

## Глава 15

### Товары для перепродажи

$$\text{Активы} = \text{Внеоборотные активы} + \text{Оборотные активы}$$

*Товары* – часть материально-производственных запасов организации, приобретенная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

*Торговая деятельность* по продаже и перепродаже товаров совершается торговыми, посредническими, сбытовыми и другими подобными организациями. Торговые организации могут осуществлять оптовую торговлю по договорам поставки (купли-продажи) либо розничную торговлю по договорам розничной купли-продажи, а также продажу товаров по договорам комиссии.

Под *оптовой торговлей* понимается реализация товаров другим организациям по договорам купли-продажи или поставки для последующей перепродажи или потребления. Под *розничной торговлей* понимается продажа потребительских товаров населению в розницу для целей, не связанных с предпринимательской деятельностью, за наличный расчет и независимо от каналов реализации. К организациям розничной торговли относятся магазины, аптеки, палатки, павильоны, киоски, бензозаправочные станции и другая стационарная розничная сеть, а также развозная и разносная розничная сеть.

#### **Затраты торговых организаций**

Торговые организации реализуют товары в той же физической форме, в какой приобретают, то есть не производят новой стоимости, поэтому в бухгалтерском учете товаров не требуется калькуляция их себестоимости. В учете затрат, связанных с осуществлением торговых операций, используются понятия покупной стоимости товаров и издержек обращения.

*Покупная стоимость* товаров – стоимость, уплачиваемая торговой организацией поставщику (продавцу) товаров в соответствии с договором. В расчетных документах поставщика (продавца) отдельной строкой выделяется сумма налога на добавленную стоимость и акцизов по приобретенным товарам, включенных в договорную стоимость товара. Подробнее о налоге на добавленную стоимость см. гл. 29 «Задолженность перед бюджетом по НДС», об акцизах – гл. 30 «Задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами».

*Издержки обращения* – затраты сбытовых, торговых, посреднических и других подобных им организаций, возникающие в процессе движения товаров до потребителей. Издержки обращения являются аналогом коммерческих расходов промышленных организаций.

### **Продажная стоимость товаров. Товарооборот**

Торговые организации реализуют товары по продажной стоимости. Продажная стоимость товаров в *оптовой* торговле соответствует стоимости, указанной в предъявленных покупателю расчетных документах. Продажная стоимость товаров в *розничной* торговле соответствует стоимости товаров в ценах фактической реализации. В продажную стоимость товара включаются суммы НДС, акцизов и других специальных налогов, которые подлежат перечислению организацией-продавцом в бюджет.

Совокупная выручка от реализации товаров в отчетном периоде представляет собой *товарооборот*. Товарооборот учитывается по обороту (в ценах) фактической реализации (включая суммы НДС, акцизов и специальных налогов) строго за отчетный период на основе данных первичных документов.

### **Торговая наценка (скидка)**

*Валовым доходом* от реализации товаров является разница между продажной и покупной стоимостью реализованных товаров. В учете торговых операций используется соответствующий показатель: торговая наценка (скидка, наценка). *Торговая наценка (скидка, наценка)* определяется по отношению к определенному объему товаров и равна разности между продажной и покупной стоимостью данных товаров. Торговая наценка включает суммы НДС, акцизов и специальных налогов, полученные от покупателей и требуемые к уплате в бюджет.

$$\text{Торговая наценка} = \text{Продажная стоимость} - \text{Покупная стоимость}$$

Продажную стоимость товаров можно представить как сумму их покупной стоимости и торговой наценки (скидки, наценки) на эти товары.

$$\text{Продажная стоимость} = \text{Покупная стоимость} + \text{Торговая наценка (руб.)}$$

Торговая наценка может устанавливаться в процентах к покупной цене товаров и использоваться для расчета продажной (розничной) цены.

$$\text{Продажная стоимость} = \text{Покупная стоимость} * (100 + \text{Торговая наценка (\%)}) : 100$$

Торговые организации могут устанавливать величину торговой наценки самостоятельно в зависимости от спроса и предложения на товары, за исключением установленных случаев. Величина торговой наценки, приходящейся на объем реализованных товаров (валового дохода от реализации), должна покрыть издержки обращения торговой организации и обеспечить получение достаточной прибыли с учетом уплаты НДС и специальных налогов, налога на прибыль и других платежей в бюджет из прибыли.

**Пример.** Определение показателей деятельности торговой организации

В организацию розничной торговли 02.04.X1 поступила партия однородных товаров в количестве 80 шт. с покупной стоимостью 16000 руб. (по 200 руб. за штуку). По данным товарам была установлена торговая наценка 15%, и 70 шт. были реализованы в течение отчетного месяца. Других товаров торговая организация не продавала и других операций не производила. Определим розничную цену товаров, товарооборот, валовой доход от реализации.

Торговая наценка на 1 шт. товара:	$200 * 0,15 = 30$ (руб.)
Розничная цена 1 шт. товара:	$200 + 30 = 230$ (руб.)
Товарооборот (выручка от объема реализации):	$70 * 230 = 16100$ (руб.)
Сумма торговой наценки на реализованные товары (валовой доход от реализации):	$70 * 30 = 2100$ (руб.)

**Оценка товаров в бухгалтерском учете**

Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения. Состав затрат, составляющих стоимость приобретения материально-производственных запасов, перечислен в главе 11 «Материально-производственные запасы, МБП». Организация торговли может включать в состав издержек обращения затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента передачи товаров в продажу. В этом случае товары будут приниматься к бухгалтерскому учету по их *покупной стоимости*, то есть по стоимости, уплачиваемой в соответствии с договором поставщику (продавцу).

Организациям, осуществляющим розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по *продажной (розничной) стоимости* с отдельным учетом наценок (скидок). В данном случае разница между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (торговые скидки, накладки) отражается в бухгалтерском учете обособленно.

Таким образом, в организациях оптовой торговли текущий учет товаров может осуществляться по покупной стоимости (*не включая суммы НДС по приобретенным товарам*). В организациях розничной торговли учет товаров может осуществляться по решению организации:

- по покупной стоимости, включая суммы НДС по приобретенным товарам;
- по продажной (розничной) стоимости, то есть по ценам фактической реализации. Эта величина включает сумму налога на добавленную стоимость по реализованным товарам (исчисляемую от величины торговой наценки).

В организациях розничной торговли суммы НДС по приобретенным и по реализованным товарам не выделяются в синтетическом учете, но отражаются обособленно в аналитическом учете товаров.

**Приемка поступивших в организацию товаров**

Товары могут поступать в организацию на условиях частичной или полной предоплаты, на условиях оплаты против отгрузки, оплаты по приемке или с отсрочкой оплаты (товарный кредит). Покупатель принимает товар, проверяя его по количеству, качеству, комплектности, сортности и цене. Приемка това-

ров по количеству предусматривает проверку соответствия фактического наличия товара данным, содержащимся в транспортных, сопроводительных и/или расчетных документах. Приемка товаров по качеству и комплектности подразумевает проверку соответствия требованиям к качеству товаров, предусмотренным в договоре. Порядок и сроки приемки товаров и ее документального оформления регулируются действующими техническими условиями, условиями поставки, договорами купли-продажи и инструкциями о порядке приемки товаров народного потребления по количеству, качеству и комплектности. Поступающие товары приходятся на склад в день окончания их приемки по фактическому количеству и сумме.

Если выявлена недостача сверх норм естественной убыли, нарушение качества и комплектности продукции, то составляется коммерческий акт и выставляется претензия поставщику. При этом покупатель имеет право предъявить продавцу требования передать недостающее количество товара, заменить либо доукомплектовать товар, устранить недостатки товара. Если недостача товаров произошла по вине транспортной организации, получатель предъявляет претензию данной организации.

