

УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ТОВАРОВ

- Поступление товаров можно разделить на три составляющие:
 - 1) документальное оформление поступления товаров;
 - 2) способы отражения приобретения товаров в учете;
 - 3) порядок определения фактической себестоимости товаров.

1) Документальное оформление поступления товаров

■ **Поступление товаров** может осуществляться:

а) **по договорам купли-продажи**, договорам поставки и др. в соответствии с законодательством;

б) **путем внесения в счет вклада** в уставный (складочный) капитал организации;

в) **путем безвозмездного получения или дарения.**

- Операции по поступлению, хранению и продаже товаров оформляются унифицированными формами первичных документов (постановление Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132) или формами, разработанными самостоятельно (в соответствии со ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете») и закрепленными в учетной политике (на каждом документе должна стоять подпись руководителя организации).
- Приемка товаров осуществляется членами приемной комиссии. В условиях малого предприятия может производиться непосредственно кладовщиком или материально ответственным лицом в присутствии представителя поставщика товаров.
- На фактическое количество поступивших товаров составляется *акт о приемке товаров* (ф. ТОРГ – 1) или другой документ, разработанный организацией самостоятельно.

- **Товары поступающие от поставщика оформляются товарно-транспортными накладными, товарными накладными (форма № ТОРГ – 12) и счетами – фактурами (на сумму НДС, относящегося к товарам.**
- ✓ Товарно-транспортную накладную выписывают при доставке товаров автомобильным транспортом. При доставке товаров от иногородних поставщиков транспортные организации выписывают при следовании груза по железной дороге – железнодорожную накладную.
- При наличии расхождений между документами поставщика по ассортименту, количеству и качеству, приемку товаров приостанавливают и в обязательном порядке вызывают представителя поставщика или грузоотправителя.
- Если поступают отечественные товары и есть расхождения, то составляется **акт об установлении расхождений** по форме **ТОРГ – 2 (в 4-х экземплярах)**.
- Если поступают импортные товары, и есть расхождения, то составляется *акт об установленном расхождении* по количеству и качеству по ф. ТОРГ – 3 (в 5-ти экз.). Эти акты являются основанием для предъявления претензии поставщику или транспортной организации (направляется претензионное письмо).

Способы отражения в бухгалтерском учете приобретения товаров

- Для учета товаров используются **балансовые** (товары являются собственностью организации) и **забалансовые счета** (не принадлежащие организации, но находящиеся во владении и пользовании).
 - К балансовым относятся: **счет 41 «Товары»** и **счет 45 «Товары отгруженные»**.
 - **Счет 45** используется в двух случаях:
 - 1) товары покупателю отгружены, но право собственности на них к покупателю еще не перешло;
 - 2) При продаже товаров по посредническим договорам (**комиссии, поручения, агентским**).
- Инструкцией по применению плана счетов б/учета предусмотрено открыть к счету 41 следующие субсчета: 41/1 «Товары на складах»; 41/2 «Товары в розничной торговле»; 41/3 «Тара под товаром и порожняк».

Если товары учитываются по продажным ценам, то для учета торговой наценки используется счет 42 «Торговая наценка».

- Он является регулирующим по отношению к счету **41**. Если из сальдо счета **41** **вычесть сальдо счета 42**, то разность покажет стоимость приобретения остатка товаров.

Между счетами **41** и **42** существует следующая **взаимосвязь**:

- ✓ если дебетуется счет **41** (при увеличении товаров), то кредитуется счет **42** (увеличивается торговая наценка). И наоборот, при кредитовании счета **41** обязательно дебетуется счет **42**. Такая взаимосвязь существует не всегда, а только при получении товаров со стороны или при выбытии товаров на сторону.
- При перемещении товаров внутри организации счет **42** используется в том случае, если учетные цены на товары в структурных подразделениях, получивших и отпустивших товары, будут равны.
- Если учетные цены одинаковы, то при внутреннем перемещении товаров счет **42** не используется.

- В соответствии с Инструкцией к плану счетов б/учета *не предполагается отражать операции по Дебету счета 42.*
- Это доказывается, отсутствием в Инструкции указания случаев, когда этот счет дебетуется и в типовых корреспонденциях к счету 42 графа «по дебету» не заполнена. Авторы Инструкции предлагают списывать торговую наценку не проводкой **Д 42 К 41**, а сторнировочной записью **Д 41 К 42**.

Забалансовые счета: **002** «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», **004** «Товары, принятые на комиссию».

Счет **002** применяется как продавцами, так и покупателями. Продавец на этом счете учитывает товары, которые стали собственностью покупателя, но не вывезены им. На эти товары продавец выдает покупателю сохранную расписку.

Покупатель использует счет **002** в случаях:

- 1) получив от поставщика товары, он на законном основании от них отказывается, не становясь собственником (например, при получении недоброкачественных и некомплектных товаров);
- 2) для учета поступивших товаров, собственником которых он еще не стал (например, по договору покупатель становится собственником товаров после их оплаты, а товары еще не оплачены).

