

Е. Е. Лукин, Н. В. Драгункина

Оптовая и розничная торговля: бухгалтерский учет и налогообложение



Евгений Лукин

**Оптовая и розничная
торговля: бухгалтерский
учет и налогообложение**

«Научная книга»

2006

Лукин Е. Е.

Оптовая и розничная торговля: бухгалтерский учет и
налогообложение / Е. Е. Лукин — «Научная книга», 2006

В данном практическом пособии рассмотрены особенности бухгалтерского учета, налогообложения и основ налоговой системы оптовой и розничной торговли, а также учет поступления и реализации товаров, финансовые результаты организаций. В пособии приведены многочисленные примеры и проводки, которые делают изложенный материал более интересным и доступным для читателей. Практическое пособие предназначено для бухгалтеров, аспирантов, студентов, преподавателей, а также для аудиторов и руководителей предприятий.

Содержание

Введение	5
Глава 1. Учет поступления товара	7
1.1. Аналитический учет товара	7
Сортовой метод учета товаров	7
Партионный метод учета товара	8
Учет товара на складе	8
1.2. Синтетический учет товара	11
1.2.1. Учет приобретения товаров организациями оптовой торговли	13
1.2.2. Учет приобретения товара организациями розничной торговли	16
Глава 2. Учет реализации товара	18
2.1. Учет реализации товаров организациями оптовой торговли	18
Учет авансов под поставку товаров в организациях оптовой торговли	21
Конец ознакомительного фрагмента.	23

Сперанский Анатолий Алексеевич, Лукин Евгений Евгеньевич

Оптовая и розничная торговля: бухгалтерский учет и налогообложение

Введение

Главным объектом бухгалтерского учета в организациях оптовой и розничной торговли являются товары. Поэтому учет особенностей товарных операций, обусловленных характером обмена, контролем за движением, сохранностью товаров, выявлением финансовых результатов, формированием полной и достоверной информацией, составляет суть бухгалтерского учета торговой организации.

Для обеспечения непрерывного, своевременного, полного учета поступающих товаров и правильного отражения в учете операций по их выбытию необходимо пользоваться следующими принципами:

- 1) вести учет товаров по каждому материально ответственному лицу;
- 2) выбрать оптимальную схему учета товаров в условиях конкретной торговой организации;
- 3) вести единую оценку товаров по их оприходованию и выбытию;
- 4) строго придерживаться сроков сдачи отчетности по движению товаров в организации материально ответственными лицами;
- 5) проводить инвентаризацию в установленные сроки согласно инструкции;
- 6) вести контроль за деятельностью материально ответственных лиц.

Основываясь на этих принципах, бухгалтерия торговой организации сможет эффективно решать проблемы бухгалтерского учета.

Налогообложение является одной из важнейших проблем современности, затрагивает все социально-экономические сферы жизни общества, одной из которых является розничная и оптовая торговля. Ни одно государство не может обойтись без налоговых доходов. Для государственной власти налоги являются важнейшим источником доходов; кроме налогов, у государства по существу нет иных методов мобилизации средств в казну. Использование государственных займов для покрытия расходов требует дополнительных поступлений в казну для возврата займов и процентов по ним. Выпуск денег в обращение связан с тяжелыми последствиями – инфляцией. В результате остается главный доход государства – налоги. С кого же собирать налоги?

Все учреждаемые инвесторами организации делятся на два типа:

- 1) коммерческие, которые ставят целью извлечение прибыли, к которым относятся все производственные предприятия, снабженческо-сбытовые, инвестиционные организации, страховые и кредитные учреждения;
- 2) некоммерческие – преследуют другие цели. Это управление, предоставление социальных, благотворительных и других услуг населению (учреждения здравоохранения, образования фундаментальной науки, бюджетные учреждения, содержание госаппарата, армия, МВД, общественные организации и др.).

С точки зрения участия в создании совокупного общественного продукта и национального дохода общественное производство делится на две сферы экономики:

1) производственная сфера (сфера производства товаров, работ, услуг), к которой относятся промышленность, сельское и лесное хозяйство, грузовой транспорт, промышленная связь, строительство, материально-техническое снабжение, торговля и общественное питание, информационно-техническое обслуживание и пр.;

2) к непроизводственной сфере (сфера социального обслуживания населения, оказание услуг) относятся жилищно-коммунальное хозяйство, пассажирский транспорт и межквартирная связь, здравоохранение, физкультура и социальное обслуживание, образование, культура и искусство, общественные организации, наука, кредитование и страхование, государственное управление.

Сферы экономики подразделяются на специализированные отрасли. Отрасль – группа однородных предприятий, характеризующихся особыми условиями производства в системе общественного разделения труда, однородной продукции или выполняющих специфическую функцию в системе обслуживания населения. Каждая из подотраслей в свою очередь подразделяется на комплексные виды производств. Общероссийский классификатор выделяет 99 отраслей экономики (электроэнергетика, нефтехимия, машиностроение, сельское хозяйство и др.). Развитие общества и экономики приводит к созданию смешанных производств и межотраслевых комплексов. Межотраслевой комплекс – интегрированная структура, характеризующая взаимодействие различных отраслей и их элементов, разных стадий производства и распределения продукта на одном предприятии.

Розничная и оптовая торговля, является по своей сути предпринимательской деятельностью в сфере обмена, связанной с продажей товаров конечным потребителям для личного, домашнего или коллективного пользования. Будучи необходимым звеном системы распределения, она обеспечивает продвижение товаров от изготовителя до конечного потребителя.