В случаях существенного нарушения поставщиком условий договора о количестве, об ассортименте, о качестве, о комплектности, таре и (или) об упаковке товара, покупатель вправе отказаться от переданного ему товара и от его оплаты, а если товар оплачен, потребовать возврата уплаченной денежной суммы. Поступившие товары при этом принимаются на ответственное хранение.

Если стоимость тары под товарами подлежит возмещению поставщику, то ее стоимость указывается в сопроводительных документах поставщика обособленно. По данной стоимости тара под товарами приходится с одновременным начислением задолженности перед поставщиком за тару. Если стоимость тары под товарами включена в договорную стоимость поставки, то стоимость тары не указывается в сопроводительных документах поставщика. В данном случае тара под товарами приходится по цене возможной реализации.

### **Товары в пути**

*Товарами в пути* называются такие поставки, по которым организация акцептовала (оплатила) платежные документы, а товары по ним еще не поступили на склад организации. Наличие товаров в пути возможно при предварительной оплате поставки, а также в случае выборки организацией товаров со склада продавца, либо из другого пункта вне местонахождения организации.

Товары в пути по окончании отчетного месяца должны быть условно оприходованы на счета бухгалтерского учета без оприходования на склад. В начале следующего месяца суммы, относящиеся к стоимости товаров в пути, сторнируются. При поступлении товаров в пути в организацию они приходятся в общем порядке.

### **Хранение товаров на складе**

Поступившие и принятые на учет товары хранятся на складе торговой организации. Хранение товаров осуществляется сортовым или партионным способом. При *сортовом способе* хранение ценностей организуется по их наименованиям и сортам без учета времени поступления и стоимости, то есть вновь поступившие товары складываются вместе с ранее поступившими такой же номенклатуры.

При *партионном способе* вместе хранятся товары, поступившие одновременно по одному транспортному документу (составляющие одну партию), а в составе партии могут объединяться товары различных сортов и наименований.

При отпуске товаров материально ответственными лицами последние объединяют результаты отпуска в товарном отчете либо другом документе, на основе которого подсчитывается общая сумма расхода товаров за отчетный период.

### **Реализация товаров оптом**

Реализация товаров оптом регулируется договорами купли-продажи, поставки и комиссии. Важнейшим показателем хозяйственной деятельности организации оптовой торговли является оптовый товароборот.

*Оптовый товароборот* включает в себя выручку от реализации товаров одной организацией другой организации для последующей перепродажи, а по непродовольственным товарам — и для собственных нужд.

Договором поставки может быть обусловлен отличный от общепринятого момент перехода от организации к покупателю (заказчику) права владения, пользования и распоряжения отгруженными товарами и риска их случайной гибели. В данном случае выручка от реализации товаров складывается из сумм, поступивших в их оплату на расчетный, валютный и иные счета организации в банках, либо в кассу организации непосредственно, а также сумм, указанных при зачете взаимных требований.

Помимо реализации товаров со склада организации, существует форма реализации товаров *транзитом*, когда торговая организация находит покупателя и организует доставку товара от поставщика к покупателю без завоза товара на свои склады. Реализация транзитом может осуществляться торговой организацией с участием и без участия в расчетах между поставщиком и покупателем. В первом случае торговая организация сама получает средства от покупателя и рассчитывается за товар с поставщиком. Во втором случае расчеты производятся между поставщиком и непосредственным получателем (покупателем).

### **Реализация товаров в розницу**

Организации розничной торговли реализуют потребительские товары населению за наличный расчет, в кредит с рассрочкой платежа, по договору комиссии и др. Важнейшим показателем хозяйственной деятельности организации, осуществляющей розничную торговлю, является розничный товароборот.

Под *розничным товарооборотом* понимается продажа потребительских товаров населению за наличный расчет независимо от каналов их реализации. В состав розничного товарооборота включается также:

- продажа продовольственных товаров отдельным юридическим лицам (организациям социального назначения: больницам, детским учреждениям, домам инвалидов, престарелых и т.п.) по безналичному расчету из розничной торговой сети, мелкооптовых баз, сети общественного питания для организации питания обслуживаемых ими контингентов населения;
- продажа товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям за наличный расчет.

В состав товарооборота розничной торговли включается продажа товаров (новых и бывших в употреблении) юридическими лицами посредством кредитных карточек, по расчетным чекам сберегательных банков, по перечислениям со счетов вкладчиков согласно их поручениям, по безналичному расчету фирмами, выполняющими заказы населения на покупку товаров по почте и др.

Наличные денежные расчеты с населением производятся с обязательным применением контрольно-кассовых машин (за исключением установленных случаев). Объем *торговой выручки* за наличный расчет определяется суммой денежных средств, полученных от покупателей за проданные им товары. Эта сумма должна соответствовать показаниям счетчиков зарегистрированных контрольно-кассовых машин и сумме выручки согласно товарному отчету продавца. Торговая выручка поступает в кассу торговой организации и сдается в банк для зачисления на расчетный счет.

### **Списание с учета реализованных товаров**

Если товары оцениваются в учете по покупной стоимости, то они должны списываться с учета в этой же оценке. Таким образом, при списании с учета реализованных товаров необходимо знать их покупную стоимость. Если товар всегда покупают по одной и той же цене, то покупная стоимость определяется путем умножения количества реализованного товара в натуральных показателях на его покупную стоимость. При применении партионного способа учета покупная стоимость реализованных товаров определяется по каждой партии.

При покупке товаров у разных поставщиков и по разным ценам могут быть использованы следующие методы оценки выбывших товаров:

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

Выбранный метод оценки фиксируется в учетной политике организации.

### **Издержки обращения**

К *издержкам обращения* относятся все виды затрат сбытовых, торговых, посреднических и других подобных им организаций, возникающие в процессе

движения товаров до потребителей: транспортные расходы; расходы на оплату труда; расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; заготовительно-складские и другие расходы.

Основой для исчисления издержек обращения является их группировка по определенным видам, или *статьям расходов*. Отраслевыми методическими рекомендациями установлена типовая номенклатура статей расходов для торговых и аналогичных им организаций, предприятий общественного питания.

**Таблица 15.1 Типовая номенклатура статей расходов торговых организаций**

№ п/п	Статьи расходов
1	Транспортные расходы
2	Расходы на оплату труда
3	Отчисления на социальные нужды
4	Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря
5	Амортизация основных средств
6	Расходы на ремонт основных средств
7	Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов
8	Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд
9	Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров
10	Расходы на рекламу
11	Затраты по оплате процентов за пользование займом
12	Потери товаров и технологические отходы
13	Расходы на тару
14	Прочие расходы

В состав каждой статьи расходов включаются соответствующие виды затрат. Например, в *состав статьи «Транспортные расходы»* входят:

- оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозки товаров;
- оплата услуг организаций по погрузке товаров в транспортные средства и выгрузке из них, плата за экспедиционные операции и другие услуги;
- стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стойки) и утепление (солома, опилки);
- плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях (морских, речных) и аэропортах в пределах нормативных сроков, установленных в соответствии с заключенными договорами;
- плата за обслуживание подъездных путей и складов не общего пользования.

Если торговая организация производит доставку товаров собственным транспортом и персоналом, то расходы, связанные с доставкой, не включаются в статью «Транспортные расходы», а подлежат включению в другие статьи расходов («Расходы по оплате труда», «Амортизация основных средств» и пр.).

