Экономический факультет

Заочное отделение

Кафедра экономики и менеджмента

080109 "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"

Контрольная работа

По дисциплине "Бухгалтерский учет в торговле"

2009 г

## Содержание

Содержание

Введение

1. Учет приемки товаров

1.1 Учет недостач при приемке товаров, поступивших от поставщиков

2. Учет товарных потерь

2.1 Учет товарных потерь вследствие естественной убыли

2.2 Товарные потери при транспортировке

2.3 Нормы естественной убыли при хранении товаров

2.4 Учет потерь вследствие боя, лома и порчи

2.5 Потери товаров в результате чрезвычайных ситуаций

2.6 Учет пересортицы товаров

Заключение

Список используемой литературы

## Введение

Под торговлей понимается хозяйственная деятельность по обороту, купле и продаже товаров. Причем в качестве и продавцов, и покупателей могут выступать юридические лица, индивидуальные предприниматели и физические лица без регистрации в качестве предпринимателей.

Ежедневно в деятельности торговой организации происходит множество хозяйственных процессов, связанных с оборотом товаров: приобретение, транспортировка до места продажи, приемка, выбраковка, погрузка и разгрузка, хранение, продажа, доставка покупателям, уценка, списание и др. Процесс приобретения и продажи товаров непосредственно связан с движением денежных потоков в организации, образованием и погашением задолженностей продавцов и покупателей.

Кроме того, для обеспечения нормальной деятельности торговая организация должна иметь торговое оборудование, холодильники, склады, помещения для торговли, транспортные средства и пр. Чтобы обзавестись таким имуществом, необходимы средства - источники формирования имущества. К ним относятся вклады собственников, займы, кредиты, прибыль организации, целевое финансирование, безвозмездные поступления, задолженность поставщикам и покупателям. За счет этих источников формируется не только основной, но и оборотный капитал организации.

## 1. Учет приемки товаров

Основными документами, по учету товаров, являющихся частью материально-производственных запасов, являются:

Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.06. 2001 № 44н;

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 28.12. 2001 № 119н.

Товары принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством).

Фактическая себестоимость товаров, приобретенных за плату, включает:

установленную договором стоимость товаров;

расходы по заготовке и доставке приобретаемых товаров, производимые до момента их передачи в продажу и не включенные в цену товара по договору с поставщиками;

таможенные пошлины;

невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с их приобретением;

суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров, вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товары;

расходы по предпродажной подготовке.

К расходам по заготовке и доставке относятся:

расходы по погрузке товаров в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате транспортной организации или поставщику сверх установленной договором стоимости товаров;

расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, в частности, расходы на оплату труда (включая социальные взносы) работников, непосредственно занятых заготовкой (закупкой) товаров и их доставкой в организацию;

плата за хранение товаров в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;

расходы по страхованию, если таковые были понесены при приобретении товаров, например, страхование груза во время перевозки от поставщика к покупателю;

проценты по привлеченным для приобретения товаров кредитам и займам, если эти проценты начислены до принятия этих товаров к бухгалтерскому учету;

расходы по командировкам, непосредственно связанным с заготовлением (закупкой) товаров и доставкой (сопровождением) их в организацию;

стоимость потерь товаров в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли.

Расходы по заготовке и доставке товаров до центральных складов организации, производимые до момента передачи этих товаров в продажу, могут либо включаться в фактическую себестоимость товаров, либо относиться к расходам на продажу. Применение того или иного варианта определяется учетной политикой организации.

Порядок транспортировки товаров от продавца до покупателя определяется условиями договора купли-продажи (поставки). Расходы по доставке товаров от поставщика до склада покупателя по условиям договора может нести либо поставщик, либо покупатель, либо транспортные расходы могут распределяться между ними.

Различные варианты учета у покупателя расходов на транспортировку товаров приведены в таблице 1.

Таблица 1.

Варианты учета транспортных расходов по доставке товаров от поставщика до покупателя

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Доставка | Плательщик транспортных расходов | Порядок учета расходов у покупателя |
| Транспортом поставщика или сторонней организации | Поставщик (покупатель отдельно поставщику не компенсирует)  | Включены поставщиком в стоимость товаров, установленную договором, и отдельно покупателем не учитываются |
|  | Покупатель (оплачивает сторонней организации либо компенсирует поставщику отдельно от стоимости товаров)  | Включаются в фактическую стоимость товаров либо учитываются в составе расходов на продажу по статье "Транспортные расходы" (в соответствии с учетной политикой покупателя)  |
| Транспортом покупателя | Покупатель | Учитываются в составе расходов на продажу по статьям "Амортизация ОС", "Расходы на оплату труда" и др.  |

Если транспортные расходы включены в договорную цену товара, то они не могут быть учтены в составе расходов на продажу, даже если выделены в счете или других первичных документах отдельной строкой.

В отдельных случаях, предусмотренных законодательством, в фактическую себестоимость товаров включаются суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные покупателю при приобретении этих товаров (статья 170 НК РФ).

Фактическая себестоимость товаров, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость товаров, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством.

Фактической себестоимостью товаров, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Транспортные и другие расходы, связанные с обменом, присоединяются к стоимости полученных товаров непосредственно или предварительно зачисляются в состав транспортно-заготовительных расходов, если иное не предусмотрено законодательством.

Если договором мены предусмотрен обмен неравноценных товаров, разница между ними в денежной форме числится у стороны, передавшей товар большей стоимости, по дебету счета расчетов. Образовавшаяся задолженность погашается в порядке, установленном договором.

Оценка товаров, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия товаров к бухгалтерскому учету.

Товары отражаются в учете на счете 41 "Товары".

Формирование фактической себестоимости и оприходование товаров на счете 41 "Товары" по фактической стоимости может отражаться:

путем непосредственного (прямого) включения расходов в фактическую себестоимость товаров (присоединение к договорной цене товаров);

путем отнесения покупной стоимости товаров и расходов, включаемых в их фактическую себестоимость, на отдельный счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" (или отдельный субсчет счета 41).

Конкретный вариант учета расходов, включаемых в фактическую себестоимость товаров, устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике.

Иногда возникает необходимость учета товаров по учетным (плановым) ценам: в случае, когда необходимо оформлять поступление и отпуск этих товаров в течение всего периода, а рассчитать их фактическую себестоимость станет возможным лишь по окончании этого периода (месяца), а также в случае неотфактурованных поставок.

Неотфактурованными считаются поставки, при которых на товары, поступившие в организацию, отсутствуют товаросопроводительные или расчетные документы. В случае неотфактурованных поставок товары приходуются и учитываются по принятым в организации учетным ценам, после получения расчетных документов их учетная цена корректируется и одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

При учете товаров по учетным ценам разница между стоимостью по этим ценам и фактической себестоимостью приобретения (заготовления) отражается на счете 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". Накопленные на этом счете суммы списываются (сторнируются - при отрицательной разнице) в дебет счета 44 "Расходы на продажу" пропорционально стоимости отпущенных товаров по учетным ценам.

Организации розничной торговли могут отражать в учете товары на счете 41 "Товары" как по покупной стоимости, так и по продажной (розничной) стоимости. Для организаций розничной торговли способ отражения в учете товаров является элементом учетной политики.

Учет товаров по продажным ценам, как правило, применяется в том случае, если организация розничной торговли имеет большой ассортимент товаров и не имеет возможности вести количественный учет реализованных товаров по каждому наименованию с конкретными покупными ценами.

При ведении учета по продажной стоимости разница между покупной стоимостью товара и продажной стоимостью отражается в бухгалтерском учете на счете 42 "Торговая наценка".

Товары, не принадлежащие организации на праве собственности, а принятые на ответственное хранение или для реализации по договору комиссии, отражаются на забалансовых счетах 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" и 004 "Товары, принятые на комиссию" в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником. При отсутствии цены на указанные товары в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

Для целей налогового учета фактической себестоимостью товаров является покупная стоимость товаров - суммы, уплаченные поставщику. Все остальные расходы, в том числе и расходы на доставку товаров от продавца до склада, если такая доставка не включается в цену приобретения товаров по условиям договора, складские расходы и иные расходы, связанные с приобретением товаров, включаются у покупателя в состав издержек обращения (статья 320 НК РФ).

