия розничной торговли. Они реализуют продукцию кухни, кулинарные изделия и покупные товары непосредственно покупателям за наличный расчет.

Выручка за проданные товары и изделия кухни ежедневно сдается в кассу предприятия общественного питания. На сданную выручку буфетчику выдается квитанция приходного кассового ордера за подписью кассира и бухгалтера.

В установленные сроки (не реже одного раза в пять дней) буфетчик представляет в бухгалтерию предприятия общественного питания товарный отчет со всеми приходными и расходными документами. Товарный отчет составляют в двух экземплярах (собственник магазина-кулинарии, буфета, киоска и др. – в одном, для себя). Первый экземпляр с приложенными к нему документами передается в бухгалтерию под расписку, а второй экземпляр, остается у материально ответственного лица (бригадира). При проверке отчетов бухгалтерией обязательно производится встречная сверка

приходно-расходных операций с документами кладовой, кухни и кассы за каждый день в отдельности. О внесенных исправлениях бухгалтерия сообщает буфетчику и берет от него письменное подтверждение правильности этих исправлений. Приходно-расходные документы собственника магазина-кулинарии, буфета, киоска хранятся у собственника и предъявляются государственным контролирующим органам по их требованию.

Товары и изделия кухни, находящиеся в буфетах и мелкорозничной сети, учитывают суммарно по цене приобретения с добавлением единого показателя наценок на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле». В магазинах кулинарии учет указанных изделий ведется аналогично.

Поступление товаров из кладовой и готовых изделий из производства отражается:

Д 41.2 «Товары в розничной торговле».

К 41.1 «Товары на складах».

К 20 «Основное производство».

Оприходование выручки и списание реализованных продуктов и товаров, начисление НДС и т.д. производятся в обычном порядке и влекут за собой следующие изменения на счетах:

Д 50 «Касса».

К 90.1 «Выручка».

Д 90.2 «Себестоимость продаж», 3 «НДС», 5 «Налог с продаж».

К 68 «Расчеты по налогам и сборам».

К 41.2 «Товары в розничной торговле».

Аналитический учет товаров в буфете ведется по каждому материально ответственному лицу.

Работникам мелкорозничной сети (тележек, лотков и т.д.), так же как и буфетов, товары из кладовых предприятий общественного питания выдают по расходно-приходным накладным, а продукцию кухни – по дневным заборным листам. И накладные и дневные заборные листы выписывают в двух экземплярах, один из которых передают лицу, получившему товар, а второй остается у материально ответственного лица, выдавшего товар. Продавцы мелкорозничной торговли, получившие товар, по окончании рабочего дня сдают выручку за проданные товары в кассу предприятия общественного питания, нереализованные товары возвращают в кладовую, а изделия кухни – в производство. Об этом делается отметка в накладной и дневной заборной карте.

К дневному заборному листу и расходно-приходной накладной продавцы прикладывают квитанции приходных кассовых ордеров на сдачу выручки и передают эти документы в бухгалтерию. Товарных отчетов работники мелкорозничной торговли, как правило, не составляют.



..: 4, 5.

## ТЕМА 6

### МЕТОДИКА СИНТЕТИЧЕСКОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ (ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ) НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ И ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

#### Основные вопросы темы

1. Основные принципы и задачи, нормативное регулирование бухгалтерского учета издержек обращения.
2. Организация учета по элементам затрат.
3. Организация учета по статьям расходов.
4. Методика синтетического учета издержек обращения.

1. Коммерческая деятельность может быть успешной лишь при условии рационального расходования средств на ее осуществление. От того, насколько показательно и прозрачно будет составлен отчет о затратах предприятия, зависит оптимальность принимаемых управленческих решений, с одной стороны, и снижение затрат на санкции со стороны контролирующих органов – с другой.

Под  понимают затраты материальных, денежных и трудовых ресурсов, связанные с процессом обращения товаров, т.е. с движением товаров от производителя к потребителю. Это расходы, производимые торговыми предприятиями в процессе осуществления своей деятельности . Анализ издержек обращения крайне важен для успешной работы предприятий торговли в рыночных условиях, так как позволяет определить эффективность расходов, дает информацию для оптимизации будущих затрат, ценовой политики и планирования реального уровня прибыли, а также подбора ассортимента, поиска новых партнеров и рынков сбыта.

Среди основных принципов организации учета затрат можно выделить следующие:

- документирование (полное отражение в учете всех хозяйственных операций; на себестоимость продукции относятся только документально подтвержденные расходы);
- неизменность принятой методологии в течение года;
- регламентация состава себестоимости продукции (в целях налогообложения в себестоимость включаются только виды расходов, предусмотренные гл. 25 НК РФ);
- согласование с плановыми и нормативными показателями (в целях налогообложения затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов).

Основными задачами бухгалтерского учета издержек обращения и производства предприятий торговли являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических расходов;
- соответствие учетной информации целям управления, правильному исчислению налогов;
- контроль за экономным и эффективным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Учет издержек обращения регламентирован:

- в целях бухгалтерского учета – ПБУ 10/99 «Расходы организации» (Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н);
- в целях налогообложения – гл. 25 НК РФ.

Согласно ПБУ 10/99 признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). В зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности организации они подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы (операционные расходы, внереализационные расходы и чрезвычайные расходы). Прочие расходы будут рассмотрены нами в теме 8.

Согласно ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные налогоплательщиком. Налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных ст. 270 НК РФ).

НК РФ предусматривает подразделение расходов в зависимости от характера и условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Расходы по обычным видам деятельности торгового предприятия, в частности, включают в себя расходы, связанные с приобретением и продажей товаров (издержки обращения). Величина расходов (оплаты или кредиторской задолженности) определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и ее контрагентом (с учетом всех скидок (накидок)). Величина оплаты увеличивается (или уменьшается) при условии возникновения суммовых разниц. Если она не может быть установлена исходя из договорных условий, в качестве расхода принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование аналогичных активов.

в зависимости от преследуемых целей может представлять собой группировку по элементам, статьям; по отношению к товарообороту (переменные, постоянные); по способу отнесения на затраты отдельных товарных групп и структурных подразделений (центрам ответственности); по бухгалтерскому принципу (накладные, общеторговые); по степени участия затрат в торговых процессах (оперативные, управленческие и пр.); по периодам; по влиянию на налогооблагаемую прибыль и др.