#### **Состав издержек обращения некоторых организаций**

Издержки обращения организаций, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (молоко, шерсть, хлопок, кожевенное сырье, лен, скот, птицу и др.), включают в себя следующие статьи расходов:

- операционные расходы;
- общезаготовительные расходы;
- на содержание заготовительных и приемных пунктов;
- на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

Издержки обращения строительных организаций, заготавливающих материалы и конструкции, включают следующие заготовительно-складские расходы:

- на содержание заготовительного аппарата, материальных складов и кладовых на строительстве;
- по охране материалов;
- по оплате сборов за извещение о прибытии материалов;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Перечень расходов по заготовке и доставке материальных ценностей в организацию (заготовительно-складских расходов) и порядок включения данных расходов в фактическую себестоимость приобретения (заготовления) этих ценностей регулируется законодательными и другими нормативными актами.

### **Товарные потери**

Товарные потери возникают при транспортировке, хранении и отпуске товаров. Они подразделяются на нормируемые и ненормируемые.

*Нормируемыми* товарными потерями считаются потери вследствие естественной убыли товаров, то есть уменьшения их веса или объема вследствие изменения физико-химических свойств. Примером нормируемых потерь могут служить усушка, утруска, распыление, раскрошивание, вымораживание, улетучивание и т.п. Товарные потери в пределах установленных норм естественной убыли списываются на издержки обращения.

*Ненормируемыми* (сверхнормативными) товарными потерями являются потери от боя, брака и порчи товаров, а также потери по недостаткам, растратам и хищениям. К таким потерям относится уменьшение массы товаров сверх норм естественной убыли, понижение качества по сравнению со стандартами, а также порча товаров вследствие нарушения нормальных условий хранения, халатности должностных лиц.

Товарные потери сверх норм естественной убыли, потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостачи и хищения товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, относятся на убытки организации.

Потери товарно-материальных ценностей могут произойти в результате стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций (аварий, пожаров). При признании страхового случая такие потери могут быть компенсированы страховыми возмещениями. Не компенсируемые потери товаров возмещаются из резервного капитала в пределах имеющихся в нем сумм, остаток списывается на убытки организации.



## Финансовые результаты от торговой деятельности

Для промышленных организаций финансовый результат реализации продукции (прибыль либо убыток) определяется как разница двух величин:

- 1) выручки от реализации продукции в действующих ценах (В) без учета сумм НДС (НДС), акцизов (А) и других специальных видов налога;
- 2) суммы затрат на производство и реализацию данной продукции (С).

$$\Phi_p = (B - \text{НДС} - A) - C$$

Для торговых организаций затратам на производство и реализацию продукции (С) соответствует сумма покупной стоимости реализованных товаров и издержек обращения, относящихся к этим товарам. Показателю «выручка от реализации» соответствует аналогичный показатель «товарооборот».

### Определение финансовых результатов от оптовой торговли

*Финансовый результат от реализации* товаров в оптовых торговых организациях есть разница следующих величин:

- 1) товарооборота без учета сумм НДС и акцизов с оборота по реализации;
- 2) покупной стоимости реализованных товаров (без НДС по приобретенным ценностям) вместе с издержками обращения на реализованные товары.

$$\Phi_p = \text{Товарооборот} - \text{НДС} - A - \text{Покупная стоимость}(p)(\text{без НДС}) - \text{Издержки обращения}(p)$$

(р) — означает, что учитывается величина, приходящаяся на объем реализованной продукции.  
НДС — сумма НДС с оборота по реализации согласно предъявленным расчетным документам

Уменьшение товарооборота на сумму специальных налогов (НДС, акцизов) связано с тем, что эти суммы, включенные в продажную стоимость товаров и поступившие в организацию в составе выручки от реализации, должны быть перечислены в бюджет и не учитываются при расчете финансового результата.

Таким образом, расчет финансового результата от торговой деятельности в организациях оптовой торговли требует исчисления:

- величины товарооборота без учета специальных налогов (определяется по данным предъявленных покупателям расчетных документов);
- покупной (учетной) стоимости реализованных товаров (оценивается по методам средней себестоимости, ФИФО или ЛИФО);
- издержек обращения, относящихся на реализованные товары.

### Определение финансовых результатов от розничной торговли

Приведенная выше формула расчета финансового результата от реализации применима для организаций розничной торговли, ведущих учет товаров по *покупной стоимости*, с той разницей, что покупная стоимость реализованных в розничной торговле товаров включает суммы НДС по приобретенным цен-

ностям, а сумма НДС, причитающаяся к уплате в бюджет, исчисляется от торговой наценки, приходящейся на реализованные товары.

$$\text{Фр} = \text{Товарооборот} - \text{НДС}^* - \text{А} - \text{Покупная стоимость(р)} (\text{с НДС}) - \text{Издержки обращения(р)}$$

НДС \* – сумма НДС, исчисленная от торговой наценки на реализованные товары, и требуемая к уплате в бюджет

Организации розничной торговли, ведущие учет товаров по *продажной стоимости*, применяют представленный ниже вариант расчета финансового результата с использованием показателя торговой наценки, приходящейся на объем реализованных товаров. Уменьшение торговой наценки на сумму специальных налогов (НДС, акцизов) связано с тем, что торговая наценка на реализованные товары включает суммы этих налогов, однако они должны быть перечислены в бюджет и не учитываются при исчислении финансового результата.

$$\text{Товарооборот} - \text{Покупная стоимость(р)} = \text{Торговая наценка(р)}$$

$$\text{Фр} = \text{Торговая наценка(р)} - \text{НДС}^* - \text{А} - \text{Издержки обращения(р)}$$

НДС \* – сумма НДС, исчисленная от торговой наценки на реализованные товары

Из данной формулы следует, что для получения прибыли (положительного финансового результата) торговая наценка должна покрывать издержки обращения и специальные налоги.

Таким образом, расчет финансового результата от торговой деятельности в организациях розничной торговли, ведущих текущий учет товаров по продажной стоимости, требует исчисления:

- торговой наценки, приходящейся на объем реализованных товаров (валового дохода от реализации);
- издержек обращения, относящихся на реализованные товары.

### **Расчет издержек обращения на реализованные товары**

В течение отчетного месяца торговые и подобные им организации осуществляют бухгалтерский учет всех понесенных издержек обращения. В составе понесенных издержек обращения транспортные расходы и расходы по оплате процентов за банковский кредит заключительными оборотами месяца подлежат распределению между объемом реализации и остатком товаров на конец отчетного месяца. Остальные виды издержек обращения не подлежат распределению и в полной сумме списываются на реализацию (в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»).

Расходы на транспортировку и по оплате процентов за банковский кредит распределяются с помощью *среднего процента* распределяемых издержек обращения в следующем порядке:

- 1) суммируются распределяемые издержки обращения, относящиеся к остатку товаров на начало месяца, и данные расходы, совершенные в отчетном месяце;

- 2) суммируется оценка остатка товаров на начало месяца и стоимость товаров, поступивших в отчетном месяце (по учетной стоимости);
- 3) определяется средний процент распределяемых издержек обращения как частное (п.1) : (п.2);
- 4) расходы на транспортировку и по оплате процентов за банковский кредит, относящиеся к реализованным в отчетном месяце товарам, определяются умножением стоимости реализованных товаров на средний процент (п.3). В случае текущего учета товаров по покупной стоимости стоимость реализованных товаров определяется по принятым методам оценки;
- 5) расходы на транспортировку и по оплате процентов за банковский кредит, относящиеся к остатку нереализованных товаров, определяются как разность (п.1) – (п.4).