Счет 004 применяется **комиссионером** для учета товаров, полученных от **комитента**, так как собственником этих товаров является **КОМИТЕНТ**.

- На счетах **002** и **004** товары учитываются по ценам, указанным в приемо-сдаточных документах. Аналитический учет к этим счетам ведется по каждому собственнику товаров, а также по наименованиям товаров.

Способы отражения приобретения товаров в бухгалтерском учете

- Отражение товаров в б/учете может быть:

- а) с применением счета **15**;

- б) без применения счета **15**.

- Вариант определяется организацией самостоятельно и указывается в учетной политике.

- **Использовать вариант с 15 счетом целесообразно в следующих случаях:**

- 1) **при учете товаров по учетным ценам** (учетной называется цена, по которой учитываются, приходятся и списываются товары);

- 2) **при сложной структуре себестоимости товаров.**

Себестоимость товаров может иметь сложную структуру: закупочная стоимость, страховка, доведение до состояния, пригодного к использованию и т.д. Применение счета 15 удобно, т.к. можно выделить информацию только о тех товарах, которые были поставлены в отчетном периоде;

- 3) **при длительности процесса заготовления товаров.**

Если процесс заготовления товаров занимает продолжительное время, например поставка из-за границы, тогда применение счета 15 позволяет разделить товары, находящиеся на складе организации (числятся на счете 41), и товары, находящиеся в пути или в стадии приготовления к использованию.

Пример 1.

- ООО является предприятием оптовой торговли. По учетной политике учет ведется без использования счета **15**. При этом оформляется запись:

Д 41 К 60 – 10000 руб. – поступили товары от поставщика.

Пример 2.

- ООО является предприятием розничной торговли. По учетной политике товары учитываются по продажной стоимости, а учет ведется без использования счета **15**.

Поступили товары от поставщика: покупная стоимость = 10000 руб.,
продажная – 12000 руб. Проводки:

Д 41 К 60 – 10000 руб.

Д 41 К 42 «Торговая наценка» - 2000 руб. (12000-10000 руб. = 2000 руб.)

Пример 3.

ООО является предприятием **оптовой торговли**. Учет ведется с **использованием счета 15**:

- 1) отгружены товары поставщиком транспортной организации. По договору поставки право собственности на товары перешло к ООО: **Д 15 К 60 – 10000 руб.**
- 2) выставлен транспортной организацией акт за оказанные услуги по доставке товаров:
Д 15 К 60 – 1500 руб.
- 3) приобретенные товары поступили на склад ООО: **Д 41 К 15 – 11500 руб.**

Пример 4. ООО является предприятием розничной торговли. По учетной политике товары учитываются по продажной стоимости, а процесс заготовления товаров отражается в учете с **использованием счета 15**.

- 1) отгружены товары поставщиком транспортной организации. По условиям договора поставки право собственности на товары перешло к ООО:
Д 15 К 60 – 10000 руб.

- 2) выставлен транспортной организацией акт за оказанные услуги по доставке товаров: **Д 15 К 60 – 1500 руб.**
- 3) приобретенные товары поступили на склад ООО и приходятся по продажной стоимости (продажная стоимость – 12000 руб.): **Д 41 К 15 – 11500 руб.**
Д 41 К 42 «Торговая наценка» - 500 руб.

Порядок определения фактической себестоимости товаров

- Согласно п. 5 ПБУ 5/01 «Учет МПЗ» товары принимаются к б/учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость товаров определяется по-разному в зависимости от источника их поступления:
 - а) приобретение за плату;
 - б) внесение товаров в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;
 - в) получение товаров по договору дарения или безвозмездно.
 - Фактической себестоимостью товаров, *приобретенных за плату*, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и других возмещаемых налогов (ПБУ 5/01).
 - **Все фактические затраты**, связанные с приобретением товаров, можно разделить на **три группы**:
 - 1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (ПС);
 - 2) затраты на заготовку и доставку товаров до центральных складов (баз), производимые до момента передачи товаров в продажу (ЗЗД);
 - 3) прочие затраты (ПЗ).

■ В состав ЗЗД включают:

- 1) расходы на страхование товаров;
- 2) затраты на заготовку и доставку товаров до места их использования;
- 3) затраты на содержание заготовительно-складского подразделения организации;
- 4) затраты на услуги транспорта по доставке до места их использования, если они не включены в цену товаров, установленную договором;
- 5) начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщикам (коммерческий кредит);
- 6) начисленные до принятия к б/учету товаров проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих товаров.

■ В состав **прочих** затрат (ПЗ) включаются:

- 1) суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- 2) таможенные пошлины;
- 3) невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров;
- 4) вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, через которые приобретены товары;
- 5) затраты до доведения товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию и др.
- 6) другие затраты, связанные с приобретением товаров.