Предприятия розничной торговли можно классифицировать по товарным категориям и группам, которые преобладают в ассортименте; по методам торговли и уровню обслуживания покупателей; по признаку принадлежности тем или иным владельцам; по месту расположения, структуре и стратегии торговли.

Как вы, наверное, догадались, чтобы унифицировать налоги и сборы, внести ясность, нужен документ, который бы определял порядок взаимоотношений между налогоплательщиками и Налоговыми органами от лица государства.

Управление экономикой, оборона, суд, таможня, охрана порядка, бесплатное медицинское обслуживание и образование – вот далеко не полный перечень тех направлений расходов федерального бюджета страны, для финансирования которых необходимо собирать налоги. Таким образом, со времени возникновения государства налоги стали необходимой частью экономических отношений.

«В жизни нет ничего неизбежного, кроме смерти и налогов», – так утверждал Б. Франклин (1706–1790 гг.), один из авторов Декларации независимости США. Налоги – это обязательные платежи, взимаемые государством (центральными и местными органами) с физических и юридических лиц в бюджет соответствующего уровня. Совокупность законов, правил и практических приемов, относящихся к сбору налогов, называется налогообложением.

Налог есть обязательный индивидуально-безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и граждан в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства (п. 1 ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ)).

Сбор есть обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов госорганами, органами местного самоуправления юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий) (п. 2 ст. 8 НК РФ).

Глава 1. Учет поступления товара

1.1. Аналитический учет товара

Правильная организация аналитического учета и его своевременность имеют особое значение, так как данные аналитического учета являются базой, необходимой для анализа, контроля, планирования, управления и руководства хозяйственной деятельностью предприятия. Аналитический учет товаров на складах торговых организаций может вестись одновременно по хозяйствующим субъектам, по материально ответственным лицам, по ассортименту товаров, а также в других удобных для предприятия разрезах. Если материальную ответственность за товары, находящиеся в той или иной торговой единице, несет одно материально ответственное лицо (бригада), то разрезы аналитического учета «по хозяйствующим субъектам» и «материально ответственным лицам» совпадают. Обычно в организациях торговли аналитический учет ведется в натурально-стоимостном выражении. Это подразумевает, что бухгалтерией учет ведется по наименованиям товаров с их отличительными признаками (марка, артикул, сорт и т. п.) и по количеству и фактической себестоимости товаров. При натурально-стоимостном учете товаров применяются два различных метода учета товаров: сортовой и партионный.

Сортовой метод учета товаров

При этом методе учета товары учитываются в карточках сортового учета на основании первичных учетных документов (приходные и расходные накладные, накладные на внутреннее перемещение, накопительные ведомости по учету движения товаров и тары за день по наименованиям, сортам, количеству и цене товаров).

Движение товаров можно вести в Журнале учета товаров на складе по форме № ТОРГ-18, а также в карточках количественно-стоимостного учета по форме № ТОРГ-28. По каждому наименованию и сорту товаров открываются карточки количественно-стоимостного учета по форме № ТОРГ-28 или в Журнале учета товаров. Записи учета товаров на складе ведутся на основании приходно-расходных документов или накопительных ведомостей по учету отпуска товаров и тары за день по наименованиям, сортам, количеству и цене товаров. Каждая запись в карточке (Журнале) содержит ссылку на документ. Если однородных приходных или расходных документов много, то для сокращения числа записей их предварительно группируют в накопительных ведомостях, а уже потом итоги группировки заносят в соответствующий регистр (карточку или Журнал).

Если бухгалтерский учет ведется автоматизировано с применением компьютеров, то соответствующие регистры бухгалтерского учета формируются на магнитных носителях. В содержательной части этих регистров находится следующая информация: номер склада, стеллаж, ячейка, единицы измерения, цена, дата записи, номер документа, на основании которого производится запись операций, порядковый номер документа, на основании которого производится запись операции, порядковый номер записи, от кого получен или кому отпущен товар, приход, расход, вновь введенный остаток, срок годности, дата сверки с данными бухгалтерии и подпись лица, осуществляющего сверку товара.

В карточках ежемесячно выводятся обороты за месяц и остатки на начало следующего месяца. Каждая запись в карточке содержит ссылку на документ. Карточки сортового учета регистрируют в бухгалтерии торговой организации, затем под расписку выдают материально ответственному лицу. Записи в карточках проверяются работником не реже одного раза в декаду.

Партионный метод учета товара

При этом методе учета товары учитываются в таком же порядке, как и при сортовом учете, только на каждой партии товара отдельно. Партией товара для такого учета признаются однородные товары, поступившие одновременно по одному или нескольким документам. Партионный учет товаров применяется одновременно на складе и в бухгалтерии. На каждую партию товаров заводится специальная партионная карточка (код по ОКУД 0903066), в которой регистрируется номер партии и которая выписывается в двух экземплярах. Порядковый номер регистрируемой карты является номером данной партии товаров, который указывается в документах, отражающих расход товаров из данной партии. Все партионные карты регистрируются в специальной книге в порядке поступления товара. Первый экземпляр отдается на склад и является регистром складского учета. Второй экземпляр остается в бухгалтерии.