НДС по поступившим товарам учитывается на счете 19 "НДС по приобретенным ценностям", субсчет 19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам".

Основанием для отражения на счете 19 сумм НДС, относящихся к полученным от поставщиков товарам, является выделение данных сумм в первичных учетных документах (счетах-фактурах, накладных и т.д.). Если в первичном учетном документе сумма НДС не выделена, самостоятельное ее исчисление расчетным путем и отражение на счете 19 не производится, даже если организация укажет самостоятельно рассчитанную и выделенную сумму НДС в расчетном документе.

Не производится отражение сумм НДС по счету 19, если товар получен безвозмездно, даже в случае, если данные суммы выделены передающей стороной отдельной строкой в первичных документах.

Суммы налога, предъявленные покупателю и уплаченные им при приобретении товаров, подлежат вычету при наличии счета-фактуры поставщика после оприходования товаров независимо от принятой покупателем в целях налогообложения учетной политики (статья 171 НК РФ).

При отнесении указанных сумм налога к возмещению из бюджета эти суммы списываются с кредита счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Некоторые категории хозяйствующих субъектов (плательщики единого налога на вмененный доход, организации и предприниматели, получающие выручку менее 1 млн. рублей за 3 месяца (в соответствии со статьей 145 НК РФ) и другие) не являются плательщиками НДС. При приобретении у них товаров покупатель не имеет права выделять суммы НДС самостоятельно расчетным путем и принимать их в зачет.

В целях подтверждения права на налоговые вычеты по товарам, приобретенным за наличный расчет, налогоплательщик кроме кассового чека с выделенной в нем отдельной строкой суммой налога должен иметь счет - фактуру на эти товары, оформленный в установленном порядке.

## 1.1 Учет недостач при приемке товаров, поступивших от поставщиков

Уменьшение массы или объема товаров, происходящее вследствие изменения их физико-химических свойств, называется естественной убылью, к которой относятся: усушка, утруска, распыл, разлив. На такие потери устанавливаются нормы естественной убыли товаров, которые утверждаются в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

При отсутствии утвержденных норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Возможные потери при транспортировке грузов от поставщика к покупателю и допустимый уровень весовой погрешности должны оговариваться в договоре поставки.

Сумма недостачи в пределах норм естественной убыли (или в пределах, определенных договором поставки) отражается при оприходовании товаров по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Одновременно эта сумма списывается с кредита счета 94 и относится на транспортно - заготовительные расходы или на счета отклонений в стоимости материальных запасов.

Если испорченные товары могут быть использованы в организации или проданы с уценкой, они приходуются по ценам возможной продажи, что отражается по дебету счета 41 "Товары" в корреспонденции со счетом 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". Одновременно на эту сумму уменьшается сумма потерь от порчи.

Недостачи и порча товаров сверх норм естественной убыли учитываются по фактической себестоимости, в которую включаются:

стоимость недостающих и испорченных товаров, включая налог на добавленную стоимость, акцизы по подакцизным товарам;

сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным товарам (включая налог на добавленную стоимость).

Доля транспортно-заготовительных расходов, относящейся к недостающим и испорченным товарам, определяется путем умножения стоимости недостающих и испорченных товаров на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списания, к общей стоимости товаров (по продажным ценам поставщика) по данной поставке.

Предъявленные поставщику или транспортной организации претензии по недостаче и порче товаров (сверх норм естественной убыли или сверх определенных в договоре) отражаются по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-2 "Расчеты по претензиям", в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Аналогично учитываются претензии к поставщикам на суммы излишней оплаты, произведенные в связи с несоответствием цен, указанных в расчетных документах, и цен, предусмотренных в договоре, в результате арифметических ошибок, допущенных в расчетных документах поставщика, и по другим подобным причинам.

Если к моменту обнаружения недостачи, порчи, завышения цен, других ошибок в расчетных документах поставщика, расчеты не были произведены, то оплата производится за вычетом стоимости недостающих и испорченных по вине поставщика товаров, других завышений сумм расчетного документа. В этом случае не оплаченные суммы на счете учета расчетов по претензиям не отражаются.

При отсутствии оснований для предъявления претензии или иска, а также в случаях, когда иск покупателя к поставщику или транспортной организации судом не удовлетворен, суммы недостач и потерь от порчи списываются покупателем с кредита счета 76-2 на счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и далее, в качестве внереализационных расходов, на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Потери товаров в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций списываются с кредита счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в дебет счета 99 "Прибыли и убытки" как чрезвычайные расходы.

Корреспонденция счетов по учету поступления товаров

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Операция | Первичные документы | Дебет | Кредит |

|  |
| --- |
| Учет товаров ведется по фактической себестоимости |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1.  | Учет поступления товаров:  |  |  |  |
|  | -фактическая себестоимость товаров (без НДС)  | накладная | 41 | 60 |
|  | -НДС по поступившим товарам | счет-фактура | 19-3 | 60 |
| 2.  | Учет поступления товаров с использованием счета 15:  |  |  |  |
|  | -покупная стоимость товаров (без НДС)  | накладная | 15 | 60 |
|  | -НДС по поступившим товарам | счет-фактура | 19-3 | 60 |
|  | -транспортно-заготовительные расходы (без НДС)  | счет, акт и др.  | 15 | 60 |
|  | -НДС по транспортно-заготовительным расходам | счет-фактура | 19-3 | 60 |
|  | -оприходованы товары по фактической стоимости | накладная | 41 | 15 |
| 3.  | Получены товары безвозмездно:  |  |  |  |
|  | -поступили товары, отражается рыночная стоимость | акт, накладная | 41 | 98-2 |
|  |  - при реализации стоимость товаров, ранее учтенная как доходы будущих периодов, относится на прочие доходы | накладная, расчет | 98-2 | 91-1 |
| 4.  | Получены товары, приобретенные через подотчетное лицо:  |  |  |  |
|  | -отражаются расходы подотчетного лица | авансовый отчет | 60 | 71 |
|  | -стоимость товаров (без НДС[[1]](#footnote-1))  | накладная | 41 | 60 |
|  | НДС по поступившим товарам[[2]](#footnote-2) | счет-фактура | 19-3 | 60 |

Учет товаров ведется по учетным ценам

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 5.  | Оприходованы товары по учетным ценам | расчет, приходный ордер | 41 | 15 |
| 6.  | Формируется фактическая себестоимость товаров:  |  |  |  |
|  | -покупная стоимость товаров (без НДС)  | накладная | 15 | 60 |
|  | -НДС по поступившим товарам | счет-фактура | 19-3 | 60 |
|  | -транспортно-заготовительные расходы (без НДС)  | накладная, акт и др.  | 15 | 60 |
|  | -НДС по транспортно-заготовительным расходам | счет-фактура | 19-3 | 60 |
|  | -отражаются отклонения учетных цен от фактической себестоимости:  |  |  |  |
|  | экономия (превышение стоимости по учетным ценам над фактической себестоимостью)  | расчет | 15 | 16 |
|  | перерасход (превышение фактической себестоимости над стоимостью по учетным ценам)  | расчет | 16 | 15 |
| 7.  | Списываются суммы, накопленные на счете 16:  |  |  |  |
|  | -перерасход | расчет | 44 | 16 |
|  | -экономия (сторно)  | расчет | 44 | 16 |

|  |
| --- |
| Учет товаров по продажным ценам в розничной торговле |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 8.  | Поступили товары от поставщика:  |  |  |  |
|  | -покупная стоимость (без НДС)  | накладная | 41-2 | 60 |
|  | -НДС по поступившим товарам | счет-фактура | 19-3 | 60 |
| 9.  | Формируется продажная стоимость товаров:  |  |  |  |
|  | -начислена торговая наценка |  |  |  |
|  | -НДС по стоимости товаров с учетом торговой наценки | расчет | 41-2 | 42 |

|  |
| --- |
| Учет потерь при приемке товаров от поставщика |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 10.  | Выявлены потери:  |  |  |  |
|  | -в пределах, предусмотренных договором | акт | 94 | 60 |
|  | -свыше этих пределов, предъявлены претензии поставщику | акт | 76-2 | 60 |
| 11.  | Списание потерь в пределах, предусмотренных договором (корректируется себестоимость поступивших товаров)  | расчет, акт | 41 | 94 |
| 12.  | Поступление от поставщика денежных средств в счет погашения претензий | Выписка банка | 51 | 76-2 |
| 13.  | Списание потерь при решении арбитражного суда - отказе во взыскании с поставщика:  |  |  |  |
|  | -снятие претензий к поставщику | постановление суда | 94 | 76-2 |
|  | -отнесение сумм потерь на прочие расходы | постановле-ние суда | 91-2 | 94 |
| 14.  | Списание потерь, возникших в результате стихийных бедствий |  |  |  |
|  | -отражение потерь | расчет | 94 | 60 |
|  | -отнесение на чрезвычайные расходы | акт | 99 | 94 |

Пример 1.