**Пример.** Распределение и списание на реализацию издержек обращения отчетного месяца

Оптовая торговая организация на начало отчетного месяца имела показатели (руб.):

– остаток товаров на сумму	– 8000
– издержки обращения на остаток товаров	– 2000
В течение отчетного месяца:	
– поступило товаров	– 102000
– реализовано товаров	– 94000
– остаток нереализованных товаров на конец месяца	– 16000
Списано в издержки обращения отчетного периода	– 45000
Из них:	
– начисленная заработная плата	– 20000
– страховые взносы	– 7000
– транспортные расходы	– 17000
– расходы на оплату процентов за кредит банка	– 1000

1. Определим расходы на упаковку и транспортировку (распределяемые издержки обращения), приходящиеся на остаток нереализованных товаров.

- 1) Общая сумма распределяемых издержек, включая их остаток на начало отчетного месяца:  
 $2000 + 17000 + 1000 = 20000$  (руб.)
- 2) Стоимость полного объема товаров отчетного месяца (остатка товаров на начало месяца и поступивших товаров)  
 $800 + 102000 = 110\,000$  (руб.)
- 3) Средний процент распределяемых издержек обращения:  $20000 : 110\,000 = 0,18$  (18%)
- 4) Сумма распределяемых издержек обращения, приходящихся на реализованные товары:  
 $94000 * 0,18 = 16920$  (руб.)
- 5) Сумма распределяемых издержек обращения, приходящаяся на остаток товаров на конец месяца:  
 $20000 - 16920 = 3080$  (руб.)
2. Общая сумма издержек обращения, списываемая на реализацию:  
 $20000 + 7000 + 16920 = 43920$  (руб.)

Необходимо отметить, что некоторые виды транспортных расходов (расходы на перевозку топлива, льда, ремонтно-строительных и других материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов) относятся на увеличение стоимости соответствующих ценностей (включаются в состав затрат на их приобретение), поэтому не подлежат списанию на реализацию и не распределяются между реализованными и не реализованными товарами.

### Определение торговой наценки на реализованные товары

В организациях розничной торговли, ведущих текущий учет товаров по продажным ценам, распределение сумм торговой наценки между объемом реализованных товаров и остатком товаров на конец месяца может производиться с использованием *среднего процента* торговой наценки в следующем порядке:

- 1) определяется сумма торговой наценки, относящейся к остатку товаров на начало месяца, и торговой наценки по поступившим в отчетном периоде товарам (оборот по кредиту счета 42 «Торговая наценка») за вычетом суммы торговой наценки по прочим списаниям (оборот по дебету счета 42 «Торговая наценка»);
- 2) суммируется стоимость остатка товаров начало месяца и стоимость товаров, поступивших в отчетном месяце (по продажной стоимости);
- 3) определяется средний процент как частное (п.1) : (п.2);
- 4) торговая наценка, относящаяся к реализованным в отчетном месяце товарам, определяется умножением стоимости реализованных товаров (по продажной стоимости) на средний процент (п.3);
- 5) торговая наценка, относящаяся к остатку нереализованных на конец месяца товаров, определяется как разность (п.1) – (п.4).

Если по разным группам товаров была установлена различная торговая наценка, или сумма наценки менялась в течение отчетного месяца, полученные средние величины торговой наценки не являются точными. Например, если в объеме реализации преобладали товары с большим размером торговой наценки, а в остатке преобладали товары с меньшей торговой наценкой, то исчисленная по среднему проценту сумма торговой наценки на реализованные товары будет заниженной, а сумма наценки на остаток нереализованных товаров – завышенной. Поэтому расчетная величина торговой наценки на остаток нереализованных товаров уточняется по результатам инвентаризации.

**Пример.** Распределение торговой наценки между реализованными товарами и остатком товаров на конец месяца

Розничная торговая организация на начало отчетного месяца имела показатели (руб.):

– остаток товаров на сумму	– 10000
– торговая наценка на остаток товаров	– 500

В течение отчетного месяца:

– поступило товаров	– 115000
– реализовано товаров	– 90000
– торговая наценка по поступившим товарам	– 12000
– остаток товаров на конец месяца	– 35000

Распределим сумму торговой наценки, приходящуюся на остаток нереализованных товаров:

- 1) Суммарная торговая наценка:  $500 + 12000 = 12500$  (руб.)
- 2) Сумма стоимости остатка товаров на начало месяца и стоимости поступивших товаров:  $10000 + 115000 = 125\ 000$  (руб.)
- 3) Средний процент торговой наценки:  $12500 : 125\ 000 = 0,1$  (10%)
- 4) Торговая наценка на реализованные товары:  $90000 * 0,1 = 9000$  (руб.)
- 5) Торговая наценка на остаток нереализованных товаров:  $12500 - 9000 = 3500$  (руб.)

## **Аналитический учет и документальное оформление движения товаров**

### **Учет товаров на складах материально ответственными лицами**

Аналитический учет товаров на складе ведет материально ответственное лицо. Этот учет может быть организован разными способами в зависимости от способа хранения товаров (партионный или сортовой). При любом способе хранения материально ответственные лица ведут учет товаров в натуральном измерении на основании приходных и расходных товарных документов или в натуральном и стоимостном измерениях одновременно. При наличии на товарах штриховых кодов и соответствующей вычислительной техники аналитический учет по наименованиям возможен и без составления документов на выбытие товаров.

При *партионном способе* аналитического учета на каждую партию товаров материально ответственное лицо выписывает партионную карту в двух экземплярах, где указываются наименование, артикул, сорт, цена и количество (масса) товаров. По мере отпуска товаров материально ответственное лицо указывает в партионной карте дату отпуска, номер расходного документа и количество (массу) отпущенного товара. Одновременно в расходном документе указывают номер партионной карты. После полного выбытия данной партии товаров партионную карту склада передают в бухгалтерию для проверки. Если при проверке по данной партии выявляется недостача товаров, то, не ожидая инвентаризации, недостачу в пределах норм естественной убыли списывают за счет организации, а сверх норм естественной убыли взыскивают с материально ответственных лиц. Выявленные излишки товаров приносятся.

При *сортвом способе* аналитического учета материально ответственные лица ведут учет товаров в товарных книгах или на карточках. На каждое наименование и сорт товаров открывается одна или несколько страниц в товарной книге (в зависимости от объема операций по приему и расходу товаров) или отдельная карточка, где отражаются приход, расход и остатки товаров. Записи в товарные книги (карточки) делают на основании каждого приходного и расходного документа, а при большом объеме операций для сокращения числа записей — на основании итогов предварительно составленных накопительных документов. На складах с узким ассортиментом товаров и небольшим объемом товарных операций материально ответственные лица могут вести учет движения товаров непосредственно в товарном отчете. В этом случае карточки и товарные книги на складе не ведутся.

### **Организация аналитического учета товаров в бухгалтерии**

При *сортвом способе* аналитического учета товаров в бухгалтерии и в условиях ручного труда на каждое наименование и сорт товара открывают карточки натурально-стоимостного (количественно-суммового) учета (код по ОКУД

0903121). Карточки хранят в картотеке отдельно по каждому материально ответственному лицу и месту хранения товаров. Для проверки правильности учетных записей по окончании месяца в карточках подсчитывают итоги прихода и расхода, определяют остатки товаров на начало следующего месяца.

При *партионном способе* аналитический учет ведется на партионных картах, передаваемых в бухгалтерию материально ответственными лицами.

При *оперативно-бухгалтерском (сальдовом) способе* бухгалтерия не ведет учет остатков и движения каждого вида товара и, следовательно, не дублирует записей складского учета. Периодически (ежедневно или один раз в несколько дней) бухгалтер проверяет правильность записей в регистрах складского учета (товарных книгах или карточках), которые ведут материально ответственные лица. Выявленные ошибки сразу исправляют.

Аналитический учет товаров в бухгалтерии ведется в следующих разрезах:

- по хозяйствующим субъектам, являющимся юридическими лицами, и их обособленным подразделениям;
- по хозяйствующим субъектам – по материально ответственным лицам;
- по материально ответственным лицам – по ассортименту товаров;
- в удобном для организации разрезе.