Поступивший на склад партионный товар размещается по каждой партии отдельно от других товаров. При отпуске партионного товара в первичных расходных документах указывается номер партионной карты. Оборотные ведомости по товарам данной партии составляются отдельно от других товаров. После полного выбытия со склада данной партии товаров, а также при наличии незначительных остатков по данной партии товаров проводится инвентаризация. Выявленные в результате инвентаризации излишки товаров приходяются в установленном законодательством порядке. Недостача партионного товара, обнаруженная в результате инвентаризации, списываются следующим проводками:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
94	44	Недостача партионного товара сверх норм естественной убыли, выявленная при инвентаризации
94	91-2	Недостача партионного товара сверх норм естественной убыли, выявленная при инвентаризации

В торговых организациях изменение цен на реализуемые товары должно происходить на начало рабочего дня. В случае если изменение цен произошло в течение рабочего дня, в кассовых чеках, счетах и других расчетных документах по учету выручки должно указываться фактическое время покупки.

Учет товара на складе

Учетные записи о поступлении и выбытии товаров производятся на основании приходных и расходных документов.

При централизованном способе доставки товары поступают на склад в сопровождении товарнотранспортной накладной, счета-фактуры, счета и других сопроводительных документов. В зависимости от вида, назначения товара он должен иметь маркировку, кипную сетку, ярлык, сертификат качества, данные лабораторного анализа.

Перечень лиц, имеющих право подписи документов на отпуск, получение товаров со склада, должен быть утвержден приказом руководителя организации, а образцы их подписей доведены до материально ответственных лиц. С материально ответственными лицами заключается договор о материальной ответственности.

При приеме груза от транспортной организации экспедитор должен проверить соответствие количества фактически полученных товаров с указанными в документах, проверить места и маркировку. При несоответствии наименований, объема, количества груза в натуре, при повреждении и порче груза экспедитор должен потребовать составления транспортной организацией коммерческого акта и получить один экземпляр этого акта. Без составления ком-

мерческого акта принимать груз с нарушенной упаковкой, неисправностью пломб и другими признаками повреждения категорически запрещается.

Приемка товаров по качеству, количеству, массе и комплектности производится в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора. Результаты приемки оформляются Актом о приемке товаров типовой формы № ТОРГ-1.

В строке «Способ доставки» указывается вид транспортного средства, доставившего товар (в вагоне, составе, автофургоне, рефрижераторе, на судне и т. д.). Приемка товара производится по его фактическому наличию. При наличии отклонений покупатель должен приостановить приемку товара, обеспечить его сохранность, принять меры к предотвращению его смешения с другим товаром, вызвать представителя поставщика для составления двустороннего акта.

При наличии несоответствия между количеством, качеством товара, предусмотренными в сопроводительных документах, и их фактическим наличием и состоянием составляют акты об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей.

Акты составляются по форме № ТОРГ-2 – в четырех экземплярах и форме № ТОРГ-3 при приемке импортных товаров – в пяти. Эти акты являются юридическим основанием для предъявления претензии поставщику, отправителю товара. Акты составляются по результатам приемки членами комиссии.

Акты по приемке товаров с приложением документов (счета-фактуры, накладные и др.) передаются в бухгалтерию под расписку для оформления товара и для направления претензионного письма поставщику или транспортной организации, доставившей груз. Один экземпляр акта остается у материально ответственного лица, принявшего товар.

При наличии расхождения по качеству товара необходимо присутствие представителя Государственной торговой инспекции по качеству. Некачественные товары могут быть возвращены поставщику или приняты материально ответственными лицами по новой, более низкой цене, которая согласовывается с поставщиком товара.

Для оформления приемки и оприходования фактически полученных товаров, поступивших без счета поставщика, составляется Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика – форма № ТОРГ-4. Комиссия при участии материально ответственного лица составляет его в двух экземплярах: первый передается в бухгалтерию, а второй остается у материально ответственного лица. Для сокращения числа аналитических счетов можно провести укрупнение товарных групп, т. е. вести учет товаров различного наименования, но с одинаковой ценой в одной карточке. Если имеется маленький ассортимент товара и небольшое количество товарных операций, то аналитический учет ведется в товарном отчете по форме № ТОРГ-29. Он составляется на основании приходных и расходных документов.

Заполнение товарного отчета

Приходная часть	Расходная часть
1) отражают остаток товаров на дату составления предыдущего товарного отчета;	1) записывается каждый расходный документ по направлениям выбытия товаров;
2) поступление товара и тары по сопроводительным документам;	2) определяется остаток товаров на конец отчетного периода;
3) последовательность записи в товарный отчет:	3) последовательность записи в товарных отчетах по расходу:
а) поступление товара от поставщика;	а) реализация покупателям;
	б) возврат поставщикам;
б) со своего склада;	в) сдача тары;
в) внутреннее перемещение и прочий приход.	г) внутреннее перемещение;
	д) возврат на склады своей организации;
	е) прочий расход.

Учет товара может вестись по покупным ценам – тогда рекомендуется составлять сопроводительные реестры сдачи документов по форме № ТОРГ-31, в которых указываются только наименования приходных и расходных документов, их номера, даты, количество листов.

В ходе проверки товарного отчета бухгалтер должен обратить внимание на:

- 1) соответствие начального остатка конечному остатку предыдущего отчета;
- 2) правильность цен, сверяя их с ценами в договорах поставщиков; соответствие указанной в отчете суммы товаров, реализованных за наличный расчет, сумме выручки по кассовому отчету;
- 3) при перемещении товаров внутри организации – соответствие записей в документах подразделений;
- 4) полноту и своевременность оприходования товаров, сверяя документы на поступление товаров от поставщиков с документами на оплату этих же товаров.