2. Согласно ПБУ 10/99 при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим -

:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Аналогичны требования к группировке расходов, связанных с производством и реализацией, в НК РФ с той лишь разницей, что в налоговом учете не предусматривается выделение в самостоятельную категорию расходов на социальное страхование и обеспечение, так как налоговое ведомство не интересуется такие понятия, как воспроизводство рабочей силы и социальные гарантии, т.е. существенный элемент производственной экономики.

Сгруппированные по элементам затраты отражают в разд. 6 приложения к бухгалтерскому балансу годовой бухгалтерской отчетности (ф. 5) в соответствии с Приказом Минфина России от 13 января 2000 г. № 4н «О формах бухгалтерской отчетности».

В бухгалтерском учете на себестоимость относятся в полном объеме все затраты предприятия производственного характера, в том числе и корректируемые затраты. Для целей налогообложения последние принимаются в пределах законодательно установленных норм. Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются отдельно как расходы будущих периодов (счет 97) и подлежат отнесению на издержки производства или обращения в течение срока, к которому они относятся (например: затраты по неравномерно производимому ремонту основных средств (при отсутствии резервов); арендная плата; расходы по подписке на периодические издания для служебного пользования, по оплате услуг связи и т.п.). В целях равномерного отражения предстоящих расходов в издержках обращения и производства отчетного периода предприятия торговли могут создавать резервы предстоящих расходов (счет 96),

например: на предстоящую оплату отпусков работникам; на оплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год, на ремонт основных средств.

Не относятся на затраты расходы капитального характера (соответствующие затраты включаются в издержки посредством начисления амортизации) и расходы, не связанные с торговой (производственной) деятельностью.

Согласно ст. 254 НК РФ стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ, а также оплаченной стоимости возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации), включая комиссионные вознаграждения посредникам, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку, хранение и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей. К материальным расходам также приравниваются потери от недостачи и (или) порчи товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы, установленные ст. 264 НК РФ:

- на ремонт основных средств;
- на страхование имущества;
- суммы налогов и сборов, начисленные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах (кроме сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю товаров – НДС, акцизы, налог с продаж и т.п. (если иное не предусмотрено НК РФ); суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду и др.);
- расходы на сертификацию продукции и услуг;
- на замену бракованных печатных изданий, потерявших товарный вид в процессе перевозки, и суммы недостач периодических изданий в упаковках,  $7\%$  ; потери печатной (в том числе книжной) продукции, утратившей вид или морально устаревшей (  $10\%$  ), а также расходы на утилизацию этой продукции;
- суммы комиссионных сборов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);
- расходы по гарантийному ремонту, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы (  $\quad$  рассчитывается как доля соответствующих расходов в объеме выручки за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров за отчетный период);

- расходы на оплату услуг по охране имущества, включая расходы на содержание собственной службы безопасности (за исключением расходов на экипировку, приобретение специальных средств защиты);
- расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, предусмотренные законодательством РФ;
- расходы на содержание служебного автотранспорта, на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей в \_\_\_\_\_ ;
- на командировки, в том числе суточные, и полевое довольствие \_\_\_\_\_ ;
- расходы на нотариальное оформление ( \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_ );
- представительские расходы \_\_\_\_\_ 4% персонала за налоговый период;
- расходы по набору работников; подготовке и переподготовке кадров с учетом условий п. 3 ст. 264 НК РФ;
- расходы на маркетинговые исследования и рекламу;
- потери от брака;
- расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы;
- расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующей труд инвалидов, в виде средств, направленных на цели их социальной защиты (в случае, если от общего числа работников \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_ 50% и \_\_\_\_\_ 25%);
- арендные платежи, а также платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, а также сделки с указанными объектами;
- расходы по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации;
- взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ;
- другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

3. Правила учета затрат торговых предприятий в разрезе \_\_\_\_\_ и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) установлены «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания». Согласно этому документу в состав издержек обращения и производства включаются расходы пред-

приятый торговли, возникающие в процессе движения товаров до потребителей, а также расходы, связанные с выпуском и реализацией продукции собственного производства и продажей покупных товаров в предприятиях общественного питания, т.е. в издержки предприятий общественного питания включают также затраты производства блюд и организации потребления.

В соответствии с «Методическими рекомендациями» в целях планирования, учета и отчетности издержек обращения и производства предприятиям торговли рекомендуется применять следующую номенклатуру статей:

- (затраты по статье относятся к элементу «Материальные затраты»).

Статья включает помимо оплаты транспортных услуг за перевозки товаров: оплату услуг по погрузке-выгрузке товаров и экспедиционных операций; стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств; плату за временное хранение грузов на станциях (в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами), а также плату за специальное обслуживание подъездных путей и складов. Расходы, связанные с доставкой товаров и продуктов транспортом и персоналом предприятия торговли, включаются в соответствующие статьи издержек обращения и производства (расходы на оплату труда, амортизация основных средств и др.).

Торговым предприятиям при осуществлении закупок товаров самостоятельно разрешается при исчислении покупной стоимости поступающих товаров включать в нее расходы по закупке и транспортировке (согласно ПБУ 1/98 обязательно закрепление избранного варианта в учетной политике);

- (элемент «Затраты на оплату труда»).

В соответствии со ст. 255 НК РФ помимо оплаты труда в соответствии с принятыми в организации формами и системами заработной платы эта статья включает: начисления стимулирующего характера, компенсирующие выплаты (связанные с режимом работы и условиями труда, производимые в соответствии с законодательством РФ); стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания, жилья (либо суммы компенсации за их непредоставление), предметов (включая форменную одежду), остающихся в личном постоянном пользовании (сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам); расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, а также на оплату проезда к месту использования отпуска (на территории РФ) и обратно в порядке, предусмотренном законодательством РФ; доплату несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, а также расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка; компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении; начисления в связи с сокращением численности или штата работников; единовременные вознаграж-

дения за выслугу лет в соответствии с законодательством РФ; начисления по основному месту работы работникам организации во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров в случаях, предусмотренных законодательством РФ; расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение ими работ по договорам гражданско-правового характера, за исключением оплаты труда по договорам, заключенным с индивидуальными предпринимателями; суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ (в случае: долгосрочного страхования жизни – если договор заключен на срок не менее пяти лет и в течение этого срока не предусматривает страховых выплат; пенсионного страхования, обеспечения – если договор предусматривает выплату пенсий только при достижении пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на установление государственной пенсии; договоров добровольного личного страхования работников: предусматривающих оплату страховщиками медицинских расходов работников – если договор заключен на срок не менее одного года (включаются взносы в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда); заключаемых исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты лицом нетрудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей – взносы включаются в состав расходов в размере, не превышающем 10 тыс. рублей в год на одного застрахованного работника).