Разрезы аналитического учета «по хозяйствующим субъектам» и «по материально ответственным лицам» совпадают, если материальную ответственность за товары, находящиеся в некоторой торговой единице, несет одно лицо (одна бригада). В комиссионной торговле учет ведется по каждой единице товаров, по сколько расчетов с комитентами осуществляются за каждую вещь в отдельности.

### Типовые формы первичной документации по учету торговых операций

Приход, перемещение и отпуск товарно-материальных ценностей оформляются первичными документами в количественном и стоимостном измерении.

**Таблица 15.2** Перечень некоторых форм первичной учетной документации по учету торговых операций

Номер	Наименование
Торг-1	Акт
Торг-2	Акт об установлении расхождений по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей
Торг-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
Торг-8	Заказ – отборочный лист
Торг-12	Товарная накладная
Торг-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары
Торг-14	Расходно-приходная накладная (для мелкорозничной торговли)
Торг-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
Торг-16	Акт о списании товаров
Торг-18	Журнал учета товаров на складе
Торг-23	Товарный журнал работника мелкорозничной торговли
Торг-28	Карточка количественно-стоимостного учета
Торг-29	Товарный отчет
Торг-31	Сопроводительный реестр сдачи документов

При документальном оформлении торговых операций организации используют унифицированные формы первичной учетной документации. Применяемые формы первичных учетных документов определяются и устанавливаются в составе применяемой организацией системы учетной документации.

### **Документальное оформление движения товаров**

Движение товаров от поставщика к потребителю оформляется *товаросопроводительными документами*, предусмотренными условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов (накладной, товарно-транспортной накладной, железнодорожной накладной, счетом или счетом-фактурой). Накладная в торговой организации может выступать как приходным, так и расходным товарным документом, должна выписываться материально ответственным лицом при оформлении отпуска товаров со склада, при принятии товаров в торговой организации. *Счет-фактура* выписывается в тех случаях, когда перечень отгруженных товаров велик.

Оформленные документы на приемку товаров являются основанием для расчетов с поставщиками, и их данные не могут быть пересмотрены после приемки товаров в организации (за исключением потерь товаров от естественной убыли и боя при транспортировке). Материально ответственным лицам в структурных подразделениях организации рекомендуется вести журнал учета поступления товара, журнал учета отпуска товара.

### **Отчетность материально ответственных лиц о наличии и движении товаров**

Первичные приходные и расходные документы являются основанием для составления *товарного отчета*. В приходной части товарного отчета отражается в стоимостном выражении остаток товаров на дату составления предыдущего товарного отчета и поступление товаров и тары по сопроводительным документам. В расходной части товарного отчета подсчитывают общую сумму расхода товаров за отчетный период.

Основой товарного отчета является подтверждение товарного остатка. Товарные отчеты в оптовых организациях могут содержать сведения об остатках, приходе и расходе товаров не только в стоимостном, но и в количественном измерении; остатки, приход и расход могут указываться не только в целом, но и по каждому наименованию товаров.

При учете товаров по покупным ценам, при ведении сортового, партионного аналитического учета товаров рекомендуется вместо товарного отчета составлять *сопроводительные реестры*. В реестре указываются только наименования приходных и расходных документов, их число (отдельно по каждой строке) и номера. Реестры составляются в двух экземплярах, первый вместе с оправдательными документами передается в бухгалтерию, а второй остается у материально ответственного лица.

Материально ответственные лица должны составлять отчетность о наличии и движении товаров в сроки от 1 до 10 дней, установленные руководителем и главным бухгалтером торговой организации в зависимости от условий работы. Продавцы мелкорозничной сети отчеты не составляют. Они обязаны ежедневно сдавать в кассу организации торговую выручку, а непроданные товары возвращать в магазин.

Товарные отчеты или сопроводительные реестры составляются в двух экземплярах. Первый экземпляр вместе с сопроводительными документами передается в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица. Отчеты материально ответственных лиц с приложенными к ним документами служат основанием для отражения в бухгалтерском учете операций по поступлению и выбытию товаров.

## Учет товаров

Учет наличия и движения товаров и тары осуществляется с применением счета 41 «Товары». Поступление товаров и тары возможно отражать с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами. В организациях розничной торговли, ведущих учет товаров по продажной стоимости, для обособленного учета сумм торговой наценки (скидки, накладки) применяется счет 42 «Торговая наценка».

Движение товаров, отгруженных (отпущенных) по договорам с отличным от общепринятого моментом перехода прав собственности, отражается в учете с использованием счета 45 «Товары отгруженные». Учет издержек обращения осуществляется на счете 44 «Издержки обращения». Реализация товаров отражается с применением счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», на данном счете также выявляется финансовый результат от торговых операций.

Поступление и выбытие товаров, принятых на ответственное хранение, в том числе в связи с обоснованным отказом от их приемки, отражается на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Товары, принятые на комиссию, учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

### Счет «Товары»

Активный счет 41 «Товары» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, а также предметов проката. Снабженческие, сбытовые, торговые организации на счете 41 «Товары» учитывают также покупную тару и тару собственного производства, кроме инвентарной, служащей для



производственных или хозяйственных нужд, которая учитывается на счетах 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 01 «Основные средства».

В промышленных и других производственных организациях счет 41 «Товары» применяется в случаях, когда какие-либо изделия, материалы, продукты приобретаются специально для продажи или когда стоимость готовых изделий, приобретаемых для комплектации в промышленных организациях, не включается в себестоимость выпускаемой продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно.

В снабженческих, сбытовых и торговых организациях товары учитываются на данном счете по покупным или продажным ценам. В розничной торговле учет по счету 41 «Товары» ведется по покупным или продажным ценам, включая НДС. В оптовой торговле учет товаров, как правило, ведется по покупным ценам, причем сумма НДС всегда учитывается отдельно. При учете товаров по продажным ценам разница между покупной стоимостью и стоимостью по продажным ценам (торговая наценка, скидка, накидка) отражается обособленно на счете 42 «Торговая наценка».

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

- 41-1 «Товары на складах»;
- 41-2 «Товары в розничной торговле»;
- 41-3 «Тара под товаром и порожня»;
- 41-4 «Покупные изделия»;
- 41-5 «Предметы проката» и другие.

На субсчете 41-1 «*Товары на складах*» учитывается наличие и движение товарных запасов, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций общественного питания, овощехранилищах, холодильниках и т.п.

На субсчете 41-2 «*Товары в розничной торговле*» учитывается наличие и движение товаров, находящихся в организациях розничной торговли и в буфетах организаций общественного питания.

На субсчете 41-3 «*Тара под товаром и порожня*» учитывается наличие и движение тары под товарами и тары порожней. Торговые организации могут учитывать движение тары под товарами и тары порожней по средним учетным ценам, которые устанавливаются по группам (видам) тары применительно к составу и ценам на нее. При этом отклонение покупных цен на тару от средних учетных цен относится на счет 42 «Торговая наценка». Размеры отклонений проверяются при очередной инвентаризации и в необходимых случаях корректируются с использованием счета 80 «Прибыли и убытки» (как результат по операциям с тарой).

Субсчет 41-4 «*Покупные изделия*» используют промышленные организации, учитывающие на счете 41 «Товары» наличие и движение товаров (в порядке, предусмотренном для учета производственных запасов). Промышленные организации могут отражать поступление товаров и тары с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материалов».

На субсчете 41-5 «Предметы проката» учитывается наличие и движение предметов проката. Износ предметов проката учитывается на счете 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов».