На точках в розничной торговой организации материально ответственными лицам выдается в одном экземпляре «Журнал работника мелкорозничной торговли» – форма № ТОРГ-23. Данные об отпуске товара и получение выручки отражаются в нем с выведением каждый раз нового остатка товаров. Отпуск товара на день работы оформляется расходно-приходной накладной по форме № ТОРГ-14. сумма выручки сдается в кассу организации и оформляется приходным кассовым орденом. Количество и сумма нерезализованных за день товаров указываются в расходно-приходной накладной.

В бухгалтерии торговой организации учет может вестись двумя способами:

- 1) количественно-суммовым;
- 2) оперативно-бухгалтерским.

Рассмотрим два этих метода в следующей таблице.

Количественно-суммовой	Оперативно-бухгалтерский
На каждое наименование товара открывается карточка количественно-суммового учета (форма № ТОРГ-28). В бухгалтерии эти карточки хранятся в картотеке и размещаются по местам хранения товара и материально ответственными лицам. В конце каждого месяца в этих карточках подсчитывают итоги по приходу и расходу, и определяется остаток. Составляется оборотная ведомость по аналитическим счетам счета 41 «Товары». Суммовые итоги этой ведомости должны быть равны оборотам синтетического счета 41 «Товары». Натуральные показатели оборотной ведомости сверяют с данными складского учета. При необходимости проводится инвентаризация.	Учет остатков и движения товаров по видам не ведется. Периодически проверяются записи материально ответственных лиц в журналах учета движения товаров и карточках. На первое число месяца составляется сальдовая ведомость. В ней подсчитываются только количественные остатки товаров определенных наименования, артикула, сорта, цены. Ведомость передается в бухгалтерию, где подсчитывается общая стоимость остатков товара на складе. Сальдовая ведомость составляется по каждому материально ответственному лицу.

1.2. Синтетический учет товара

Учет операций по приобретению товаров торговой организацией определяется следующими факторами:

- 1) собственность на поступившие товары;
- 2) поставщики товаров;
- 3) цена товара;
- 4) местонахождение товара в торговой организации;
- 5) договорные отношения;
- 6) способы доставки товара.

На счете 41 «Товары» учитывается стоимость товаров, приобретенных торговой организацией для продажи, а также организациями, оказывающими услуги общественного питания. Этими предприятиями на данном счете должна также учитываться покупная тара и тара собственного производства. Товар в большинстве магазинов складировается в специальных отдельных помещениях, оборудованных для соответствующего хранения и защиты от порчи и хищения. В небольших магазинах розничной торговли или киосках товар поступает непосредственно в места его продажи населению.

Соответственно, к счету 41 «Товары» допускается открытие субсчетов:

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

Организации оптовой торговли используют только субсчет 41-1 «Товары на складах». Если товар поступает в сеть розничной торговли, то используется субсчет 41-2 «Товары в розничной торговле».

При смешенной оптово-розничной торговле в бухгалтерском учете используются оба субсчета в соответствии с рабочим планом счетов, утвержденным в составе Учетной политики организации.

Счет 41 «Товары» имеет целый ряд субсчетов первого, а при импортных поставках второго и третьего порядка.

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

При поступлении, приходе, перемещении товара можно сделать следующие проводки по дебету счет 41 «Товары».

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
	60	Приход товара и тары на склад от поставщиков по стоимости их приобретения
	66	Приход товара за счет краткосрочных кредитов и займов
	67	Приход товара за счет долгосрочных кредитов и займов
	71	Приход товара, оплаченного подотчетными лицами
	73-1	Приход товара, поступившего от работников организации в счет погашения займов
	75	Приход товара, поступившего от учредителей в счет их владов в уставный капитал
41	79	Приход товара от подразделений организации, выделенных на самостоятельный баланс
«Товары»	42	Торговая наценка по товарам
	41	Внутреннее перемещение товара со склада на склад
	15	Поступление товара и тары
	68	Начисление платежей в бюджет по налогам и сборам, включаемых в стоимость товара
	90	Прибыль, полученная от продажи товаров
	91	Излишки товара, прибыль прошлых лет, прибыль от кредиторской задолженности за полученные товары
	98	Приход товара, полученного безвозмездно от сторонних организаций

Товары проданные, списанные учитываются в кредите счета 41 «Товары».

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10	41	Перевод товаров в разряд материальных ценностей. Приход материалов при списании тары
44	«Товары»	Списание стоимости товаров, используемых на собственные нужды в торговле
45		Списание стоимости отгруженных товаров
76-2		Предъявление претензии по оприходованным товарам. Списание товаров по страховым случаям
79		Списание стоимости товаров, переданных подразделениям организации, выделенным на самостоятельный баланс
90		Списание стоимости товаров, проданных на сторону. Списание стоимости товаров, переданных работнику в счет натуральной оплаты труда
91		Недостача товара при их инвентаризации. Штрафы, пени и неустойки за нарушение договора поставки товаров. Списание на убыток расходов по операциям с тарой
94		Недостача или порча товаров на складе
96		Списание стоимости товаров в счет резервов предстоящих расходов
97		Списание стоимости товаров в счет расходов и платежей будущего периода
99		Списание убытков на некомпенсируемые потери товаров