Совокупная сумма платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% суммы расходов на оплату труда; другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда (за исключением расходов, финансируемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, и других целевых поступлений).

При определении налоговой базы торговыми предприятиями не учитываются следующие расходы:

- на любые виды вознаграждений, предоставляемых помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);
- в виде премий за счет средств специального назначения или целевых поступлений;

- в виде сумм материальной помощи работникам;
- на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков;
- в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящих на пенсию ветеранов труда;
- доходов по акциям или вкладам трудового коллектива;
- на оплату проезда к месту работы или обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, не связанным с технологией производства, – в случае, если эти расходы не предусмотрены трудовыми контрактами;
- на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам товаров (работ, услуг) работникам (в том числе продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания);
- на оплату путевок на лечение или отдых, посещение культурно-зрелищных, спортивных и других мероприятий, на оплату товаров для личного потребления работников;
- другие виды выплат, не связанные непосредственно с оплатой труда;
- (элемент «Отчисления на социальные нужды»). Отражаются обязательные отчисления по единому социальному налогу, которые производятся от расходов на оплату труда работников, включаемых в издержки обращения и производства по статье «Расходы на оплату труда» в соответствии с установленным законодательством порядком;
- (элемент «Прочие затраты»). Статья включает плату за текущую аренду торгово-складских зданий, строений и помещений, сооружений, оборудования и т.п. объектов; расходы на коммунальные услуги (в том числе стоимость дополнительного расхода электроэнергии), уборку мусора; стоимость предметов и средств ухода за помещениями; расходы на проверку и клеймение измерительных приборов; пожарную и сторожевую охрану, выполняемую сторонними организациями, а также на содержание сигнализационных устройств, проведение противопожарных мероприятий; расходы на обслуживание соответствующего оборудования сторонними организациями;
- (элемент «Амортизация»). Отражаются амортизационные отчисления на полное восстановление как по собственным, так и по долгосрочно арендованным основным средствам (начисленные исходя из их балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм отчислений, включая суммы, исчисленные с применением механизма ускоренной амортизации активной



части средств, производимой в соответствии с законодательством). На статье отражают также сумму прироста индексированной величины амортизационных отчислений и амортизационные отчисления от стоимости основных средств, предоставляемых бесплатно предприятиям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы, а также медицинским учреждениям для организации медпунктов непосредственно на территории предприятия торговли;

- (затраты по статье относятся к элементу «Материальные затраты», в целях налогообложения к прочим затратам). Отражаются расходы на проведение всех видов ремонтов (в том числе расходы по ремонту арендованных основных средств, если это предусмотрено в договоре аренды), а также ежемесячные отчисления в резерв расходов на ремонт основных средств, а также в ремонтный фонд. Последний создается для значительных объемов ремонта исходя из балансовой стоимости основных производственных средств и норматива отчислений, утверждаемого предприятием торговли на пять лет.

В целях налогового учета предельная сумма резерва предстоящих расходов на ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года;

- (элемент «Прочие затраты»). Включает помимо износа указанных объектов: потери от боя посуды и повреждения приборов в пределах норм, утвержденных в установленном порядке; плату прачечным, ремонтным мастерским и другим предприятиям за стирку, дезинфекцию, починку белья, одежды, обуви и санпринадлежностей; стоимость материалов, израсходованных на стирку и починку указанных объектов; расходы на ремонт инструментов и инвентаря;
- (затраты по статье относятся к элементу «Материальные затраты»);
- (затраты по статье относятся к элементу «Материальные затраты»). Относят фактическую стоимость материалов, потребленных при подработке, сортировке, фасовке и упаковке товаров, плату за услуги сторонних организаций по фасовке и упаковке; расходы на содержание холодильного оборудования, на дезинфекцию, дератизацию и другие расходы, связанные с хранением;
- (элемент «Прочие затраты»). В целях налогообложения относятся расходы в сумме фактических затрат на рекламу товаров, товарного знака и знака обслуживания, включая затраты

на участие в выставках, ярмарках, а также затраты (в размере до 1% выручки от реализации) на призы во время рекламных кампаний и иные виды рекламы;

- (элемент «Прочие затраты»). На статью относятся проценты за коммерческий кредит, т.е. проценты, уплачиваемые за предоставление отсрочки платежа по поставленным товарам, включая оформленные в качестве долговых обязательств, например, с использованием векселей.

Согласно п. 11 ПБУ 10/99 проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование средств, относятся к операционным расходам, т.е. не включаются в издержки обращения.

Согласно ст. 265 НК РФ проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида, в целях налогообложения отражаются в составе внереализационных расходов (при условии, что размер начисленных процентов существенно (более чем на 20%) не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях. При отсутствии последних предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза – при оформлении обязательства в рублях, и на 15% – по кредитам в иностранной валюте);

- (затраты по статье относятся к элементу «Материальные затраты»). Отражаются потери при перевозках, хранении и продаже в пределах норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке (Комитетом РФ по торговле). Возможно также ежемесячное начисление резерва на списание естественной убыли товаров в пределах действующих норм (нормируемых отходов, образующихся при подготовке к розничной продаже колбас, мяскопченостей и рыбы чистой массой (весом); потерь от зачистки сливочного масла, крошения карамели обсыпной и сахара-рафинада);
- (относятся к элементу «Материальные затраты»). Отражаются: износ и расходы на ремонт тары-оборудования; амортизация оборотной тары, возмещенная поставщикам в соответствии с условиями поставки; стоимость списанной тары; расходы на транспортировку порожней тары при возврате ее поставщикам или сдаче тарособирающим организациям; расходы на очистку и обработку тары; разница в ценах на тару между приемными – при оприходовании и сдаточными – при возврате порожней и другие расходы на тару;

- . Расходы, подлежащие включению в состав издержек, но не относящиеся к ранее перечисленным статьям (например, расходы по ведению кассового хозяйства; по обслуживанию посетителей в предприятиях общественного питания: на содержание оркестров по договорам с учреждениями сферы культуры и искусства; стоимость приборов одноразового пользования и т.п.).