Организация отражает в учете следующие операции:

а) оплачено поставщику за товары А 2360-00 руб. (включая НДС 18%), за товары В 1180-00 руб. (включая НДС 18%);

б) оплаченные товары поступили на склад, товары В требуют расфасовки;

в) оплачены услуги транспортной организации по доставке товаров 708-00 руб. (включая НДС 18%);

г) оприходованы товары А, не требующие расфасовки;

д) расфасованы и оприходованы товары В, при расфасовке израсходованы материалы стоимостью 150-00 руб.

В соответствии с учетной политикой:

затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз) включаются в фактическую себестоимость товаров;

учет приобретения товаров ведется с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей";

транспортные расходы распределяются между отдельными наименованиями товаров пропорционально их стоимости.

Транспортные расходы, относящиеся к товарам А: 708-00 х 2000-00/3000-00 = 472-00 руб. (в том числе НДС - 72-00 руб.).

Транспортные расходы, относящиеся к товарам В: 708-00 х 1000-00/3000-00 = 236-00 руб., (в том числе НДС - 36-00 руб.).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Операция | Сумма | Дебет | Кредит |
| а | Оплачено поставщику | 3540-00 | 60 | 51 |
| б | Поступили оплаченные товары:  |  |  |  |
|  | -товары А | 2000-00 | 15 | 60 |
|  | -товары В | 1000-00 | 15 | 60 |
|  | НДС по поступившим товарам А и В | 540-00 | 19-3 | 60 |
| в | Оплачены транспортные услуги | 708-00 | 60 | 51 |
| г | По товарам А, не требующим расфасовки:  |  |  |  |
|  | Включены расходы по транспортным услугам в себестоимость товаров | 400-00 | 15 | 60 |
|  | НДС по транспортным услугам, относящимся к товарам А | 72-00 | 19-3 | 60 |
|  | Оприходованы товары по фактической себестоимости | 2400-00 | 41 | 15 |
|  | НДС по транспортным услугам, относящимся к товарам А, списан на расчеты с бюджетом | 72-00 | 68/НДС | 19-3 |
|  | НДС по стоимости товаров А списан на расчеты с бюджетом | 360-00 | 68/НДС | 19-3 |
| д | По товарам В, требующим расфасовки:  |  |  |  |
|  | Отражается стоимость материалов, израсходованных при расфасовке | 150-00 | 15 | 10 |
|  | Включены расходы по транспортным услугам в себестоимость товаров | 200-00 | 15 | 60 |
|  | НДС по транспортным услугам, относящимся к товарам В | 36-00 | 19-3 | 60 |
|  | Оприходованы товары по фактической себестоимости | 1350-00 | 41 | 15 |
|  | НДС по транспортным услугам, относящимся к товарам В, списан на расчеты с бюджетом | 36-00 | 68/НДС | 19-3 |
|  | НДС по стоимости товаров В списан на расчеты с бюджетом | 180-00 | 68/НДС | 19-3 |

Пример 2.

В организации розничной торговли товары учитываются по продажным ценам.

а) оплачены и получены товары на сумму 4720-00 руб. (включая НДС 18%);

б) сформирована продажная цена товаров. Торговая наценка составляет 50%.

Стоимость поступивших товаров без НДС - 4000-00 руб., НДС 720-00 руб.

Торговая наценка = 4000-00 х 50% = 2000-00 руб.

НДС, включаемый в продажную стоимость товаров = (4000-00 + 2000-00) 18% = 1080-00 руб.

Стоимость товаров по продажным ценам = 4000-00 + 2000-00 +1080-00 = 7080-00 руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Операция | Сумма | Дебет | Кредит |
| а | Оплачены товары (с учетом НДС)  | 4720-00 | 60 | 51 |
|  | Получены товары | 4000-00 | 41-2 | 60 |
|  | НДС по полученным товарам | 720-00 | 19-3 | 60 |
|  | НДС списан на расчеты с бюджетом | 720-00 | 68/НДС | 19-3 |
| б | Начисляется торговая наценка 50% | 2000-00 | 41-2 | 42 |
|  | Включается НДС в продажную стоимость | 1080-00 | 41-2 | 42 |

Пример 3.

В соответствии с договором поставки покупатель осуществляет предоплату за партию товара 100 ед. - 11800-00 руб. (включая НДС 18%).

Условиями договора поставки предусмотрено, что доставка товаров осуществляется транспортом поставщика, при этом товарные потери при транспортировке могут составлять не более 1% от стоимости товаров.

Поставщик доставил товары покупателю, при приемке по количеству и качеству на складе покупателя обнаружены товарные потери - порча 5 ед. товара. На сумму товарных потерь свыше предусмотренной договором величины выставлена претензия поставщику.

Выставленная претензия поставщиком признана, погашается путем перечисления денежных средств на счет покупателя. У поставщика товарные потери, по которым была предъявлена претензия, взыскиваются с виновных лиц. Стоимость товаров 50-00 руб. за ед.

Учет у покупателя

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Операция | Сумма | Дебет | Кредит |
| а | Оплачено поставщику | 11800-00 | 60/Ав | 51 |
| б | Оприходованы товары, принятые по количеству и качеству (95 ед)  | 9500-00 | 41 | 60 |
|  | НДС по поступившим товарам (95 ед)  | 1710-00 | 19-3 | 60 |
|  | Отражены товарные потери в пределах предусмотренных договором величин:  |  |  |  |
|  | -стоимость испорченных товаров (11800-00 х 1%)  | 118-00 | 94 | 60 |
|  | -уточнение стоимости приобретенных товаров на величину потерь, предусмотренную договором | 100-00 | 41 | 94 |
|  | -уточнение НДС по приобретенным товарам на сумму НДС по товарным потерям в пределах суммы, предусмотренной договором | 18-00 | 19-3 | 94 |
|  | Отражена претензия поставщику по товарным потерям сверх предусмотренных договором величин (4 ед)  | 472-00 | 76-2 | 60 |
|  | Зачет по авансу | 11800-00 | 60 | 60/Ав |
|  | НДС списан на расчеты с бюджетом (1710-00 + 18-00)  | 1728-00 | 68/НДС | 19-3 |
| в | Поступили денежные средства в счет погашения претензий | 472-00 | 51 | 76-2 |
| а | Получена оплата | 11800-00 | 51 | 62/Ав |
| б | Отгружены товары | 11800-00 | 62 | 90-1 |
|  | Начислен НДС по отгруженным товарам | 1800-00 | 90-3 | 68/НДС |
|  | Списывается себестоимость товаров | 5000-00 | 90-2 | 41 |
|  | Зачет по авансу | 11800-00 | 62/Ав | 62 |
| в | Учет претензии покупателя по выявленным товарным потерям сверх предусмотренных договором величин | 472-00 | 62 | 76-2 |
|  | Перечисление денежных средств покупателю в счет погашения претензии | 472-00 | 76-2 | 51 |
|  | Корректировка продаж по товарным потерям (испорченным товарам) сверх предусмотренных договором величин:  |  |  |  |
|  | -выручка (сторно)  | 472-00 | 62 | 90-1 |
|  | -НДС, относящийся к испорченным товарам (сторно)  | 72-00 | 90-3 | 68/НДС |
|  | -себестоимость испорченных товаров (сторно)  | 200-00 | 90-2 | 41 |
| г | Отражена стоимость испорченных товаров | 200-00 | 94 | 41 |
|  | Восстановлен НДС по испорченным товарам | 36-00 | 94 | 68/НДС |
|  | Стоимость испорченных товаров (с учетом НДС) относится к взысканию с виновных лиц | 236-00 | 73-2 | 94 |
|  | Удержано из заработной платы виновных лиц в счет погашения стоимости испорченных товаров | 236-00 | 70 | 73-2 |

## 2. Учет товарных потерь

Товарные потери возникают на всех стадиях обращения товаров: при транспортировке, хранении и реализации. Вопросы, связанные с товарными потерями для торговых организаций, являются очень важными.