1.2.1. Учет приобретения товаров организациями оптовой торговли

В организациях оптовой торговли приобретение товаров, оприходование их на склад по покупной стоимости, расчеты с поставщиками и покупателями и другие операции отражены в Учетной политике организации. В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими проводками.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
41	60	Получение и оприходование на склад товаров и тары от поставщика по стоимости их приобретения
60	51	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары с расчетного счета торговой организации
60	52	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары с валютного счета торговой организации
60	50	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары наличными денежными средствами из кассы торговой организации
60	60-1	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары векселем
60	66	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары за счет средств краткосрочного банковского кредита, которые не находятся на расчетном счете предприятия
60	67	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары за счет средств долгосрочного банковского кредита, которые не находятся на расчетном счете предприятия
60	91	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары основными средствами на сумму их остаточной стоимости
02	01	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары на сумму амортизации реализованных основных средств, бывших в эксплуатации
91	68	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары на сумму НДС из валового дохода от реализации основных средств
91-9	99	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары на сумму полученного дохода от реализации основных средств
60	91	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары нематериальными активами на сумму их продажной стоимости
91	04	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары нематериальными активами, по которым начисляется амортизация, на сумму остаточной стоимости за вычетом НДС
05	04	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары на сумму амортизационных начислений по реализованным нематериальным активам
91	68	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары на сумму НДС, из дохода по продаже нематериальных активов
91-9	99	Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары на сумму финансового результата нематериальных активов
60	50, 51, 52	Предоплата поставщику за товары
50, 51	60	Возврат выданных авансов на расчетный или валютный счет организации при недоставке товаров
44	60	Стоимость транспортных услуг, оплаченных поставщиком за счет продавца без учета НДС
19	60	Сумма НДС от стоимости транспортных услуг

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками: 1) за полученные товарно-материальные ценности, принятые, выполненные работы и потребленные услуги; 2) за полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа; 3) за излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
08	60	Оприходование поступившей от поставщика тары под товаром, относящейся к основным средствам, на сумму, указанную в товарно-сопроводительных документах
01	08	На ту же сумму
41-3	60	Оприходование поступившей от поставщика тары под товаром, не относящейся к основным средствам и не являющейся залоговой, на сумму, указанную в товарно-сопроводительных документах
41-1	60	Оприходование поступившей от поставщика стеклянной тары под товаром на сумму, указанную в товарно-сопроводительных документах
76	60	Выявленная при приемке товара его недостача или порча, отнесенная на счет поставщика или транспортной компании
94	60	Выявленная при приемке товара его недостача или порча по другим причинам
41-1	60	Отражение НДС по поступившим товарам в оптовой торговле
41-1	60	Отражение НДС по поступившим товарам в оптовой торговле
19	60	На ту же сумму
41-2	60	Оприходование товаров, полученных от поставщика по товарообменному договору, по стоимости товаров, указанной в товаросопроводительных документах
41-1	60	Оприходование товара, полученного от поставщика по товарообменному договору, по рыночной цене
60	90	Стоимость товаров, отгруженных в адрес поставщика по товарообменному договору по продажной цене
90	41-1	Описание стоимости товаров, отгруженных в адрес поставщика по товарообменному договору по покупной цене

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
90	68	Начисление в бюджет НДС, акцизов на реализованные товары
60	62	Уменьшение задолженности контрагенту за полученные за него товары на стоимость полученных товаров
99	90-9	Списание в убыток результата от реализации товара
90-9	99	Списание в прибыль результата от реализации товара

В покупных ценах приобретенных товаров предусматривается НДС. В организациях торговли при приобретении товара НДС оформляется следующими проводками:

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражение НДС по поступившим товарам в розничной торговле;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – представление к зачету сумм НДС по оплаченному и оприходованному товару.

Если товары приобретены торговой организацией для основного вида ее деятельности (перепродажи) за наличный расчет, то уплаченные суммы включаются в расходы на продажу.

При расчетах с поставщиками у торговой организации может образовываться как дебиторская, так и кредиторская задолженность перед поставщиком. Если торговая организация сначала получает и приходит товар, а уже затем производит его оплату, то у нее образуется кредиторская задолженность перед поставщиком, которая оформляется следующей проводкой:

Дебет 41 «Товары»,

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – сумма кредиторской задолженности перед поставщиком за полученный товар.

В случае если торговая организация оплачивает поставщику стоимость товара, а затем получает товар, то на период времени до поступления и оприходования товара возникает дебиторская задолженность поставщика торговой организации, которая в учете торговой организации отражается следующими проводками:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит 51 «Расчетные счета» – предварительная оплата с расчетного счета торговой организации за товар согласно договору поставки;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – дебиторская задолженность поставщика перед торговой организацией за оплаченный по договору поставки, но не отгруженный товар;

Дебет 41 «Товары»,

Кредит 60 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – оприходование поступившего от поставщика товара в погашение дебиторской задолженности.

1.2.2. Учет приобретения товара организациями розничной торговли

На предприятиях розничной торговли товары поступают от юридических и физических лиц или от работников организации за счет подотчетных сумм за наличный расчет. Эти товары учитываются на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле».

Организации розничной торговли могут отражать поступление товаров в бухгалтерском учете по покупной или продажной стоимости. Этот порядок учета должен быть отражен в Учетной политике организации. Все операции по учету поступивших товаров аналогичны их отражению в учете у оптовых организаций.

В бухгалтерском учете торговой организации розничной торговли операции по приобретению товара будут учитываться отдельно по продажным и по покупным ценам. Покупная цена товара не включает уплаченный при их приобретении налог на добавленную стоимость.