отражает специфические особенности хозяйственной деятельности этой отрасли торговли. Производство продукции, продажа кухонных изделий и покупных товаров, организация их потребления связаны с затратами общественного труда. Эти затраты, выраженные в денежной форме, представляют собой издержки общественного питания. Номенклатура последних отличается от издержек обращения оптовых и розничных предприятий также наличием статей расходов, имеющих значительный удельный вес в затратах предприятий общественного питания (например, статей «Износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других предметов», «Расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд»). Остальные статьи расходов имеют отличия по содержанию и удельному весу, обусловленные особенностями функций, выполняемых предприятиями общественного питания.

Каждое предприятие самостоятельно устанавливает для себя перечень статей затрат (ориентируясь на вышеприведенный перечень) и организацию аналитического учета. Это могут быть многографные карты или ведомости, где каждой отдельной статье отводится специальная графа, а в итоговой графе показывается общая сумма издержек, которая должна быть равна данным синтетического учета. Учет в ведомостях может вестись отдельно по структурным подразделениям, а внутри них – по статьям издержек или наоборот.

4. Основанием для отражения в учете произведенных расходов являются такие первичные документы, как таблицы учета использования рабочего времени, счета поставщиков, требования, справки бухгалтерии и ведомости по начислению амортизации основных средств и нематериальных активов, акты о выполнении работ сторонними организациями.

Синтетический учет издержек обращения ведут на активном счете 44 «  
». По дебету счета накапливаются суммы соответствующих произведенных организацией расходов, которые ежемесячно полностью или частично списываются в дебет счета 90 «Продажи». Для разделения издержек по их влиянию на налогооблагаемую прибыль к счету «Расходы на продажу» могут быть открыты два субсчета: «Расходы, участвующие в уменьшении налогооблагаемой прибыли» и «Расходы, не участвующие в уменьшении налогооблагаемой прибыли». Последние соответст-

венно прибавляют к размеру прибыли до налогообложения для расчета налога на прибыль от полученной суммы.

В процессе «собирания» издержек обращения по дебету счета 44 с этим счетом корреспондируют различные счета в зависимости от источника расходов и затрат:

02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» – начисляется износ по ОС и НМА;

10 «Материалы» – списываются материалы, израсходованные, например, при хранении товара, для ухода за помещениями, при ремонте хозяйственным способом и т.п.;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – получен счет за услуги производственного характера (по охране объектов, по осуществлению транспортировки; за коммунальные, информационные, консультативные и прочие услуги и т.д.); начислена арендная плата арендодателю; отражены расходы по оплате процентов за рассрочку платежа;

68 «Расчеты по налогам и сборам» – начисляются налоги и отчисления, относящиеся на издержки обращения;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начисляется заработная плата сотрудникам предприятия торговли и общественного питания;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – начисление единого социального налога на оплату труда и выплаты, относящиеся на издержки обращения;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – списываются командировочные, представительские расходы, отнесенные к производственным, по авансовым отчетам сотрудников;

94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – списана недостача товаров в пределах норм естественной убыли;

96 «Резервы предстоящих расходов» – образование резервов на оплату отпусков, ремонт;

97 «Расходы будущих периодов» – отнесение данных расходов к расходам отчетного периода при его наступлении;

и другие.

Данные расходы помимо счета 90 «Продажи» могут быть списаны как недостающие – дебетуется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а также при чрезвычайных обстоятельствах отнесены на счет 99 «Прибыли и убытки».

Для выявления финансового результата от реализации товаров как основного вида деятельности на предприятиях торговли определяют сумму издержек, относящихся к реализованным товарам. Эта сумма возмещается

размером валовой прибыли. В соответствии с ПБУ 10/99 организации торговли имеют право выбрать один из двух вариантов списания коммерческих расходов:

1. Полностью в текущем отчетном периоде.
2. Пропорционально стоимости реализованных товаров.

Группировка затрат в зависимости от способа их отнесения на издержки отдельных товарных групп и структурных подразделений организаций называется *классификацией*. Она выделяет прямые и косвенные расходы. Причем если для целей управленческого учета такое разделение расходов осуществляется на предприятии самостоятельно исходя из сложившихся условий, то в целях налогообложения необходимо руководствоваться ст. 320 НК РФ. При этом к прямым расходам относятся стоимость покупных товаров, реализованных в данном периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика-покупателя товаров, в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров. Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов (определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ), осуществляемые в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Как и в целях налогообложения, в бухгалтерском учете в издержки на остаток товаров включают лишь расходы, связанные с их приобретением (доставкой), и не включают расходы по их реализации, так как товары еще не проданы. Распределению подлежат только транспортные расходы, другие затраты, в силу их незначительности, не выделяются и в полной сумме списываются через счет реализации на финансовые результаты.

Для обоснованного и правомерного отнесения затрат организации на транспортные услуги по перевозке грузов на себестоимость продаж необходимы следующие первичные документы: договор перевозки грузов; акт сдачи-приемки оказанных услуг; счет на оплату оказанных услуг; товарно-транспортные накладные на перевозку грузов, принадлежащих организации, счета-фактуры, выставленные подрядчиком на организацию согласно требованиям НК РФ.

Издержки распределяются следующим образом:

- 1) суммируются транспортные расходы на начало месяца и произведенные за отчетный месяц;
- 2) суммируются стоимость товаров, реализованных в течение месяца, и остаток товаров на конец месяца;
- 3) исчисляется средний процент указанных издержек к общей стоимости реализованных и нереализованных товаров (пункт 1 / пункт 2);

4) полученный средний процент умножается на стоимость нереализованных товаров, и находится сумма транспортных расходов по этим товарам. Остальная часть расходов относится к проданным товарам и списывается на продажу.

Таким образом, издержки, приходящиеся на реализованные товары, составят разницу между общей суммой издержек за месяц с начальным остатком и издержками, относящимися к остатку товара на конец месяца.

Сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток не реализованных на конец отчетного периода товаров в торговых, снабженческих и иных посреднических организациях, учитывается на счете 44 «Расходы на продажу» (сальдо счета) и включается в статью баланса «Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)», что в сумме с сальдо счета «Товары» формирует фактическую себестоимость остатка товарных запасов. Сальдо счета «Расходы на продажу», как и сальдо счета «Расходы будущих периодов», включается в состав активов, подлежащих обложению налогом на имущество организации.

На предприятиях общественного питания показатель «товарные запасы» охватывает запасы сырья, товаров, полуфабрикатов, готовой продукции, находящихся во всех подразделениях. Эти предприятия относят издержки обращения на остаток товаров по статье баланса «Готовая продукция и товары для перепродажи». Особенностью учета является то, что стоимость израсходованного сырья и продуктов учитывается обособленно от издержек производства и списывается со счета 20 «Основное производство» сразу в дебет счета 90 «Продажи». Все остальные издержки производства и обращения, входящие в состав затрат предприятий общественного питания, учитываются на одном синтетическом счете 44 «Расходы на продажу», что не дает возможности по данным учета установить отдельно размер издержек производства и издержек обращения.