Различают нормируемые и ненормируемые товарные потери.

Нормируемые потери - это потери, образующиеся в результате усушки, утруски, раскрошки, разлива и тому подобному, то есть так называемая естественная убыль товаров: уменьшение веса или объема товаров происходит вследствие изменения их физико-химических качеств.

Ненормируемые потери: это потери от боя, брака и порчи товаров, а также потери по недостачам, растратам и хищениям. Данные потери образуются вследствие уменьшения массы товаров сверх норм естественной убыли, понижения качества по сравнению со стандартами, веса и объема товаров, а также их порчи из-за неправильных условий хранения, халатности должностных лиц. Наличие в торговых организациях таких потерь является результатом бесхозяйственности, запущенности в учете, поэтому такие потери не нормируются, а считаются сверхнормативными. К сверхнормативным относятся и потери вследствие стихийных бедствий, а именно: не компенсируемых убытков от пожаров, наводнений, всякого рода аварий и тому подобного, убытков от хищений, виновники которых по решению суда не установлены.

Товарные потери выявляются проверкой наличия товаров путем инвентаризации. Выявленные отклонения в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и Законом о бухгалтерском учете должны регулироваться следующим образом:

убыль товаров в пределах норм, утвержденных в законодательном порядке, списывается по распоряжению руководителя организации на расходы торговой организации (издержки обращения); потери сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц;

Если виновные лица не установлены или во взыскании с них отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на финансовые результаты через счет 91 "Прочие доходы и расходы", предварительно собираясь по счету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Исключение составляют недостачи и потери от порчи ценностей, выявленные при приемке товаров от поставщиков и транспортных организаций, а также потери от стихийных бедствий. В первом случае претензии предъявляются к поставщикам и транспортным организациям, во втором случае - недостачи признаются чрезвычайными расходами и отражаются непосредственно на счете 99 "Прибыли и убытки". Нормируемые потери учитываются при выведении окончательных результатов инвентаризации и только в том случае, если будет выявлена реальная недостача ТМЦ.

При натурально-стоимостном учете результаты инвентаризации отражают по каждому наименованию и артикулу товаров отдельно в сличительной ведомости, выявляя тем самым отклонения фактических остатков товаров от учетных.

## 2.1 Учет товарных потерь вследствие естественной убыли

В результате естественных физико-химических процессов, таких, как выветривание, усушка, распыление, крошение, вымораживание, утечка, разлив (при перекачке и отпуске жидких товаров) и так далее, масса товара во время хранения может измениться. Кроме того, товар может испортиться в процессе транспортировки или разгрузки по причине его естественной ломкости, нежности (фрукты) или других свойств. Принято считать, что перечисленные процессы приводят к естественной убыли товаров. И для этих процессов государственными органами устанавливаются нормы естественной убыли, в пределах которых организация может списывать недостачу на издержки производства или обращения и учитывать при налогообложении (конечно, если эти нормы есть).

Нормы естественной убыли товаров различаются в зависимости от параметров хранения: климатической зоны, условий и срока хранения. К условиям хранения относятся качество упаковки, температурный режим, качество помещений.

Как мы уже отметили, списание выявленных недостач товаров в пределах норм естественной убыли в бухгалтерском учете производится на издержки обращения. Таким образом, нормы естественной убыли играют в торговых организациях огромную роль, однако нужно сказать, что именно в такой отрасли народного хозяйства, как торговля, этот вопрос остается неурегулированным.

19 декабря 1997 года Приказом МВЭС России №631 "О нормах естественной убыли") были установлены нормы естественной убыли для продовольственных товаров, которые должны были применяться всеми организациями торговли, независимо от формы собственности. Однако через два года действие данного Приказа было приостановлено Приказом Минэкономразвития Российской Федерации от 17 января 2001 года №8 "О приостановлении действия Приказа МВЭС России от 19 декабря 2001 года №631 "О нормах естественной убыли", в связи с тем, что он не прошел государственную регистрацию в Минюсте России. Получается, что норм естественной убыли, которыми может воспользоваться торговая организация, не существует.

На наш взгляд, воспользоваться "приостановленными" нормами в целях бухгалтерского учета все-таки можно, ведь, приостановление действия документа не говорит о том, что он отменен.

Другой вопрос, что учесть такие нормы нельзя в налоговом учете, так как, вступившая в силу глава 25 НК РФ, подпунктом 2 пункта 7 статьи 254 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) к материальным расходам для целей налогообложения приравнивает потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Мало того, что налоговое законодательство предусматривает возможность списания только на основании норм, утвержденных Правительством Российской Федерации, так и еще и запрещает списание норм, образующихся при реализации.

Для справки:

Отметим, что в арбитражной практике известны случаи положительных судебных решений, когда налогоплательщик сумел отстоять в суде законность списания естественной убыли при отсутствии норм, установленных Правительством Российской Федерации (смотрите Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 5 апреля 2004 года по делу №Ф04/1731-330/А46-2004). Однако, как видим, положительная практика, скорее исключение, чем правило, поэтому налогоплательщику стоит самостоятельно решить, использовать ли данное Постановление ФАС в своей практической деятельности или нет.

В связи с такой ситуацией, видимо организации торговли вряд ли будут учитывать в бухгалтерском учете недостачу товаров в пределах норм естественной убыли, списывая ее на издержки, ведь это неизменно приведет к разрыву между данными бухгалтерского и налогового учета, так как в налоговом учете такую недостачу все равно придется считать сверхнормативной.

Тем же организациям, которые решать учитывать такие недостачи в бухгалтерском учете, необходимо помнить о том, что нормы естественной убыли являются предельными, то есть, представляют собой максимальную величину потерь, которую можно учесть при определении финансовых результатов. Если же в результате инвентаризации выявлена меньшая величина, чем норма, то на издержки относится именно фактическая величина потерь.

Есть еще один момент, на котором необходимо заострить внимание читателя. Нужно ли по недостачам товаров в пределах норм естественной убыли восстанавливать сумму "входного" НДС, если ранее сумма налога была принята к вычету. Налоговые органы весьма категоричны: НДС необходимо восстановить, так как данные товары не участвуют в налогооблагаемых операциях, то есть у налогоплательщика не выполняются требования пункта 2 статьи 171 НК РФ.

На наш взгляд, вопрос восстановления налога является весьма спорным. Согласитесь, ведь если эти товары изначально приобретались налогоплательщиком для дальнейшей реализации, следовательно, он правомерно применил право на вычет. Обязанность по восстановлению налога у налогоплательщика (при условии ранее примененного вычета) возникает только в случаях, перечисленных в пункте 2 статьи 170 НК РФ:

"1) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;

3) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися налогоплательщиками в соответствии с настоящей главой либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;

4) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с пунктом 2 статьи 146 настоящего Кодекса".

Как видим, выбытие товаров в результате потерь, к перечисленным операциям не относится. Нет такого требования и в других статьях главы 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ, следовательно, налоговое законодательство не обязывает налогоплательщика восстанавливать сумму "входного" налога.

Налоговый орган вряд ли согласится с приведенными аргументами, поэтому "не восстановленный НДС" наверняка, приведет Вас в суд. Кто не готов спорить с налоговиками, тому совет: восстановите сумму налога и заплатите ее в бюджет.