При учете товаров по покупным ценам будут оформлены следующие проводки.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
41-2	60	Оприходование товара по ценам поставщика согласно договору купли-продажи без учета НДС
19	60	Учет НДС по оприходованным товарам
41-2	60, 76	Затраты по приобретению товаров у поставщика без учета НДС
71	50	Выдача аванса подотчетному лицу для приобретения товаров у населения или у юридических лиц
41	71	Оприходование товаров, приобретенных через работников торговой организации у населения или юридических лиц из подотчетных сумм за наличный расчет
19	60, 76	НДС по затратам, связанным с приобретением товаров
60	50, 51	Оплата приобретенных товаров с расчетного счета или через кассу торговой организации
68	19	Зачет НДС по оприходованным и оплаченным товарам
60, 76	50, 51	Оплата услуг поставщика, связанных с приобретением товаров
68	19	Зачет НДС по оказанным и оплаченным услугам, связанным с приобретением товаров организацией

При учете товара по продажным ценам возникает необходимость учета разницы между стоимостью товара по продажным и покупным ценам. Цена товара, предназначенного для продажи, включает его покупную стоимость и торговую надбавку (наценку), исчисленную по сумме разницы между покупной и продажной стоимостью. Эта торговая надбавка отражается на счете 42 «Торговая наценка». Все затраты, связанные с приобретением товаров, относятся на счет 41-2 «Товары в розничной торговле», т. е. включаются в фактическую себестоимость товара. НДС, предусмотренный в счете за оказанные услуги, отражается по дебету счета 19 субсчет «НДС по приобретенным товарам», и после оплаты услуг принимается к зачету.

Размер надбавки определяется продавцом самостоятельно. При определении надбавки продавец должен учесть свои издержки обращения (расходы по закупке, хранению, реализации товаров), невозмещаемые налоги и прибыль. При самостоятельном определении надбавки используется принцип их дифференциации по промышленным и продовольственным товарам, по их группам и даже по отдельным товарам, что определяется письмом Минэкономки Российской Федерации от 20.12.1995 г. № 7-1026 «Методические рекомендации по формированию и применению свободных цен и тарифов на продукцию, товары и услуги». При учете товаров по продажным ценам будут оформлены следующие проводки:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
41-2	60	Оприходование товара по ценам приобретения согласно договору купли-продажи без учета НДС
19	60	Учет НДС по оприходованным товарам
41-2	60	Затраты по приобретению товаров без учета НДС
19	60	НДС по затратам, связанным с приобретением товаров
41-2	42	Торговая наценка на приобретенный товар как разница между покупной ценой товара (без учета НДС) и продажной ценой этого товара

В результате этих операций на дебете счета 41-2 «Товары в розничной торговле» получается продажная цена приобретенного товара.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
60	50, 51	Оплата приобретенных товаров с расчетного счета или из кассы торговой организации
68	19	Зачет НДС по оприходованным и оплаченным товарам
60	50, 51	Оплата услуг поставщика, связанных с приобретением товаров
68	19	Зачет НДС по оказанным и оплаченным услугам, связанным с приобретением товаров

Если товары от одного поставщика поступают в разные торговые точки организации, то их оплата может производиться по одному платежному документу. В бухгалтерском учете торговой организации в оборотах по дебету счета 41-2 «Товары в розничной торговле» необходимо выделить стоимость товаров, поступивших в каждую торговую точку, а в товарном отчете указать номер и дату платежного документа. При отражении операции по поступлению и оплате товаров для удобства пользования ими и для контроля за движением товаров можно в одном учетном регистре объединить обороты по дебету и по кредиту счета 41-2 «Товары в розничной торговле» в их взаимосвязи с корреспондирующими счетами. Записи по счетам 41-2 «Товары в розничной торговле» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» должны обеспечивать контроль над поступлением товаров и своевременным оприходованием их материально ответственными лицами, а также за расчетами с поставщиками.

Глава 2. Учет реализации товара

2.1. Учет реализации товаров организациями оптовой торговли

Рынок товаров делится на два вида: оптовый и розничный. Также существует смешанный вид торговли – оптово-розничный. Учет реализации в организациях торговли учитывается на счете 90 «Продажи». По кредиту отражается продажная стоимость товара, а по дебету – учетная стоимость товара.

Оптовая торговля – это торговля, которая характеризуется критериями вида покупателя и характера использования товаров.

В соответствии с п. 4.1.1. «Методических рекомендаций по учету и оформлению операций, приему, хранению и отпуску товаров в организациях торговли» (Методические рекомендации по учету и оформлению операции приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утв. письмом Роскомторга от 10 июля 1996 г. N 1-794/32-5)).

Оптовый товарооборот – перепродажа товаров одной организацией другой для последующей перепродажи либо использования в процессе производства какой-либо продукции в качестве сырья, материалов и т. п. Подобное определение, существует и в налоговом законодательстве (письмо Госналогслужбы Российской Федерации от 20.12.1995 г. № 05-4-09/41): «В состав оптового товарооборота включаются объемы продажи товаров, продукции предприятий, учреждениям, снабженческо-сбытовым, посредническим и другим организациям (за исключением населения – конечного потребителя) для дальнейшего их использования в производстве и для перепродажи. При продаже товаров заготовительными, снабженческо-сбытовыми, оптовыми и другими предприятиями, занимающимися продажей и перепродажей товаров, непосредственно населению с расчетами через кассу торговой организации, т. е. в режиме розничной торговли, суммы налога на добавленную стоимость, ранее возмещенные из бюджета (или отнесенные на расчеты с бюджетом), восстанавливаются. На эти суммы кредитуются счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции со счетом 41-2 «Товары в розничной торговле».