∴ 2, 5–7.

## **ТЕМА 7**

### **ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИЙ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ ИХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

#### **Основные вопросы темы**

1. Нормативное регулирование проведения инвентаризаций.
2. Организация проведения инвентаризаций.
3. Отражение в учете результатов инвентаризации.

1. Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обя-

зательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

– способ проверки соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета.

В настоящее время к \_\_\_\_\_, регулирующим проведение инвентаризаций, относятся:

ФЗ от 21 ноября 1996 г. № 129 «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп.);

«Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации» (Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н);

«Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (Приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49);

постановление Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

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

Проведение инвентаризации \_\_\_\_\_ :

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- 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.

При коллективной материальной ответственности инвентаризации проводятся при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива более 50% его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Основу любой инвентаризации составляет полная или выборочная проверка фактического наличия материальных ценностей, имущественных прав и обязательств. Различают два вида проверок: натуральную и документальную.

( ) состоит в непосредственном наблюдении объектов и определении их количества путем подсчета, взвешивания, обмера. Натуральной проверке подвергаются основные средства, материально-производственные запасы, наличные денежные средства и бланки документов строгой отчетности.

При наличии в организации имущественных прав (нематериальных активов, расходов будущих периодов, дебиторской задолженности и др.) и финансовых обязательств подтверждается непосредственно документами.

Инвентаризацию продуктов (сырья) и готовых изделий как основного производства (кухни), так и самостоятельных цехов (кондитерского, полуфабрикатов и др.) рекомендуется проводить (кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно) в следующие сроки: в кладовых – не реже одного раза в квартал; на кухнях и в производственных цехах – не реже одного раза в месяц; в буфетах – не реже двух раз в квартал. Тара, находящаяся на предприятиях общественного питания, инвентаризируется одновременно с сырьем, продуктами и готовыми изделиями. Одновременно с инвентаризацией товарно-материальных ценностей на предприятиях общественного питания, как правило, целесообразно проводить инвентаризацию этих ценностей в филиалах данного предприятия и в прикрепленной к нему мелкорозничной сети (палатках, киосках, ларьках, лотках).

2. Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая , в которую включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты. В ее состав могут входить представители службы внутреннего аудита, а также независимые аудиторы. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии в виде приказа, постановления или распоряжения (форма ИНВ-22) регистрируют в

(форма ИНВ-23). Приказ (постановление, распоряжение) является письменным заданием, конкретизирующим содержание,



объем, порядок и сроки проведения инвентаризации проверяемого объекта. После подписания руководителем документ вручается председателю инвентаризационной комиссии.

До начала проверки материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все приходные и расходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «\_\_\_\_\_» (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках товаров и тары, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации. Руководитель организации в свою очередь должен создать все необходимые для этого условия (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой и т.п.).

Фактическое наличие товаров и тары при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров 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 перевески) данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

Основной формой первичной документации для учета результатов натуральной инвентаризации является \_\_\_\_\_, документальной – \_\_\_\_\_ . На товары, находящиеся на ответст-

венном хранении или полученные для переработки, составляются отдельные описи.

Методические рекомендации предусматривают специальный

- инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом (чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток);
- наименования ценностей, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете; на каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения эти ценности показаны;
- исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей (исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами);
- в описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах 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 подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

Для оформления инвентаризации необходимо применять

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия помещений, где проводилась инвентаризация. Результаты оформляются

стрируются в

(форма ИНВ-25).

(форма ИНВ-24) и регистрируются в

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться материальных ценностей в местах их хранения и переработки. Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

Необходимо помнить, что отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными, а также что проверка фактического наличия материальных ценностей производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Товары заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

При хранении товаров в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение до окончания инвентаризации не допускается. Если инвентаризация проводится в течение нескольких дней, помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе членов комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе комиссии (в обеденный перерыв, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Для учета фактического наличия товаров и тары на складах в период проведения инвентаризации в тех случаях, когда по условиям организации деятельности инвентаризационная комиссия не имеет возможности в течение одного дня произвести подсчет материальных ценностей и записать их в инвентаризационную опись, применяется (форма № ИНВ-2), который заполняется в одном экземпляре ответственными лицами инвентаризационной комиссии и хранится вместе с пересчитанными товарно-материальными ценностями по месту их нахождения. Данные формы № ИНВ-2 используются для дальнейшего заполнения инвентаризационной описи.

Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эти товары заносятся в отдельную опись под наименованием «

». В 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 (по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «

» (по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации). В расходных документах соответственно делается отметка.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей, находящихся в пути, отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности (наличия надлежаще оформленных документов) числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами.

Отдельно составляются описи на товары, находящиеся в пути, – « (форма № ИНВ-6)», а также на товары отгруженные, не оплаченные в срок покупателями, – « (форма № ИНВ-4)».

В описях формы № ИНВ-6 по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета. В описях формы № ИНВ-4 по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование товаров, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Товары, хранящиеся на складах других организаций, заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов. В описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

Тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.).

На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи.

Для отражения результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей, по которым выявлены отклонения от данных учета, бухгалтером организации составляется \_\_\_\_\_ (форма № ИНВ-19), один экземпляр которой остается в бухгалтерии, а второй передается материально ответственному лицу. На ценности, не принадлежащие, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении или арендованные; полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

На основании данных сличительных ведомостей издается приказ руководителя, в котором указывается, какой результат выявлен при инвентаризации, а также определяются мероприятия по ликвидации ее последствий.

3. Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета учитываются в следующем порядке:

- \_\_\_\_\_, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается на издержки производства и обращения. При этом нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостатков. Убыль определяется после зачета недостатков ценностей излишками по пересортице. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм;
- недостатки материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча \_\_\_\_\_ относятся на виновных лиц. В случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, соответствующие убытки списываются на финансовые результаты организации (подп. «б» п. 3 ст. 12 Закона № 129-ФЗ, подп. «б» п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета);
- выявленный в результате инвентаризации \_\_\_\_\_ имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации, с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц.

В документах, представляемых для оформления списания недостатков ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций.

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 товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в (форма № ИНВ-26).