По дебету счета 41 «Товары» приходятся поступившие на склад товары и тара – в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 42 «Торговая наценка», счетами по учету денежных средств и др.

Оприходованы поступившие от поставщиков товары и тара			
07.01	«Товары» «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Д-т 20000	К-т 20000

С кредита счета 41 «Товары» списываются:

- товары, реализованные по факту отгрузки – в корреспонденции с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

Списаны с учета реализованные товары			
16.01	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Товары»	Д-т 11500	К-т 11500

- товары, отгруженные по договорам с отличным от общепринятого моментом перехода права собственности – в корреспонденции с дебетом счета 45 «Товары отгруженные»;
- стоимость недостающих, испорченных товаров, суммы потерь товаров – в корреспонденции с дебетом счетов 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 80 «Прибыли и убытки», 65 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Товары, переданные для переработки другим организациям, не списываются со счета 41 «Товары», а учитываются обособленно.

Оборот по дебету данного счета показывает общую стоимость товаров, поступивших в торговую организацию, оборот по кредиту – стоимость выбывших товаров, дебетовое сальдо – остаток товаров на конец отчетного месяца.

Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам) товаров, а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

#### Учет поступления товаров в организацию оптовой торговли

Поступление товаров и тары на склад организации оптовой торговли отражается сложной проводкой:

- по дебету счета 41 «Товары», субсчета 41-1 «Товары на складах», 41-3 «Тара под товаром и порожня», отражается покупная стоимость принятых на учет товаров за вычетом сумм НДС по приобретенным товарам;
- по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» принимается к учету сумма НДС по приобретенным товарам, указанная в счете-фактуре;

- по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» начисляется задолженность перед поставщиками в сумме согласно расчетным документам поставщика, включая НДС.

Оприходованы поступившие от поставщика товары и тара

28.02	«Товары» «НДС по приобретенным ценностям» «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Д-т 16000 2200	К-т  18200
-------	---	----------------------	------------------

Если при приемке поступивших товаров выявлена недостача в пределах норм естественной убыли, то на сумму недостачи производится запись по дебету счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Поступившие ценности приходуются по дебету счета 41 «Товары» по фактическому количеству и сумме (с уменьшением стоимости товаров, указанной в расчетных документах поставщика, на сумму недостачи).

Выявлена при приемке товаров недостача товаров в пределах норм убыли

27.04	«Недостачи и потери от порчи ценностей» «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Д-т 500	К-т  500
-------	--	------------	----------------

Порядок учета расчетов с поставщиками в случае недостачи сверх норм убыли, при выявлении арифметических ошибок в расчетных документах, несогласованных цен и прочих нарушений договора, рассмотрен в гл. 18 «Дебиторская задолженность». Порядок учета неотфактурованных поставок рассмотрен в гл. 26 «Кредиторская задолженность». Учет товаров в пути аналогичен учету материалов в пути (см. гл. 12 «Материалы»).

Если организация обоснованно отказалась от приемки ценностей, то они принимаются на ответственное хранение, что отражается в учете записью по дебету забалансового счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». На данном забалансовом счете учитываются и полученные от поставщиков неоплаченные товары, запрещенные к расходованию по условиям договора до их оплаты.

Приняты ценности на ответственное хранение

01.04	002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»	Д-т 3500	К-т -
-------	---	-------------	----------

Погашение начисленной задолженности перед поставщиками за полученные товары отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счетов по учету денежных средств.

Оплачены полученные товары, погашена задолженность перед поставщиками

01.03	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» «Расчетный счет»	Д-т 18200	К-т  18200
-------	---	--------------	------------------

После оплаты приобретенных товаров соответствующая сумма НДС списывается на уменьшение задолженности перед бюджетом по НДС проводкой по дебету счета 68 «Расчеты с бюджетом» и кредиту счета 19 «НДС по приобретенным ценностям».

Отнесены суммы НДС на уменьшение задолженности перед бюджетом			
		Д-т	К-т
28.02	«Расчеты с бюджетом»	2200	
	«НДС по приобретенным ценностям»		2200

### Учет поступления товаров в организацию розничной торговли

Поступление товаров в организацию розничной торговли отражается по дебету счета 41 «Товары», субсчет 41-2 «Товары в розничной торговле», в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Если учет товаров ведется по *покупной стоимости*, то поступившие товары приходуются записью по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в сумме покупной стоимости, включая НДС по приобретенным товарам.

Оприходованы поступившие от поставщика товары			
		Д-т	К-т
02.03	«Товары», суб. «Товары в розничной торговле»	12000	
	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		12000

Если учет товаров ведется по *продажной стоимости*, то оприходование поступивших товаров отражается сложной проводкой:

- по дебету счета 41 «Товары» – на сумму продажной стоимости товаров;
- по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму, заявленную в расчетных документах поставщиков, включая НДС;
- по кредиту счета 42 «Торговая наценка» – на сумму торговой наценки по принимаемым на учет ценностям.

Оприходованы поступившие от поставщика товары			
		Д-т	К-т
03.03	«Товары», суб. «Товары в розничной торговле»	14000	
	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		12000
	«Торговая наценка»		2000

Погашение задолженности перед поставщиками за полученные товары отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счетов по учету денежных средств.

### Счет «Торговая наценка»

Активный счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в организациях розничной торговли, если их учет ведется по продажным ценам. На счете 42 «Торговая наценка» учитываются также скидки, предоставляемые поставщи-

ками торгующим организациям на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

К счету 42 «Торговая наценка» могут быть открыты субсчета:

- 42-1 «Торговая наценка (скидка, накидка)»;
- 42-2 «Скидка поставщиков на возмещение транспортных расходов» и др.

По кредиту счета 42 «Торговая наценка» отражаются суммы торговых и дополнительных скидок (накидок) по принимаемым на учет товарам – в корреспонденции с дебетом счета 41 «Товары». В конце отчетного месяца запись по кредиту счета 42 «Торговая наценка» сторнируется исчисленная величина торговой наценки, приходящейся на объем реализованных товаров, – в корреспонденции с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

**Таблица 15.3** Учет торговой наценки

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Принята к учету торговая наценка по поступившим товарам	Торговая наценка	«Товары», суб. «Товары в розничной торговле»	«Торговая наценка»
В конце месяца сторнирована сумма торговой наценки на реализованные товары	Наценка на реализованные товары	Сторно «Реализация продукции (работ, услуг)»	Сторно «Торговая наценка»

С дебета счета 42 «Торговая наценка» списываются суммы торговых наценок, относящихся к товарам, списанным вследствие порчи, недостачи и пр. – в корреспонденции со счетом 83 «Доходы будущих периодов», субсчет 83-3 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

Списана торговая наценка по недостающим товарам

28.02	«Торговая наценка» «Доходы будущих периодов»	Д-т 400	К-т 400
-------	---	------------	------------

Кредитовое сальдо счета показывает сумму торговой наценки (скидки, накидки), относящейся к остатку нереализованных товаров. Аналитический учет по счету 42 «Торговая наценка» должен обеспечивать отдельное отражение сумм скидок (накидок), относящихся к товарам на складах и базах, к товарам отгруженным, в том числе к товарам с различной покупной ценой.

#### **Учет издержек обращения. Счет «Издержки обращения»**

Активный счет 44 «Издержки обращения» предназначен для обобщения информации об издержках снабженческих, сбытовых, торговых, иных посреднических и других подобных им организаций. Организации, заготавливающие и перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию (молоко, шерсть, хло-

пок, кожевенное сырье, лен, скот, птицу и др.), а также строительные организации, заготавливающие материалы и конструкции, используют счет 44 «Издержки обращения» для учета расходов по заготовке и доставке указанных ценностей в организацию до включения в фактическую себестоимость приобретения (заготовления) ценностей (при наличии в организации специального заготовительного аппарата).