По своей сути оптовая торговля – есть начальная стадия обращения товара. Эта стадия является посредником между изготовителем и организациями розничной торговли. В оптовой торговле используются договоры поставки, по которым поставщик-продавец обязуется передать в обусловленный срок, производимый или закупаемый товар покупателю для использования в предпринимательской деятельности, не связанной с личным использованием.

Стоимость реализованных товаров в организациях оптовой торговли списывается следующей проводкой:

Дебет 90 «Продажи»,

Кредит 41 «Товары».

В организации оптовой торговли большинство товаров поступает с НДС. Расчет НДС производится (начисляется) по расчетной ставке со всей продажной стоимости реализованного товара и перечисляется в бюджет следующей проводкой:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – перечисление в бюджет НДС с учетом суммы, списанной в зачет.

Пример

Товарооборот оптовой организации за месяц составляет 300 000 руб., в том числе наличными денежными средствами 155 000 руб., НДС – 18 %. Выручка по отгрузке определяется «по отгрузке».

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
Кредит 90 «Продажи» – реализация товара – 155 000 руб.;

Дебет 50 «Касса»,
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – выручка за товар – 155 000 руб.;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»,
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начисление НДС с реализации – 27 900 руб.

(155 000 × 18 %);
Дебет 50-1 «Касса организации»,
Кредит 50-3 «Денежные документы» – оставшая выручка за товары – 145 000 руб.;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
Кредит 90-3 «Налог на добавленную стоимость» – начисление НДС – 26 100 руб. (145 000 × 18 %).

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках на товары. Аналитический учет по счету 42 «Торговая наценка» должен обеспечивать раздельное отражение сумм скидок и разниц в ценах, относящихся к товарам в организациях.

Для правильного отражения хозяйственных операций на счете 90 «Продажи» нужно знать, что момент реализации отгрузки товара отражается по кредиту счета 90 «Продажи».

Рассмотрим два метода учета реализации товара: по методу отгрузки и методу оплаты.

Метод отгрузки предусматривает переход товара покупателям после отгрузки (получения товара). В бухгалтерской отчетности он отражает порядок отражения операций по реализации продукции на счетах бухгалтерского учета с использованием принципа начисления. Признавая переход права собственности на реализованную продукцию к покупателю, бухгалтер делает следующую проводку:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
Кредит 90 «Продажи» – сумма дебиторской задолженности покупателя за переданный товар.

Метод отгрузки предусматривает переход товара покупателям после отгрузки (получения товара). В бухгалтерской отчетности он отражает порядок отражения операций по реализации продукции на счетах бухгалтерского учета с использованием принципа начисления. При признавая переход права собственности на реализованную продукцию к покупателю, бухгалтер делает следующую проводку:

Метод отгрузки предусматривает переход товара покупателям после отгрузки (получения товара). В бухгалтерской отчетности он отражает порядок отражения операций по реализации продукции на счетах бухгалтерского учета с использованием принципа начисления. При признавая переход права собственности на реализованную продукцию к покупателю, бухгалтер делает следующую проводку:

Метод отгрузки предусматривает переход товара покупателям после отгрузки (получения товара). В бухгалтерской отчетности он отражает порядок отражения операций по реализации продукции на счетах бухгалтерского учета с использованием принципа начисления. При признавая переход права собственности на реализованную продукцию к покупателю, бухгалтер делает следующую проводку:

Метод отгрузки предусматривает переход товара покупателям после отгрузки (получения товара). В бухгалтерской отчетности он отражает порядок отражения операций по реализации продукции на счетах бухгалтерского учета с использованием принципа начисления. При признавая переход права собственности на реализованную продукцию к покупателю, бухгалтер делает следующую проводку:

Метод отгрузки предусматривает переход товара покупателям после отгрузки (получения товара). В бухгалтерской отчетности он отражает порядок отражения операций по реализации продукции на счетах бухгалтерского учета с использованием принципа начисления. При признавая переход права собственности на реализованную продукцию к покупателю, бухгалтер делает следующую проводку:

Товар может быть куплен у разных поставщиков и по разным ценам, но его тоже нужно учитывать. Поэтому возникает вопрос, по какому методу его учитывать. В бухгалтерской практике существует три вида учета товара: по средней цене; по цене первых по времени закупок партий (ФИФО); по цене последних по времени закупок партий (ЛИФО). Представленные методы оценки товаров рассматриваются в Приказе Минфина Российской Федерации от 09.06.2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету» «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01.

Рассмотрим все эти методы подробнее и применим в решении практических задач.

Пример

На начало месяца остаток товара составлял 140 единиц по цене 100 руб. за единицу.

Поступило в течение месяца еще 860 единиц товара тремя партиями (04.02 – 250 единиц по цене 110 руб. за штуку на сумму 27 500 руб., 10.02 – 230 единиц по цене 105 руб. на сумму 24 150 руб., 14.02 – 380 единиц по цене 120 руб. за единицу на сумму 45 600 руб.).

За месяц отгружено покупателям 600 единиц товара.

На конец месяца остаток товара составил 400 единиц.

Сумму поступления товара с остатком необходимо распределить между 600 единицами отгруженных товаров и 360 единицами товаров, оставшихся на складе на конец месяца.

Решим эту задачу по методу средней цены.

1. Определяется средняя цена товара – $(140 \times 100 + 250 \times 110 + 230 \times 105 + 380 \times 120) / (140 + 250 + 230 + 380) = 111,25$ руб.

2. Определяется покупная стоимость отгруженных товаров – $600 \times 111,25 = 66\,750$ руб.