Для обобщения в бухгалтерском учете информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей,

, предназначен счет 94 «

», по дебету которого отражается себестоимость недостающих товарно-материальных ценностей. В частности, при выявлении недостачи по дебету счета 94 в корреспонденции с кредитом счета 41 «Товары» отражается учетная стоимость недостающего товара. Одновременно сумма торговой наценки по этому товару сторнируется по кредиту счета 42 «Торговая наценка» в корреспонденции с дебетом счета 94.

Для обобщения информации о расчетах с персоналом организации по возмещению материального ущерба предназначен счет 73 «

», 2 «

», в дебет которого относится сумма, подлежащая взысканию с виновных лиц (продажная стоимость недостающего товара и восстановленная сумма НДС). Если недостача материальных ресурсов обнаружена до момента их оплаты поставщикам, то сумма НДС, приходящаяся на эти ценности, подлежит списанию: Д 94 К 19.

Разница между продажной и покупной стоимостью недостающего товара отражается по кредиту счета 98 « ». По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 98 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Необходимо иметь в виду, что на счете 94 : потери от стихийных бедствий (уничтожение и порча ТМЦ, потери от остановки производства и пр.), включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий; некомпенсируемые убытки

в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями. Эти потери относятся на счет 99 «Прибыли и убытки» как убытки отчетного года и учитываются при определении налогооблагаемой прибыли (п. 2 ст. 265 ч. II НК РФ).

В том случае, когда решением следственных или судебных органов подтверждено, что виновные лица отсутствуют, недостачи списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Если же в результате проведения инвентаризации обнаружена недостача, виновные лица которой не установлены и предприятие не принимает мер к розыску виновных лиц или рассмотрению дела в судебном порядке, то такая недостача подлежит списанию за счет средств, оставшихся в распоряжении предприятия после уплаты налогов.

Основные проводки по отражению в учете результатов инвентаризации, включая мероприятия по ликвидации выявленных несоответствий фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета, представлены в таблице.

Таблица

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Д	К
1	2	3	4
Сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ	Отражена недостача товаров в пределах норм естественной убыли	44	94
Сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ	Установлен факт потерь сверх норм естественной убыли	94	41
Бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма НДС по недостающим ценностям	94	19
Претензионное письмо	Предъявлена претензия юридическому лицу на сумму потерь по покупной цене (с учетом НДС)	76	94
Выписка банка	Получены денежные средства от юридического лица по претензии	51	76
Решение суда	Сторно – при отказе суда удовлетворить претензию	76	94
Бухгалтерская справка	Списаны на убытки суммы претензий, не признанных судом	91	94
1	2	3	4

Сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ	Отражена недостача товаров, выявленная в результате инвентаризации	94	41
Бухгалтерская справка-расчет	Сторно – отражена торговая наценка по недостающим товарам	94	42
Бухгалтерская справка-расчет	Восстановлена сумма НДС по недостающим товарам	19	68
Счет-фактура, бухгалтерская справка-расчет	Восстановленная сумма НДС по недостающим товарам отнесена на счет учета недостач	94	19
Бухгалтерская справка-расчет	Отражено списание недостачи за счет виновного лица	73.2	94
Распоряжение администрации, бухгалтерская справка-расчет	Списана за счет виновного лица разница между продажной и покупной ценой товара	73.2	98
Приходный кассовый ордер	Работником внесены денежные средства в возмещение задолженности по выявленной недостаче	50	73.2
Бухгалтерская справка	Списана на доходы разница между продажной и покупной ценами недостающего товара	98	91-1
Сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ	Суммы недостач при отсутствии конкретных виновников, а также суммы, во взыскании которых отказано судом, признаны прочими расходами организации	91	94
Акт о порче, бое, ломе ТМЦ, акт о списании товаров	Отражены потери товаров сверх норм естественной убыли за счет виновного лица	73.2	94
Сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ	Оприходованы излишки товаров, выявленные в результате инвентаризации	41	91
Сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ	Списаны некомпенсируемые потери в связи с чрезвычайными обстоятельствами (уничтожение и порча товаров в результате стихийных бедствий и т.п.)	99	41

∴ 3, 5, 6.

## ТЕМА 8

### ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В ТОРГОВЛЕ И ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ

#### Основные вопросы темы



1. Основные принципы учета доходов и расходов.
2. Порядок определения финансового результата по обычным видам деятельности в торговле и общественном питании.
3. Организация учета операционных и внереализационных доходов и расходов.
4. Формирование и учет конечного финансового результата, порядок использования прибыли.

1. Финансовый результат представляет собой разницу от сравнения сумм доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации – прибыль, а расходов над доходами – уменьшение имущества – убыток. Полученный за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению капитала организации.

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) предприятия торговли складывается из финансового результата от реализации товаров, основных средств и иного имущества и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.



С 1 января 2000 г. действуют ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 по бухгалтерскому учету доходов и расходов. В соответствии с этими документами

признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации за исключением вкладов собственников. Соответственно,

(ПБУ 10/99) признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее

к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников.

доходами (расходами) следующие поступления (выбытие): по договорам комиссии и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.; в порядке предварительной оплаты, аванса, задатка в счет последующей оплаты продукции, товаров, работ, услуг. Также не признаются:

- доходами – поступления от других юридических и физических лиц: сумм НДС, акцизов, налога с продаж и иных аналогичных обязательных платежей; в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю; в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику;
- расходами – выбытие активов: в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов; в виде вкладов в капиталы других организаций, приобретения ценных бумаг не с целью перепродажи; в погашение кредита, займа, полученных организацией.

В бухгалтерском учете различают доходы и расходы от обычной деятельности и прочие доходы и расходы (операционные, внереализационные, чрезвычайные).

Выручка (доход) согласно ПБУ 9/99 признается в учете при наличии следующих условий:

- есть приток экономических выгод организации;
- достаточная уверенность в поступлении средств от покупателя;
- юридически продавец имеет право на получение этих сумм;
- права собственности на товар перешли от организации к покупателю;
- доходы и расходы по сделке могут быть определены.

Расход подлежит признанию в бухгалтерском учете при условии, что он производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота; сумма расхода может быть определена; имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. При этом признание осуществляется независимо от намерения получить выручку (операционные или иные доходы), от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной), а также времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (в том отчетном периоде, в котором они имели место). В случае признания выручки по мере поступления денежных средств и иной формы оплаты расходы признаются также после погашения задолженности.