По дебету счета 44 «Издержки обращения» накапливаются суммы понесенных организацией издержек обращения – в корреспонденции с кредитом счетов учета соответствующих затрат.

**Таблица 15.4 Учет издержек обращения торговой организации**

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Начислена амортизация по используемым основным средствам	Амортизационные отчисления	«Издержки обращения»	«Износ основных средств»
Начислена оплата труда работникам организации	Суммы оплаты труда	«Издержки обращения»	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Израсходованы материалы на упаковку	Стоимость материалов	«Издержки обращения»	«Материалы»
Списана недостача товаров в пределах норм убыли	Сумма недостачи	«Издержки обращения»	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Списаны в расход малоценные предметы при передаче их в эксплуатацию	Учетная оценка МБП	«Издержки обращения»	«МБП»

Поставщик может нести некоторые затраты по доставке, не включенные в договорную стоимость товара и подлежащие возмещению организацией-покупателем. Покупатель начисляет соответствующую задолженность перед поставщиком согласно полученным счетам и относит ее на издержки обращения.

Начислены к возмещению поставщику затраты по доставке, не включенные в договорную стоимость товаров

5.07	«Издержки обращения» «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Д-т 400	К-т 400
------	---	------------	------------

С кредита счета 44 «Издержки обращения» списываются накопленные суммы издержек обращения:

- в торговых организациях – в корреспонденции с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Списание производится в полной сумме издержек обращения за вычетом сумм, которые в соответствии с установленным порядком подлежат распределению между реализованными (отгруженными) товарами и остатком товаров на конец отчетного периода; Списаны издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам

31.03	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Издержки обращения»	Д-т 18000	К-т 18000
-------	---	--------------	--------------

- в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию – в корреспонденции с дебетом счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов», 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы);
- в строительных организациях, заготавливающих материалы и конструкции – в корреспонденции с дебетом счетов учета производственных запасов, где присоединяются к другим расходам, отражаемым как отклонения фактической себестоимости приобретения (заготовления) материальных ценностей от их стоимости по учетным ценам.

В торговых и других подобных организациях альдо счета 44 «Издержки обращения» равно сумме издержек обращения, приходящихся на остаток не реализованных на конец отчетного периода товаров. Аналитический учет по счету 44 «Издержки обращения» ведется по видам и каждой статье расходов.

#### Учет реализации товаров по договору поставки

Торговые организации учитывают реализацию товаров и выявляют финансовые результаты от реализации на счете 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». В организациях оптовой торговли, осуществляющих продажу товаров по договору поставки с общепринятым моментом реализации (по факту отгрузки и предъявления расчетных документов) реализация товаров отражается следующим образом.

*В дебет* счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» списываются:

- стоимость реализованных товаров, исчисленная согласно принятому методу оценки (по стоимости каждой единицы, по средней себестоимости, ФИФО, ЛИФО) – в корреспонденции с кредитом счета 41 «Товары»;
- издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам – в корреспонденции с кредитом счета 44 «Издержки обращения»;
- сумма НДС с оборота по реализации товаров – в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом». Данной проводкой начисляются к уплате в бюджет суммы НДС, выделенные отдельно в расчетных документах и получаемые от покупателей в составе выручки.

**Таблица 15.5** Списание затрат торговых организаций на реализацию

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Списаны с учета реализованные товары	Покупная стоимость (без НДС)	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Товары»
Списаны издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам	Расчетная часть издержек	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Издержки обращения»
Начислен к уплате в бюджет НДС с оборота по реализации	Сумма НДС с оборота реализации	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Расчеты с бюджетом»

По кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается:

- продажная стоимость реализованных товаров согласно предъявленным покупателям расчетным документам (включая сумму НДС с оборота по реализации) – в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Реализованы товары по факту отгрузки и предъявления расчетных документов			
		Д-т	К-т
06.06	«Расчеты с покупателями и заказчиками»	13700	
	«Реализация продукции (работ, услуг)»		13700

*Финансовый результат от реализации* выявляется как разность оборотов по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Превышение оборота по дебету показывает сумму убытка от реализации и списывается с кредита данного счета в дебет счета 80 «Прибыли и убытки». Превышение оборота по кредиту показывает сумму прибыли от реализации, которая списывается с дебета данного счета в кредит счета 80 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет реализации ведется в разрезе товаров, материально ответственных лиц, покупателей.

Поступление денежных средств от покупателей в погашение задолженности за реализованные товары отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Поступили суммы от покупателей в погашение задолженности за товары			
		Д-т	К-т
17.06	«Расчетный счет»	13700	
	«Расчеты с покупателями и заказчиками»		13700

#### **Учет реализации товаров по договору поставки с отличным от общего моментом перехода права собственности**

Договором поставки может быть определено, что право владения, использования и распоряжения отгруженными товарами переходит от организации к покупателю (заказчику) по факту поступления денежных средств в оплату товаров на расчетный или другой аналогичный счет либо в кассу организации. В этом случае учет товаров, отгруженных покупателю, осуществляется на счете 45 «Товары отгруженные».

В дебет счета 45 «Товары отгруженные» списываются:

- стоимость отгруженных товаров (по продажным ценам или в сумме согласно принятому методу оценки) – в корреспонденции с кредитом счета 41 «Товары». Основанием для записей являются оформленные отгрузочные документы (накладные и пр.);

Отгружены покупателю товары по договору с моментом реализации «по оплате»			
		Д-т	К-т
12.03	«Товары отгруженные»	24000	
	«Товары»		24000



- издержки обращения, относящиеся к отгруженным товарам – в корреспонденции с кредитом счета 44 «Издержки обращения».

Списаны издержки обращения, относящиеся к отгруженным товарам

12.03	«Товары отгруженные» «Издержки обращения»	Д-т 4000	К-т 4000
-------	--	-------------	-------------

При наступлении момента реализации согласно договору (поступлении оплаты от покупателя и др.) в учете отражается *реализация* отгруженных товаров.

В дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» списываются:

- стоимость реализованных товаров вместе с относящимися к ним издержками обращения – в корреспонденции с кредитом счета 45 «Товары отгруженные»;
- сумма НДС, исчисленного с оборота по реализации товаров – в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом».

По кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается сумма денежных средств, поступивших в оплату отгруженной продукции – в корреспонденции с дебетом счетов по учету денежных средств. Записи производятся на основании выписок банка из расчетного счета (при безналичных расчетах) или отчетов кассира (при расчетах наличными).

Финансовый результат от реализации товаров определяется как разность оборотов по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и списывается на счет 80 «Прибыли и убытки».