3. Рассчитаем среднюю стоимость остатка товара на конец месяца – $400 \times 111,25 = 44\,500$ руб. или $111\,250 - 66\,750 = 44\,500$ руб.

Бухгалтерская проводка на списание покупной стоимости реализованного товара будет следующая:

Дебет 90 «Продажи»,

Кредит 41-1 «Товары на складах» – на сумму 66 750 руб.

Данные средней стоимости товаров на конец отчетного периода используются для расчета покупной стоимости отгруженного товара на начало следующего месяца.

Решим эту задачу по методу ФИФО.

По этому методу условно принимается, что товары, приобретенные первыми, реализовываются также в первую очередь, а товары, оставшиеся на конец месяца нерезализованными, оцениваются по ценам последних закупок.

На начало месяца остаток товара составлял 140 единиц по цене 100 руб. за единицу.

Поступило в течение месяца еще 860 единиц товара тремя партиями (04.02 – 250 единиц по цене 110 руб. за штуку на сумму 27 500 руб., 10.02 – 230 единиц по цене 105 руб. на сумму 24 150 руб., 14.02 – 380 единиц по цене 120 руб. за единицу на сумму 45 600 руб.).

За месяц отгружено покупателям 600 единиц товара.

На конец месяца остаток товара составил 400 единиц.

Сумму поступления товара с остатком необходимо распределить между 600 единицами отгруженных товаров и 360 единицами товаров, оставшихся на складе на конец месяца.

1. Определяем стоимость остатка товара на конец месяца, относящегося к последним партиям. Остаток товаров на конец месяца включает закупки от 10.02 – 380 единиц по цене 120 руб. на сумму 43 200 руб., 14.02 – 20 единиц по цене 105 руб. за единицу на сумму 2100 руб.

2. Общая сумма поступившего товара, включая остаток на начало месяца, составила $111\,250 - 45\,300 = 65\,950$ руб.

Бухгалтерская проводка будет иметь следующий вид:

Дебет 90 «Продажи»,

Кредит 41 «Товары» – на сумму 65 950 руб.

Решим эту задачу по методу ЛИФО.

В этом методе условно принимается, что товары, купленные последними, реализуются в первую очередь, а стоимость остатка товара на конец месяца рассчитывается на основе цены товаров, приобретенных первыми. Расчет по этому методу можно вести двумя способами.

На начало месяца остаток товара составлял 140 единиц по цене 100 руб. за единицу.

Поступило в течение месяца еще 860 единиц товара тремя партиями (04.02 – 250 единиц по цене 110 руб. за штуку на сумму 27 500 руб., 10.02 – 230 единиц по цене 105 руб. на сумму 24 150 руб., 14.02 – 380 единиц по цене 120 руб. за единицу на сумму 45 600 руб.).

За месяц отгружено покупателям 600 единиц товара.

На конец месяца остаток товара составил 400 единиц.

Сумму поступления товара с остатком необходимо распределить между 600 единицами отгруженных товаров и 360 единицами товаров, оставшихся на складе на конец месяца.

1. Покупная стоимость списываемых товаров будет составлена из следующих закупок: от 23.09 – 380 единиц по цене 120 руб. на сумму 43 200 руб. и от 16.09 – 220 единиц по цене 105 руб. на сумму 23 100 руб., что составляет в общей сумме 66 300 руб.

2. Средняя стоимость товара на конец месяца составит $111\,250 - 66\,300 = 44\,950$ руб.

3. Средняя стоимость единицы остатка товаров на конец месяца составит $112,37 (44\,950 / 400)$. Бухгалтерская проводка на списание покупной стоимости реализованных товаров будет иметь такой вид:

Дебет 90 «Продажи»,

Кредит 41-1 «Товары на складах» – на сумму 63 300 руб.

Учет авансов под поставку товаров в организациях оптовой торговли

Торговые организации могут получать или выдавать авансы под поставку товаров. Авансы на всю стоимость поставляемой в будущем партии товаров называют предоплатой.

При выдаче аванса поставщику до получения товара у организации-покупателя возникает дебиторская задолженность со стороны поставщика. Она оформляется следующей проводкой:

Дебет 60 субсчет «Расчеты по авансам»,

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» на сумму предоплаты.

После расчета за товар организация-покупатель относит эту задолженность в счет зачета ранее выданного аванса, уменьшая тем самым свою задолженность поставщику. Зачет производится на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» автоматически или внутри счета на сумму ранее выданного аванса. НДС указывают в сопроводительных документах по перечислению аванса. Формирование учета операций по авансовым платежам зависит от того, по какому методу учитывается реализация товара: «по оплате» или «по отгрузке».

В бухгалтерском учете операции по реализации товаров «по отгрузке» с получением аванса отражаются следующими проводками:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
51	62	Получение аванса от торговой организации
62	68	Начисление НДС с аванса по расчетной ставке
68	51	Оплата НДС с аванса в бюджет
62	90	Отгрузка товара покупателю
51	62	Поступление оплаты за отгруженный покупателю товар
62	62	Зачет аванса, полученного от покупателя
90	41-1	Списание продажной стоимости реализованного товара
90	68	Начисление НДС
68	62	Зачет НДС с аванса
68	51	Оплата НДС

Ряд особенностей при поступлении денег за товар возникает при определении реализации товара «по оплате». Списание стоимости реализованных товаров производится после их оплаты. Начисление бюджету НДС на реализованные товары определяется суммой разниц между всей суммой начисленного бюджету платежа и суммой налога, относящегося к авансу.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.