возникают при совершении определенных хозяйственных операций (сдача имущества в аренду, продажа имущества, участие в совместной деятельности и т.п.).

возникают в результате фактов хозяйственной жизни, как правило, мало связанных с процессом деятельности организации (курсовые разницы, отчисления в резервы, штрафы и т.п.). При учете отдельных видов расходов необходимо принимать во внимание предмет деятельности организации, так как одни и те же расходы могут быть отнесены к расходам от обычных видов деятельности и к операционным расходам.

В составе \_\_\_\_\_ отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности предприятия (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.). Соответственно к чрезвычайным доходам можно отнести: страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Общий принцип отнесения доходов и расходов на счета бухгалтерского учета следующий:

- на счете 90 «Продажи» отражаются только доходы и расходы по обычным видам деятельности;
- на счет 99 «Прибыли и убытки» относят только поименованные в Плане счетов доходы и расходы, а именно:
  - а) потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности;
  - б) начисленные платежи налога на прибыль, а также суммы причитающихся налоговых санкций;
  - в) прибыль или убыток от обычных видов деятельности в корреспонденции со счетом 90;
  - г) сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц – в корреспонденции со счетом 91;
- на счете 91 «Прочие доходы и расходы» находят отражение все другие доходы и расходы, за исключением относимых на счета 90 и 99.

2. \_\_\_\_\_ 90 «\_\_\_\_\_» – сопоставляющий, он предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с экономической деятельностью, составляющей основную цель создания организации, а также для формирования накопительных данных к отчету о прибылях и убытках.

Финансовый результат по обычным видам деятельности представляет собой разницу между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции (работ, услуг). Как было указано в теме 6, к издержкам обращения не относится стоимость покупных товаров. Особенность определения финансового результата от продаж в торговых организациях состоит в предварительном исчислении \_\_\_\_\_, который представляет собой сумму реализованной торговой наценки, определяемой в виде разницы между покупной и отпускной ценами проданного товара. Для определения \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_ из суммы ее валового

дохода вычитается величина издержек обращения, относящаяся к проданным товарам и списанная с кредита счета 44 «Расходы на продажу» на дебет счета 90 «Продажи».

При признании в учете сумма выручки от продажи товаров (на основании товарной накладной) отражается по кредиту счета 90.1 «Выручка» и дебету счета 62. Одновременно себестоимость проданных товаров (по справке-расчету) списывается с кредита счетов 41, 44 и др. в дебет счета 90.2 «Себестоимость продаж». В розничных организациях, ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету – их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41) с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»).

Сумма налоговых обязательств организации по НДС, причитающаяся к получению от покупателя, на основании счета-фактуры отражается с дебета субсчета 90.3 «Налог на добавленную стоимость» в кредит счета 68. Аналогично учитывается сумма акциза и налога с продаж по дебету соответствующих одноименных субсчетов.

Организации могут применять также дополнительные субсчета для учета других целевых составляющих цены. Так, организации-плательщики экспортных пошлин открывают субсчет 90.5 «Экспортные пошлины», по дебету которого на основании грузовых таможенных деклараций, выписок банка по расчетному счету отражается сумма таможенных платежей в корреспонденции со счетами 44, 76.

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам счета 90 (кроме субсчета 1) и кредитового оборота по субсчету 90.1 «Выручка» определяется финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Эта сумма записывается заключительным оборотом отчетного месяца по дебету счета 90.9 «Прибыль/убыток от продаж» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (в случае прибыли) или по дебету счета 99 и кредиту счета 90.9 (в случае убытка). Таким образом, по окончании каждого месяца синтетический счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет. Однако все субсчета этого счета имеют дебетовое или кредитовое сальдо, величина которого накапливается начиная с января отчетного года и до конца отчетного года никаких списаний по субсчетам счета 90, как правило, быть не должно.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 (кроме субсчета 90.9), закрываются внутренними записями на субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме

того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

3. На счете 91 « \_\_\_\_\_ » отражаются все операционные и внереализационные доходы и расходы (кроме чрезвычайных, а также расходов по уплате налога на прибыль).

По кредиту субсчета 91.1 «Прочие доходы» учитываются:

- \_\_\_\_\_ :
  - а) поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации; с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; поступления от продажи и прочего списания основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
  - б) поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также доходы по ценным бумагам – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
  - в) поступления от операций с тарой – в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;
  - г) прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества), – в корреспонденции со счетом 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
  - д) проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке – в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;
- \_\_\_\_\_ :
  - а) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров (на основании претензионных актов, решения суда) – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
  - б) активы, полученные безвозмездно, – в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов;
  - в) поступления в возмещение причиненных организации убытков;
  - г) прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
  - д) суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности (на основании справки бухгалте-

рии), – в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;

е) курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

и) прочие операционные и внереализационные доходы.

По дебету субсчета 91.2 «Прочие расходы» находят отражение:

- :
- а) связанные: с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, объектов интеллектуальной собственности; с участием в уставных капиталах других организаций; с продажей, выбытием и прочим списанием активов (кроме денежных средств в рублях, товаров, продукции); а также расходы по операциям с тарой – в корреспонденции со счетами учета затрат;
- б) остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией (на основании актов приемки передачи и актов на списание), – в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов;
- в) расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций, проценты, уплачиваемые за предоставление организации в пользование денежных средств, – в корреспонденции со счетами учета расчетов и денежных средств;
- г) отчисления в оценочные резервы и резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности, – в корреспонденции со счетами учета этих резервов;
- :
- а) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров (на основании договоров о поставке, выписок банка, бухгалтерской справки) – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- б) возмещение причиненных организацией убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- в) убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;
- г) суммы дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности на основании приказа руководителя и акта инвентаризации расчетов – в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;
- д) курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

е) прочие операционные и внереализационные расходы.

На счете 91 на основании приказа руководителя и акта уценки отражается уценка товаров (по дебету) с кредита счета 41, а также выявленные в результате проведенной инвентаризации излишки товаров – на основании акта инвентаризации ТМЦ – (по кредиту) с дебета счета 41.