**Таблица 15.6 Учет реализации товаров отгруженных**

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Реализованы товары по поступлению оплаты от покупателя	Продажная стоимость товаров с НДС	«Расчетный счет»	«Реализация продукции (работ, услуг)»
Списаны с учета отгруженные товары по факту реализации	Учетная стоимость + издержки	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Товары отгруженные»
Начислен в бюджет НДС с оборота по реализации	Сумма НДС с оборота реализации	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Расчеты с бюджетом»
Отнесен на прибыль финансовый результат от реализации	Превышение оборота по кредиту	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Прибыли и убытки»

#### **Учет реализации товаров по договору розничной купли-продажи**

Организации розничной торговли, являющиеся субъектами малого предпринимательства, могут устанавливать момент реализации «по оплате», то есть применять кассовый метод определения выручки. Если при этом текущий учет товаров производится по продажной (розничной) стоимости, то реализация по договору розничной купли-продажи отражается следующим образом:

- 1) по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с кредитом счета 41 «Товары» отражается учетная (розничная) стоимость реализованных товаров согласно товарным отчетам материально ответственных лиц. Этой проводкой реализованные товары списываются с учета;
- 2) методом красного сторно по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с кредитом счета 42 «Торговая наценка» отражается расчетная сумма торговой наценки на реализованные товары. В результате проводок 1), 2) на дебете счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» выявляется стоимость реализованных товаров по покупным ценам;
- 3) по кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с дебетом счета 50 «Касса» отражается торговая выручка, поступившая в кассу малого предприятия (она должна совпадать с розничной стоимостью проданных товаров). В результате проводок 1), 2), 3) (они обведены в таблице 15.7 жирной чертой) на кредите счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» выявляется валовой доход от реализации – сумма торговой наценки на реализованные товары. Данный доход будет уменьшен на суммы по проводкам 4), 5);
- 4) по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с кредитом счета 44 «Издержки обращения» отражается сумма издержек обращения, относящихся к реализованным товарам;
- 5) по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом» отражается сумма НДС, исчисленного с торговой надбавки на реализованные товары и причитающегося к уплате в бюджет.

В результате проводок 1) – 5) разность оборотов по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» показывает финансовый результат от розничной реализации товаров при учете товаров по продажным ценам.

**Таблица 15.7 Учет реализации товаров в розницу  
(оценка товаров по продажным ценам)**

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Списаны с учета реализованные товары (согласно товарным отчетам)	Розничная стоимость	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Товары»
Сторнирована торговая наценка, приходящаяся на реализованные товары	Наценка по реализованным товарам	Сторно «Реализация продукции (работ, услуг)»	Сторно «Торговая наценка»
Сдана торговая выручка за реализованные товары в кассу малого предприятия	Розничная выручка	«Касса»	«Реализация продукции (работ, услуг)»
Списаны издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам	Расчетная часть издержек обращения	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Издержки обращения»
Начислен к уплате в бюджет НДС, исчисленный с торговой надбавки	НДС с торговой надбавки (скидки)	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Расчеты с бюджетом»

**Учет реализации товаров транзитом**

Учет операций по реализации товаров транзитом производится на счете 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Отражение операций по реализации товаров транзитом *с участием в расчетах* за эти товары производится следующим образом:

- по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается стоимость товаров согласно расчетным документам поставщиков – в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- по кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается продажная стоимость этих товаров – в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Если операции по реализации товаров транзитом проводятся *без участия в расчетах* за эти товары, то по кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается валовая прибыль от реализации. Оборот по реализации товаров транзитом в данном случае учитывается внесистемно.

**Учет результатов инвентаризации товаров***Корректировка суммы торговой наценки в розничной торговле*

По результатам инвентаризации в организациях розничной торговли уточняется сумма торговой наценки, приходящейся на остаток товаров в конце месяца. Если данная величина не совпадает с ее расчетным значением, равным сальдо счета 42 «Торговая наценка (скидка, наценка)», то производится корректировка учетной величины торговой наценки:

- для уменьшения учетной торговой наценки производится запись сторно по кредиту счета 42 «Торговая наценка» (одноименный субсчет) и по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» – на величину разницы между учетной величиной торговой наценки и ее фактическим значением, выявленным при инвентаризации;
- для увеличения учетной торговой наценки производится запись по дебету счета 42 «Торговая наценка» и кредиту счета 80 «Прибыли и убытки» – на величину разницы между фактической величиной торговой наценки (скидки) и ее учетной величиной.

Увеличена торговая наценка на остаток товаров согласно результатам инвентаризации

28.02	«Торговая наценка»	Д-т	К-т
	«Прибыли и убытки»	880	880

*Учет выявленных излишков товаров.* Выявленные по результатам инвентаризации излишки товаров приходуются по оценочной стоимости записью по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 80 «Прибыли и убытки».

Оприходованы выявленные излишки товаров

31.03	«Товары»	Д-т	К-т
	«Прибыли и убытки»	200	200

*Учет выявленных недостач и потерь товаров*

Потери товарно-материальных ценностей, возникшие в результате стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций, при отнесении их к страховым случаям списываются с кредита счета 41 «Товары» в корреспонденции с дебетом счета 65 «Расчеты по имущественному и личному страхованию». Некомпенсируемые потери товаров списываются с кредита счета 41 «Товары» в корреспонденции с дебетом счетов 86 «Резервный капитал» (в пределах имеющихся сумм), 80 «Прибыли и убытки».

Списаны на убытки некомпенсируемые потери товаров от стихийных бедствий			
		Д-т	К-т
31.03	«Прибыли и убытки» «Товары»	3500	3500

В остальных случаях выявленные при инвентаризации недостачи и потери товаров отражаются с использованием счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей». В дебет счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с кредитом счета 41 «Товары» списывается стоимость недостающих и испорченных товаров по учетным ценам (покупным либо продажным), а также сумма потерь по частично испорченным товарам.

Принята к учету недостача товаров			
		Д-т	К-т
31.03	«Недостачи и потери от порчи ценностей» «Товары»	1500	1500

С кредита счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» списываются принятые к учету суммы недостач и потерь:

- в пределах норм естественной убыли – в корреспонденции с дебетом счетов по учету материальных ценностей (если недостачи выявлены при заготовлении) или издержек обращения если недостачи и потери выявлены при хранении или реализации);

Списана на издержки обращения недостача товаров на складе в пределах норм убыли			
		Д-т	К-т
31.03	«Издержки обращения» «Недостачи и потери от порчи ценностей»	200	200

- сверх норм убыли, потерь от порчи, стоимость похищенных товаров в случае наличия конкретных виновников – в корреспонденции с дебетом счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

Начислена сумма недостачи товаров ко взысканию с виновного лица			
		Д-т	К-т
30.04	«Расчеты с персоналом по прочим операциям» «Недостачи и потери от порчи ценностей»	750	750

- сверх норм убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач и хищений товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков – в корреспонденции с дебетом счета 80 «Прибыли и убытки».

Списана на убытки недостача сверх норм убыли при отсутствии конкретных виновников			
		Д-т	К-т
30.04	«Прибыли и убытки»	400	
	«Недостачи и потери от порчи ценностей»		400

Если учет товаров ведется организацией по продажным ценам, то сумма торговой наценки на остаток ценностей в конце месяца должна быть уменьшена на сумму наценки по недостающим и испорченным ценностям. Корректировка торговой наценки производится записью с дебета счета 42 «Торговая наценка» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Доходы будущих периодов», субсчет 83-3 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

Списаны на виновных лиц суммы наценки по недостающим товарам			
		Д-т	К-т
30.04	«Торговая наценка»	1130	
	«Доходы будущих периодов»		1130

### Вопросы

1. В чем состоит торговая деятельность? Какая торговля считается оптовой, какая – розничной?
2. Что означают понятия «издержки обращения», «товарооборот», «торговая наценка (скидка, накидка)»?
3. По какой стоимости оцениваются товары в организациях розничной торговли, оптовой торговли?
4. Какие затраты включаются в состав издержек обращения?
5. Каким образом группируются товарные потери торговых организаций?
6. Какие показатели рассчитываются для определения финансового результата от оптовой торговли, от розничной торговли?
7. Как производится расчет издержек обращения, приходящихся на реализованные товары?
8. Как производится расчет сумм торговой наценки (скидки, накидки), приходящейся на реализованные товары?
9. В чем состоят партионный и сортовой способы учета товаров на складе?
10. Какие формы первичной документации используются для учета торговых операций?
11. Какие счета бухгалтерского учета используются в учете товаров для перепродажи?
12. Каким образом отражается реализация товаров в оптовой торговле, в розничной торговле?