Глава 25 прямо устанавливает, что нормы естественной убыли должны быть установлены именно Правительством Российской Федерации. Хотя порядок утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в соответствии со статьей 254 НК РФ был утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 12 ноября 2002 года №814 "О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей", причем пунктом 5 этого Постановления федеральным органам исполнительной власти предложено было утвердить эти нормы до 1 января 2003 года, до сих пор нормы естественной убыли, так и не приняты. Исходя из этого, можно утверждать, что в целях налогообложения, в настоящее время любые недостачи при транспортировке и хранении ТМЦ считаются сверхнормативными. Но не будем забывать, что "надежда умирает последней", может быть, Правительство Российской Федерации в ближайшее время восполнит этот пробел в законодательстве.

## 2.2 Товарные потери при транспортировке

Сумма товарных потерь вследствие естественной убыли при перевозках определяется исходя из массы товаров (нетто), принятых для перевозки, и нормы естественной убыли. Естественная убыль не начисляется на товары, принимаемые и отпускаемые без перевеса по массе отправителя, без вскрытия тары, по товарам, реализованным транзитом, по штучным товарам и товарам, списанным в результате боя, лома, порчи.

Как правило, товарные потери при перевозках возникают при доставке от поставщика к организации - покупателю.

И хотя, мы уже немного касались данной темы, рассматривая вопросы учета поступления товаров организацию торговли, напомним некоторые моменты.

Потери при перевозках вследствие естественной убыли списываются по цене, установленной договором купли-продажи, то есть по цене приобретения.

При этом в учете это отражается следующим образом:

|  |  |
| --- | --- |
| Корреспонденция счетов | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 94 | 60 | Отражена недостача в пределах норм |
| 44 | 94 | Недостача в пределах норм списывается на транспортно-заготовительные расходы |

Недостача, выявленная при приемке товаров (сверх норм естественной убыли) оформляется соответствующим актом.

Недостача товаров сверх норм естественной убыли выставляется поставщику в виде претензии, в которой выдвигаются требования на возмещение самой недостачи и, если договором поставки были предусмотрены штрафные санкции, предъявляются требования и по их уплате.

В бухгалтерском учете выставление претензии поставщику отражается следующим образом:

|  |  |
| --- | --- |
| Корреспонденция счетов | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 76-2 | 60 | Отражена недостача сверх норм |
| 76-2 | 91-2 | Признана поставщиком сумма штрафных санкций в соответствии с договором |

Если поставщик не признает сумму штрафных санкций, то торговая организация - покупатель, вправе обратиться в арбитраж, и тогда на основании вынесенного судебным органом решения, бухгалтер торговой организации либо начисляет штрафные санкции, либо нет. Суммы полученных штрафных санкций будут представлять собой у организации-покупателя внереализационными доход.

При оплате поставщиком суммы недостачи и штрафных санкций составляется следующая бухгалтерская запись:

|  |  |
| --- | --- |
| Корреспонденция счетов | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 51 | 76-2 | Получены от поставщика денежные средства |

Если судебные инстанции отказывают во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций, тогда сумма недостачи, первоначально учтенная на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты по претензиям" списывается на счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Штрафные санкции (штрафы, пени, иные санкции, связанные с нарушением договорных обязательств, а также суммы возмещения ущерба) в соответствии со статьей 250 НК РФ признаются внереализационными доходами. В связи с этим необходимо несколько слов сказать и о налоге на добавленную стоимость по таким штрафным санкциям. Будет ли при их получении, у организации - покупателя, возникать НДС?

Думается, что нет. Попробуем аргументировать свою позицию.

НДС с суммы штрафных санкций возникает в тех случаях, когда речь идет о штрафах, связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). В такой ситуации на основании положений пункта 2 статьи 153 и статьи 162 НК РФ, НДС возникает.

Мы же рассматриваем вариант получения штрафных санкций при выставлении претензии поставщику, в случае, если штрафные санкции за нарушение договорных обязательств, предусмотрены договором поставки.

Согласно статье 330 Гражданского кодекса Российской Федерации:

"Неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения. По требованию об уплате неустойки кредитор не обязан доказывать причинение ему убытков".

Данные штрафные санкции никак не связаны с оплатой реализованных товаров. Они выступают способом исполнения обязательств. А если сумма штрафа не связана с оплатой реализованных товаров, то у организации - покупателя нет оснований для начисления НДС, так как в указанных статьях НК РФ (153 и 162) речь идет о суммах штрафных санкций, связанных с оплатой товаров (работ, услуг). Таким образом, сумма штрафа, полученная от поставщика, не включается организацией торговли в налогооблагаемую базу по НДС.

## 2.3 Нормы естественной убыли при хранении товаров

Нормы естественной убыли зависят от срока хранения товаров. Поэтому, чтобы определить нормы естественной убыли по какому-либо виду товаров необходимо определить срок их хранения. По большинству товарных групп нормы естественной убыли установлены в процентах из расчета хранения товаров в течение одного месяца. Если какой-то товар хранится на складе более одного месяца, то нормы за весь срок хранения будут складываться из норм для первого месяца и норм за последующие месяцы. За время неполного последующего месяца хранения потери исчисляются в размере 1/30 месячной нормы за каждые сутки хранения.

Пример 1.

На складе оптовой организации ООО "Сатурн" макаронные изделия хранятся 2 месяца и 8 дней.

Нормы естественной убыли для одного месяца хранения макаронных изделий составляют 0,03%, за каждый следующий месяц - 0,008%. В данном примере норма естественной убыли на складе по макаронным изделиям будет равна:

За первый месяц - 0,03%, за второй месяц - 0,008%, за 8 дней - 0,008% х 8/30 =0,002, таким образом, норма естественной убыли по макаронным изделиям за 2 месяца и 8 дней составит 0,04%.

Окончание примера.

Естественная убыль рассчитывается в зависимости от принятого способа учета и хранения товаров: партионного или сортового.

При партионном способе естественная убыль исчисляется по фактическим срокам хранения товаров, которые определяют по партионной карте, на основании даты поступления партии товаров на склад, отпуска товаров, отпуска товара из партии и инвентаризации.

При сортовом способе естественная убыль исчисляется на товары, реализованные за период между инвентаризациями и имеющиеся в остатке на момент проведения инвентаризации на складе (среднего срока их хранения).

Этот срок определяют делением среднего суточного остатка товаров за период между инвентаризациями, на однодневный товарооборот за период между инвентаризациями. Суточный остаток товаров, рассчитывается путем деления суммы остатка товаров за каждый день на количество дней хранения между инвентаризациями. Однодневный товарооборот можно определить делением товарооборота за межинвентаризационный период на количество календарных дней в этом периоде. Определив средний срок хранения товара, можно узнать норму естественной убыли, она будет равна проценту убыли от количества реализованных товаров с учетом его цены.

Оборот по реализации какого либо товара за период между инвентаризациями определяется расчетным путем, на основе показателей товарного баланса, при этом к имеющемуся остатку товара на начала месяца межинвентаризационного периода прибавляют поступление данного товара за данный период и корректируют на выбытие товара за период между инвентаризациями и остаток товара на конец данного периода. При этом:

остаток товара на начало межинвентаризационного периода берется по данным предыдущей инвентаризации;

количество поступившего товара за данный период определяется на основании приходных документов за межинвентаризационный период;

количество выбывшего товара определяется на основании расходных документов;

остаток товара на конец периода определяется по данным последней инвентаризации.

Определив оборот по реализации того или иного товара, за период между инвентаризациями и умножив данный оборот на норму естественной убыли, можно получить сумму естественной убыли по данному товару. Рассчитав, таким образом, сумму естественной убыли по всему наименованию товаров можно определить общую сумму естественной убыли по всем реализованным за период между инвентаризациями товарам. Такой расчет достаточно трудоемок, поэтому необходимо отметить, что данный расчет имеет смысл, при наличии соответствующих норм.