По дебету счета 91.2 «Прочие расходы» отражается начисление НДС по стоимости реализованных основных средств и нематериальных активов в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». При применении кассового метода определения выручки НДС, начисленного по сумме продажи основных средств, с момента передачи объекта до момента поступления денежных средств учитывается на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Записи по субсчетам 91.1 и 91.2 производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91.2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91.1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Сальдированный результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается, как и сальдо счета 90 «Продажи», на счет 99 «Прибыли и убытки»: в виде прибыли – на кредит счета 99 с дебета субсчета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов», в виде убытков – на дебет счета 99 с кредита субсчета 91.9. Сальдо на отчетную дату синтетический счет 91 не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91.9), закрываются внутренними записями на субсчет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

4. Для обобщения информации о формировании \_\_\_\_\_ -  
предназначен  
сопоставляющий синтетический счет 99 «\_\_\_\_\_»». Структура  
счета 99 «Прибыли и убытки» должна обеспечивать получение:

- системной информации о \_\_\_\_\_, как о показателе,  
необходимом для определения \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_ , путем соответствующей налоговой корректировки бухгалтерской прибыли;
- информации о формировании итогового показателя \_\_\_\_\_ -  
\_\_\_\_\_, поступающей в распоряжение учредителей  
(участников) предприятия для распределения по итогам завершения

хозяйственно-финансового года и переносимой в декабре отчетного года на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Основным назначением счета 99 является определение чистой прибыли (чистого убытка) организации за отчетный период (месяц, квартал, полугодие, год). Записи на нем ведутся накопительно в течение года.

По дебету счета 99 отражаются убытки (потери, расходы), по кредиту – прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода, который складывается из следующих компонентов:

- финансового результата от обычных видов деятельности (прибыль или убыток – в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»);
- прочих доходов и расходов (сальдо за отчетный месяц – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»);
- чрезвычайных расходов и доходов (потери, расходы и доходы – в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.);
- налога на прибыль, штрафных налоговых и приравненных к ним санкций (начисленные платежи и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам»).

В системе аналитических счетов по счету 99 должна сформироваться вся необходимая информация о показателях, содержащихся в финансовой отчетности о прибылях и убытках (форма № 2).

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью сумма чистой прибыли отчетного года списывается со счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма чистого убытка относится в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99.

84 « ( )» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации.

Нераспределенная прибыль истекшего отчетного года после погашения расходов, -

, а также после -

может быть направлена, при выполнении определенных условий, на выплату учредительского дохода. Такими условиями для акционерных и иных обществ является полная оплата уставного капитала его участниками, а чистые активы (чистая стоимость имущества) должны быть выше размера



уставного и резервного капитала как до, так и после начисления учредительского дохода.

Для начисления учредительского дохода определяется окончательный размер дивидендов по результатам хозяйственной деятельности за отчетный год с учетом произведенного промежуточного квартального авансирования в течение года. Размер учредительского годового дохода (дивиденда по обыкновенным акциям) объявляется собранием учредителей (акционеров). Размер дивиденда по привилегированным акциям может быть изменен собранием акционеров, в котором принимают участие с правом голоса держатели привилегированных акций. Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается:

Д 84 К 75 «Расчеты с учредителями», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Оставшаяся после начисления учредительского дохода прибыль накапливается как нераспределенная и представляет собой составную часть собственного капитала предприятия. С увеличением капитала предприятия связаны также использование прибыли на отчисления в резервный капитал и накопление имущества в виде основных и оборотных средств. Текущие расходы предприятия, возмещаемые из его чистой нераспределенной прибыли, и начисление учредительского дохода безвозвратно уменьшают собственные финансовые ресурсы предприятия.

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается:

К 84 Д 80 «Уставный капитал» – при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации;

Д 82 «Резервный капитал» – при направлении на погашение убытка средств резервного капитала;

Д 75 «Расчеты с учредителями» – при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.

Аналитический учет по счету 84 должен обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще неиспользованные, могут разделяться.

Как подчеркивалось ранее, бухгалтерская прибыль для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль должна быть подвержена соответствующей , так как порядок определения прибыли в целях бухгалтерского учета отличается от порядка определения прибыли в целях налогообложения.

Согласно ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265

НК РФ, убытки), осуществленные налогоплательщиком. Налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных ст. 270 НК РФ). Расходы, как и доходы, в зависимости от их характера, делятся на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Товаром, в соответствии со ст. 38 НК РФ, признается любое имущество, предназначенное для реализации. Выручка от реализации определяется с учетом всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, выраженные как в денежной, так и в натуральной форме. Иные доходы согласно ст. 250 НК РФ признаются внереализационными.

Согласно ст. 268 НК РФ при реализации покупных товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения. Налогоплательщик также вправе уменьшить доходы от таких операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в частности на расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

В состав внереализационных расходов согласно ст. 265 НК РФ включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией.

В совокупность расходов, учитываемых при налогообложении, не включаются пени и штрафы, начисленные для уплаты в бюджет; начисляемые дивиденды; все сверхнормативные затраты и расходы, не связанные с торговой деятельностью.

∴ 4, 6.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Итак, при рассмотрении особенностей бухгалтерского учета торговых организаций речь прежде всего идет о бухгалтерском учете товарных операций. Специфика бухгалтерского учета в сфере торговли обусловлена также особенностями определения расходов на продажу и финансовых результатов, системой уплаты НДС, налога на прибыль и пр. Среди множества факторов, определяющих особенности бухгалтерского учета товарных операций, можно выделить собственность на поступившие товары; местонахождение товара; наличие и назначение тары; способы доставки товаров; соотношение времени поступления товара и даты его оплаты; форму торговой сделки; характер договорных отношений.

Эффективная система бухгалтерского учета на предприятиях торговли основывается на соблюдении правил, установленных законодательными и нормативными актами (фиксируются в учетной политике), и прежде всего

на единстве оценки товаров при их оприходовании и выбытии; выборе варианта оценки товарных запасов при отпуске их в реализацию; определении порядка отражения в учете процесса приобретения ТМЦ; признании выручки и прибыли от реализации ТМЦ для целей налогообложения; обеспечении достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности путем проведения инвентаризации ТМЦ и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка и т.д.

## ЛИТЕРАТУРА

1. . . . . Бухгалтерский учет товарных и кассовых операций в торговых организациях: Учеб. пособие. – М.: Экономика, 2001.
2. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие для вузов / Под ред. М.И. Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2003.
3. . . . Бухгалтерский учет в торговле: Учеб.-практ. курс. – М.: Дело и сервис, 2002.
4. . . . . Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. – М.: Омега-Л, 2003.
5. . . . Бухгалтерский учет в торговле. – М.: Приор, 2003.
6. . . . . Бухгалтер торгового предприятия. – СПб.: Издательский дом «Герда», 2003.
7. . . . . Бухгалтерский учет в торговле. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 2002.