## 2.4 Учет потерь вследствие боя, лома и порчи

В организации торговли могут возникать и потери, связанные с боем, ломом или порчей товаров. Такие товарные потери списываются за счет виновных лиц, на основании составленного акта. Данный акт в обязательном порядке содержит наименование товара, его сорт, артикул, а также количество и цену. Кроме того, в акте указывается лицо, виновное в данных потерях, а также возможность дальнейшего использования испорченного товара: это может быть продажа по сниженной цене, сдача в переработку или уничтожение. Составленные акты о бое, ломе и порче товаров передают в бухгалтерию для проверки правильности оформления, а затем - руководителю организации. Руководитель принимает решение за чей счет списывать образовавшиеся потери.

Справедливости ради, нужно отметить, что данные потери возникают в организациях торговли вследствие бесхозяйственности (неудовлетворительные условия хранения, неосторожное обращение с товарами при транспортировке и тому подобное), и поэтому они, как правило, взыскиваются с виновных лиц. Списание таких потерь за счет организации возможно лишь в исключительных случаях, когда конкретных виновников в причинении ущерба установить невозможно.

Отражение потерь от боя, лома и порчи товаров в бухгалтерском учете осуществляется в общепринятом порядке.

## 2.5 Потери товаров в результате чрезвычайных ситуаций

Если организация торговли несет потери, вызванные какими-то чрезвычайными обстоятельствами (пожар, наводнение и тому подобное), то сначала она обязана провести инвентаризацию и только после нее отразить такие потери в учете. Решение о списании испорченных товаров принимает руководитель. Расходы, возникающие вследствие чрезвычайных обстоятельств, относятся к чрезвычайным расходам в соответствии с правилами ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года №33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99", учитываются в составе прочих расходов и отражаются в учете с помощью следующей бухгалтерской проводки:

Дебет 99 "Прибыли и убытки" Кредит 41 "Товары"

Такое отражение недостач и потерь, образующихся в результате чрезвычайных обстоятельств предусмотрено Положением по ведению бухгалтерского учета (пункт 28).

Однако другой бухгалтерский документ предполагает несколько иной порядок отражения недостач в результате чрезвычайных обстоятельств. Речь идет о Приказе Минфина Российской Федерации от 28 декабря 2001 года №119н "Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов". Пунктом 35 указанного документа установлено, что:

"35. Материальные запасы, утраченные (уничтоженные) в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, списываются с кредита счетов учета запасов в дебет счета "Недостачи и потери от порчи ценностей" по фактической себестоимости этих запасов с последующим отражением на счете учета финансовых результатов как чрезвычайные расходы.

Страховые возмещения, поступающие в качестве компенсации потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, учитываются в составе чрезвычайных доходов организации".

На наш взгляд, наиболее правильным вариантом отражения недостачи товаров от чрезвычайных ситуаций, является вариант, предложенный Методическими рекомендациями.

Затем все потери, возникшие в результате чрезвычайной ситуации и накопленные на счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", списываются в дебет счета 99 "Прибыли и убытки".

## 2.6 Учет пересортицы товаров

Достаточно часто организации торговли (и оптовые и розничные), имеющие широкий ассортимент товаров и значительный оборот, сталкиваются с так называемой пересортицей товаров. это появление излишков одного сорта и недостачи другого сорта товаров одного и того же наименования.

Причинами её возникновения могут быть:

отсутствие порядка приемки и хранения товаров на складе, а также порядка документооборота;

недостаточный внутренний контроль движения товаров;

халатное отношение материально ответственных лиц к своим обязанностям и тому подобное.

Согласно пункту 5.3 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 13 июня 1995 года №49 "Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств", может быть допущен взаимный зачет излишков и недостач, образовавшихся в результате пересортицы. Однако такой зачет может быть возможен только:

за один и тот же проверяемый период;

у одного и того же материально ответственного лица;

в отношении товаров одного и того же наименования и равного количества.

Следовательно, проводить взаимный зачет недостач излишками по товарам разных наименований, даже однородных не допустимо.

Материально ответственные лица должны представить подробные объяснения инвентаризационной комиссии о допущенной пересортице. Решение о взаимном зачете излишков и недостач в результате пересортицы принимает руководитель предприятия.

Какие же записи должен сделать бухгалтер торговой организации при возникновении пересортицы? Если при зачете пересортицы сумма недостачи превышает стоимость излишков, то эта разница в стоимости относится на виновное лицо.

В бухгалтерском учете при этом делаются такие записи:

|  |  |
| --- | --- |
| Корреспонденция счетов | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 94 | 41 | Отражена сумма превышения недостачи товаров над излишками |
| 94 | 68 | Восстановлен НДС, относящийся к сумме превышения недостачи над излишками |
| 73-2 | 94 | Отражена сумма, подлежащая взысканию с виновных лиц |

Если виновник пересортицы не установлен, то в этом случае суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм и списываются в организациях торговли на издержки обращения.

В налоговом учете на основании статьи 265 НК РФ:

"расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти".

При этом в учете делается следующая проводка:

|  |  |
| --- | --- |
| Корреспонденция счетов | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 91-1 | 94 | Сумма превышения недостачи над излишками списана на финансовые результаты |

Пример 2.

Торговое предприятия ООО "Сатурн" провело инвентаризацию остатков товаров по состоянию на 1 марта.

В ходе инвентаризации было установлено:

излишки пшеничной муки первого сорта - 50 кг по покупной цене 8 рублей;

недостача пшеничной муки высшего сорта - 50 кг по покупной цене 12 рублей;

Вся мука оплачена поставщику, поэтому НДС по ней ранее был отнесен на возмещение бюджету. Виновных в пересортице нет, об этом имеется письменное заключение суда.

Недостача 50 кг муки высшего сорта была зачтена излишками 50 кг муки первого сорта.

Стоимость излишков муки первого сорта составила: 50 кг х 8 рублей = 400 рублей.

Сумма недостачи муки высшего сорта равна: 50 кг х 12 рублей = 600 рублей.

Значит, при зачете пересортицы образовалось превышение суммы недостачи над суммой излишков - 200 рублей (600 рублей - 400 рублей).

В учете ООО "Сатурн" должны быть сделаны следующие проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | Сумма, рублей | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 94 | 41 | 220 | Отражено превышение недостачи над излишками |
| 94 | 68 | 20 | Восстановлен НДС, относящийся к сумме превышения недостачи над излишками;  |
| 91-2 | 94 | 220 | Списана сумма превышения недостачи над излишками |

После проведения зачета по пересортице вновь определяются недостача и излишки товаров.

Окончание примера.

Изменим условия примера.

Пример 3.

В результате инвентаризации на складе ООО "Сатурн" была выявлена недостача 50 кг муки высшего сорта по цене 12 рублей за кг. на общую сумму 600 рублей и излишек муки первого сорта 100 кг по цене 8 рублей за кг. Руководитель ООО "Сатурн" принимает решение о зачете недостачи излишками. Окончательный излишек муки первого сорта принимается к учету по рыночной цене 8,30 рубля за кг.

В результате зачета недостачи 50 кг муки высшего сорта по цене 12 рублей излишками муки первого сорта по цене 8 рублей получено превышение стоимости недостачи над излишками в сумме 200 рублей (50 кг х (12 рублей - 8 рублей)), которое отнесено на виновное лицо.

Окончательный излишек муки первого сорта в количестве 50 кг принимается к учету на общую сумму 415 рублей.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | Сумма, рублей | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 94 | 41 | 220 | Отражено превышение недостачи над излишками |
| 94 | 68 | 20 | Восстановлен НДС, относящийся к сумме превышения недостачи над излишками;  |
| 41 | 91-1 | 415 | Приняты к учету излишки муки первого сорта после зачета |
| 73.2 | 94 | 220 | Недостача отнесена на виновное лицо |
| 70 | 73-2 | 220 | Удержано из заработной платы работника |

Окончание примера.

Мы уже отметили, что нормы естественной убыли, которые налогоплательщик сможет применить в целях налогообложения, должны быть утверждены Правительством Российской Федерации. Однако на сегодняшний день, такие нормы утверждены только в отношении зерна, продуктов его переработки и семян масличных культур при хранении (Приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 23 января 2004 года №55 "Об утверждении норм естественной убыли") и нормы естественной убыли при хранении минеральных удобрений (Приказ Министерства промышленности, науки и технологий Российской Федерации от 31 января 2004 года №22 "Об утверждении норм естественной убыли при хранении химической продукции"). На все остальные виды товаров такие нормы отсутствуют, следовательно, любая недостача в целях налогового учета будет считаться сверхнормативной. А раз так, то по суммам возникающих недостач в организациях торговли будет обязательно возникать разрыв между данными бухгалтерского и налогового учетов.

|  |
| --- |
| 3.1 Хозяйственные операции магазина за отчетный месяц |
|  |  |  |  |  |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит | вариант 5 |
| А | В |   |   | 5 |
| 1 | Приобретена пластмассовая тара, в т. ч.  | 41.3 | 60 | 1446,65 |
| НДС (счет-фактура № 241)  | 19/1 | 60 | 220,67 |
| 2 | Произведена оплата поставщику за пластмассовую тару | 60 | 51 | 1446,65 |
| 3 | Принят к возмещению НДС, по приобретенной таре | 68 | 19 | 220,67 |
| 4 | Оприходована в магазин собственная продукция по фактической себестоимости: картофель (600 кг)  | 41.2.1 | 20 | 5322,83 |
| морковь свежая (720 кг)  | 41.2.1 | 20 | 11050,95 |
| капуста свежая (900 кг)  | 41.2.1 | 20 | 9826,46 |
| 5 | Отражена торговая наценка по оприходованным овощам: картофель | 42/1 | 42 | 1064,566 |
| морковь свежая | 42/1 | 42 | 2762,7375 |
| капуста свежая | 42/1 | 42 | 1965,292 |
| б | Выдано подотчет товароведу для приобретения меда | 71 | 50 | 59000 |
| 7 | Приобретенный мед, оприходован на склад (500 кг)  | 41 | 60 | 58492,93 |
| 8 | Отражена торговая наценка по оприходованному меду (30%)  | 42/1 | 42 | 17547,879 |
| 9 | Остаток неизрасходованного аванса возвращен в кассу | 50 | 71 | 507,07 |
| 10 | Приобретенный у населения мед, расфасован в пластмассовую тару по 0,5 кг. Стоимость израсходованной тары | 41/3 | 44/3 | 952,5 |
| 11 | Оприходована торговая выручка (условно за декаду): Секция № 1 | 50 | 90/1 | 24901,14 |
| Секция № 2 | 50 | 90/1 | 18025,8 |
| 12 | Торговая выручка сдана в банк (условно за декаду)  | 51 | 50 | 41426,94 |
| 13 | Оприходованы фрукты от ИП "Семенов В.В. " в т. ч. Апельсины (400 кг)  | 41/2 | 60 | 8773,94 |
| Лимоны (100 кг)  | 41/2 | 60 | 2901,25 |
| Яблоки свежие (500 кг)  | 41/2 | 60 | 7976,1 |
| Итого по счету | 41/2 | 60 | 19651,28 |
| НДС (счет-фактура № 145)  | 19/1 | 60 | 1786,48 |
| 14 | Принят к возмещению НДС, по приобретенным фруктам | 68 | 19/1 | 1786,48 |
| 15 | Отражена залоговая стоимость тары под фруктами | 41/3 | 60 | 4796,42 |
| 16 | Отражена торговая наценка по оприходованным фруктам, в т. ч. Апельсины | 42/2 | 42 | 1052,8728 |
| Лимоны | 42/2 | 42 | 725,3125 |
| Яблоки свежие | 42/2 | 42 | 797,61 |
| 17 | Оприходована в магазин собственная продукция по фактической себестоимости: картофель (500 кг)  | 41.2.1 | 20 | 4435,69 |
| свекла свежая (720 кг)  | 41.2.1 | 20 | 9200,49 |
| капуста свежая (1000 кг)  | 41.2.1 | 20 | 10918,29 |
|   | редька свежая (100 кг)  | 41.2.1 | 20 | 1469,34 |
| 18 | Отражена торговая наценка по оприходованным овощам: картофель | 41/2/1 | 42 | 443,569 |
| свекла свежая | 41/2/1 | 42 | 2760,147 |
| капуста свежая | 41/2/1 | 42 | 2183,658 |
| редька свежая | 41/2/1 | 42 | 367,335 |
| 19 | Возвращена тара поставщику фруктов ИП "Семенов В.В. " | 60 | 41/3 | 4796,42 |
| 20 | Залоговая стоимость возвращенной тары поступила на расчетный счет | 51 | 60 | 4796,42 |
| 21 | Перечислено ООО "Строит" по договору на приобретение кассового аппарата | 60 | 51 | 9317,92 |
| 22 | Оприходована торговая выручка (условно за декаду): Секция № 1 | 50 | 90/1 | 20039,68 |
| Секция № 2 | 50 | 90/1 | 33442,98 |
| Торговая выручка сдана в банк (условно за декаду)  | 51 | 50 | 53482,66 |
| 23 | Отражены затраты на покупку кассового аппарата у ООО "Стронг" | 08 | 60 | 7896,55 |
| 24 | Учтен НДС | 19 | 60 | 1421,38 |
| 25 | Отражена стоимость программы "Сервисное обслуживание" и самоклеящихся пломб для приобретенного кассового аппарата | 08 | 60 | 225,2 |
| 26 | Учтен НДС | 19 | 60 | 40,54 |
| 27 | Кассовый аппарат введен в эксплуатацию | 01 | 08 | 9317,93 |
| 28 | Списана на расходы стоимость кассового аппарата в момент ввода в эксплуатацию | 44 | 01 | 9317,93 |
| 29 | Учтены затраты на техническое обслуживание кассового аппарата в ноябре месяце | 97 | 60 | 789,65 |
| 30 | Учтен НДС по услугам технического обслуживания | 19/1 | 60 | 142,14 |
| 31 | Оплачены услуги по техническому обслуживанию, стоимость программы "Сервисное обслуживание" и самоклеящихся пломб ООО "Стронг" | 60 | 51 | 1014,85 |
| 32 | Предъявлен к возмещению из бюджета НДС по кассовому аппарату и услугам ЦТО | 68 | 19/1 | 1604,06 |
| 33 | Оприходован товар поступивший от ОАО "Берег": Сок яблочный "Дарио" (упаковка 1л/200л)  | 41/2/2 | 60 | 3626,56 |
| Сок сливовый "Любимый" (упаковка 1л/200л)  | 41/2/2 | 60 | 3743,55 |
| Сок гранатовый "Дарио" (упаковка 1л/100л)  | 41/2/2 | 60 | 7604,08 |
| Сок персиковый "Любимый сад"(упаковка 1л/200л)  | 41/2/2 | 60 | 3860,53 |
| 34 | Учтен НДС | 19/1 | 60 | 3390,25 |
| 35 | Отражена торговая наценка по оприходованному соку (30%)  | 42/2 | 42 | 5650,416 |
| 36 | Отражены транспортные расходы по доставке сока | 44/3 | 60 | 2615,22 |
| 37 | Учтен НДС по доставке | 19/1 | 60 | 470,74 |
| 38 | Предъявлен к возмещению из бюджета НДС по поставке сока | 68 | 19/1 | 470,74 |
| 39 | Оприходована торговая выручка (условно за декаду): Секция № 1 | 50 | 90/1 | 18491,25 |
| Секция № 2 | 50 | 90/1 | 41581,31 |
| 40 | Торговая выручка сдана в банк (условно за декаду)  | 51 | 50 | 60072,56 |
| 41 | Начислен НДС по реализованным товарам - всего, в том числе | 90/3 | 68 | 23870,16 |
| Секция № 1 | 90/3 | 68 | 9676,078 |
| Секция № 2 | 90/3 | 68 | 14194,08 |
| 42 | Начислена заработная плата работникам магазина - всего, в том числе:  | 20 | 70 | 98022,45 |
| Секция № 1 | 20 | 70 | 39734,6695 |
| Секция № 2 | 20 | 70 | 58287,7805 |
| 43 | Произведена отчисления по ЕСН с заработной платы работников магазина - всего, в том числе:  | 69 | 70 | 25485,84 |
| Секция № 1 | 69 | 70 | 10331,01407 |
| Секция № 2 | 69 | 70 | 15154,82293 |
| 44 | Начислена амортизация торгового оборудования - всего, в том числе:  | 44 | 02 | 33343,31 |
| Секция № 1 | 44 | 02 |   |
| Секция № 2 | 44 | 02 |   |
| 45 | Отражены услуги гаража | 08 | 76 | 29010,3 |
| 46 | Списана реализованная торговая наценка за отчетный месяц | 90/2 | 42 | 18598,92366 |
| 47 | Отнесены прямые транспортные расходы на стоимость реализованной продукции | 90 | 44 | 1309,060096 |
| 48 | Отражены результаты инвентаризации товаров на конец месяца: 2списаны недостачи в пределах норм естественной убыли | 44 | 94 | 1,093079 |
| сверх норм естественной убыли | 91 | 94 | 81,95692 |
| 49 | Определен предварительным итогом финансовый результат от реализации товаров за отчетный месяц | 90-2 | 90-1 | -197309,1 |
| Секция № 1 |   |   |   |
| Секция № 2 |   |   |   |
| 50 | Списана себестоимость товаров | 90 | 41  | 186524,4 |

Таблица.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Шифр | вариант 1 | вариант 1 |
| 19.1 | 580,4 | 4081,95 |
| 41.2.1 | 2308,9 | 52224,05 |
| 41.2.2 | 7109,6 | 96978,94 |
| 41.3 | 838,8 | 4796,42 |
| 42.2.1 | 23340,4745 | 429,4 |
| 42.2.2 | 8226,2113 | 738,4 |
| 44.3 | 8724 | 952,5 |
| 60.5 | 159059 | 6384 |

Расшифровка по счетам аналитического учета к счету 41.2.1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование товара | Масса, кг | Торговая наценка, % | Продажная цена, руб./кг.  | Сумма, руб. |
| брутто | нетто | вариант 5 | вариант 5 |
| Картофель | 103 | 98 | 20 | 10,65 | 1043,28 |
| Морковь свежая | 9 | 9 | 25 | 19, 19 | 172,67 |
| Капуста свежая | 12 | 11 | 20 | 13,10 | 144,13 |
| Свекла свежая | 15 | 14 | 30 | 16,61 | 232,57 |
| Редька свежая | 41 | 39 | 25 | 18,37 | 716,30 |
| Итого | X | X | X | X | 2308,95 |

Расшифровка по счетам аналитического учета к счету 41.2.2

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование товара | Масса, кг | Торговая наценка,% | Продажная цена, руб/кг.  | Сумма, руб |
| брутто | нетто | вариант 5 | вариант 5 |
| Яблоки свежие | 106 | 97 | 10 | 17,40 | 1687,80 |
| Мандарины | 99 | 75 | 12 | 27,84 | 2088,00 |
| Апельсины | 30 | 28 | 12 | 24,36 | 682,08 |
| Груши свежие | 70 | 66 | 10 | 33,64 | 2220,24 |
| Лимоны | 15 | 12 | 25 | 35,96 | 431,52 |
| Итого | X | X | X | X | 7109,64 |

Таблица.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование товара | Масса, кг | Торговая наценка,% |   |   |
| брутто | нетто | вариант 5 | вариант 5 |
| Картофель | 33 | 31 | 20 | 10,65 | 330,02 |
| Морковь свежая | 24 | 23 | 25 | 19, 19 | 441,27 |
| Капуста свежая | 71 | 68 | 20 | 13,10 | 890,96 |
| Свекла свежая | 67 | 59 | 30 | 16,61 | 980,12 |
| Редька свежая | 21 | 20 | 25 | 18,37 | 367,34 |
| Итого | X | X | X | X | 3009,71 |
| 3.3 Расшифровка по счетам аналитического учета к счету 41.2.2 на 01 ноября |
| Наименование товара | Масса, кг | Торговая наценка,% |   |   |
| брутто | нетто | вариант 5 | вариант 5 |
| Яблоки свежие | 35 | 30 | 10 | 17,40 | 522,00 |
| Апельсины | 72 | 64 | 12 | 24,36 | 1559,04 |
| Лимоны | 14 | 9 | 25 | 35,96 | 323,64 |
| Мед | X | 165 | 30 | 152,08 | 25093,47 |
| Сок яблочный | X | 50 | 30 | 23,57 | 1178,63 |
| Сок сливовый | X | 104 | 30 | 24,33 | 2530,64 |
| Сок гранатовый | X | 57 | 30 | 98,85 | 5634,62 |
| Сок персиковый | X | 10 | 30 | 25,09 | 250,93 |
| Итого | X | X | X | X | 37092,98 |

2.14 Расшифровка по счетам аналитического учета к счету 60.5

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование поставщика | Сумма по вариантам, руб.  |
| вариант 5 |
| Дебет | Кредит |
| ООО "Фрукты" |   | 3381 |
| ИП "Семенов В.В. " | 53706 | 19651,28 |
| ИП Тузавыелов" |   | 3003 |
| ОАО "Берег" | 105353 | 3626,56 |
| Итого | 159059 | 6384 |

|  |  |
| --- | --- |
| H= | 11,88565116 |
| PH= | 1859892,366 |
| T | 156482,16 |

|  |  |
| --- | --- |
| РН=Т\*Н | 18598,92366 |

|  |  |
| --- | --- |
| птрк= | 1309,060096 |
| птрн | 8724 |
| птро= | 952,5 |
| срт= | 156482,16 |
| сотк= | 24481,15 |

## Заключение

Для правильного руководства деятельностью торгового предприятия необходимо располагать полной, точной и объективной, своевременной и достаточно детальной информацией.

В работе с акцентировано внимание не только на правильность оформления документов, но и на применение правильных форм печатей, как одного из основных требований предъявляемых проверяющими органами при контроле за подлинностью документа.

Контролирующие органы критически относятся к правильности форм, к достоверности информации изложенной в документах, поэтому малейшее изменение, происходящее в оформлении, должно быть учтено бухгалтером, и необходимо вовремя отследить правильность и аккуратность заполнения отчетных форм. Иначе за не установленное оформление документов, предприятие выплачивает штрафы.

Изучив методы ведения бухгалтерского учета, рассмотрев методологию учета товаров и их реализации, можем сделать выводы о позитивном влиянии, при правильном применении полученных навыков, на организацию складского хозяйства. Учет не только способен обеспечивать сохранность товарно-материальных ценностей, но и дает предпосылки для анализа запасов с целью более плодотворного управления ими. На основании данных бухгалтерского учета, а учет товаров одна из составляющих его, делается анализ финансового состояния предприятия, который отображает как недостатки хозяйственной деятельности, так и ее положительные моменты.

## Список используемой литературы

1. Гражданский кодекс РФ.М., 2002.
2. Комментарий к Гражданскому кодексу РФ.М., 2001.
3. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 800 с.
4. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие / Под ред. М.И. Баканова. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 576 с.
5. Кожинов В.Я. Бухгалтерский учет в торговле. Типовые хозяйственные операции и ситуации. - М.: "Экзамен", 2002. - 512 с.
6. Николаева Г.А., Блицау Л.П. Бухгалтерский учет в торговле. - М.: "Приор-издат", 2006. - 352 с.
7. Панченко Т.М. Операции с товарами: бухучет, налогообложение. - М.: Налоговый вестник, 2006. - 256 с.
1. Если НДС выделен в сопроводительных документах отдельной строкой и поставщиком выдан счет-фактура. В противном случае товары приходуются по дебету счета 41 по стоимости, включающей НДС. [↑](#footnote-ref-1)
2. Если НДС выделен в сопроводительных документах отдельной строкой и поставщиком выдан счет-фактура. В противном случае товары приходуются по дебету счета 41 по стоимости, включающей НДС. [↑](#footnote-ref-2)