- Существует такая особенность: **общехозяйственные (счет 26)** и другие аналогичные расходы включаются в фактическую стоимость товаров только в том случае, когда они непосредственно связаны с их приобретением.
- Согласно п. 13 ПБУ 5/01 33Д можно **не включать** в фактическую себестоимость товаров, а списывать на счет **44 «Расходы на продажу»**.
- Таким образом, может быть три варианта фактической себестоимости товаров (**ФС1, ФС2, ФС3**):

ФС1 = ПС + 33Д + ПЗ – здесь включаются все возможные затраты по приобретению товаров, перечисленные в п. 6 ПБУ 5/01.

ФС2 = ПС + ПЗ – здесь не включаются **33Д**, которые списываются на **Дебет счета 44**.

ФС3 = ПС - включается только покупная стоимость товаров, уплачиваемая поставщику. Такой вариант часто встречается, так как нет других расходов, связанных с приобретением товаров.

- Если стоимость поступивших товаров выражена **в иностранной валюте**, то пересчет этой валюты в рубли производится по официальному курсу Центрального банка РФ (на дату признания расходов по приобретению товаров).
- Согласно **п. 8 ПБУ 5/01** фактическая себестоимость товаров, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.
- Согласно **п. 9 ПБУ 5/01** фактическая себестоимость товаров, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к б/учету.
- В фактическую себестоимость товаров, определяемую в соответствии с п. 8,9 ПБУ 5/01, включаются также фактические затраты организации на доставку товаров и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Виды учетных цен на товары:

- Согласно п. 13 ПБУ 5/01 товары должны учитываться *по стоимости приобретения*.

Но, организация *розничной торговли* разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости (продажным ценам).

- *Продажная цена определяется путем добавления к стоимости приобретения товаров торговой наценки.*

✓ При ведении учета товаров **по продажным** ценам возникает необходимость отдельного учета **торговой наценки**.

- **Торговой наценкой** называется *разность между продажной ценой товаров и стоимостью их приобретения*. Размер торговой наценки устанавливается организацией **самостоятельно**.

При этом **за счет наценки** покрываются расходы, связанные с продажей, расходы по уплате НДС и обеспечивается получение определенной прибыли.

- Наиболее оптимальным вариантом *учетной цены* на товары является *стоимость приобретения*. Использование данного варианта возможно, как правило, при натурально-стоимостной схеме учета, когда приход и расход товаров отражается по каждому наименованию товаров в отдельности.

На предприятиях **розничной торговли**, применяющих стоимостную схему учета товаров, в качестве учетных цен, как правило, используют продажные цены.

При учете товаров по фактической себестоимости в соответствии с ПБУ 5/01 стоимость проданных товаров может определяться одним из способов:

- 1) по себестоимости каждой единицы;**
 - 2) по средней себестоимости;**
 - 3) по себестоимости первых по времени приобретения товаров.**
-
- 1. По себестоимости каждой единицы оцениваются индивидуально определенные, дорогостоящие товарные запасы (драгоценные металлы, камни), а также товары, которые не могут обычным образом заменять друг друга.**
 - 2. Метод средней себестоимости определяется исходя из средней фактической себестоимости проданных товаров.**

□ Этот метод может проводиться двумя способами:

- 1) **способом взвешенной оценки** – стоимость проданных товаров определяется как отношение суммы остатка товаров на начало месяца и всех поступлений к количеству остатков на начало и всех поступлений.

Пример 1. На начало месяца у ООО имелся остаток товаров А в количестве **10 ед.** стоимостью **1000 руб.** Остаток товаров на складе на конец месяца составил **10** единиц. В течение месяца на склад ООО поступили 3 поставки товара А: 20 ед. стоимостью 2000 руб., 15 ед. стоимостью 1600 руб., 30 ед. стоимостью 2900 руб.

Средняя себестоимость единицы товара А = $(1000 + 2000 + 1600 + 2900) : (10 + 20 + 15 + 30) = 100$ руб.

Себестоимость проданных товаров А = $(10 + 20 + 15 + 30 - 10) \times 100$ руб. = 6500 руб.

- 2) **способом скользящей средней** – себестоимость товарных запасов определяется на момент их продажи, т.е. себестоимость товаров рассчитывается исходя из их количества и стоимости на начало месяца и всех поступлений до момента продажи.

3. Метод себестоимости первых по времени приобретения закупок товаров – предполагает, что сначала должны списываться партии товаров, которые поступили раньше всего.

Пример 2. На начало месяца у ООО имелся остаток товаров А в количестве **10 ед.** стоимостью **1000 руб.** Остаток товаров на складе на конец месяца составил **10 ед.** В течение месяца на склад поступили **3 поставки: 20 ед.** стоимостью **2000 руб.**, **15 ед.** – **1600 руб.**, **30 ед.** – **2900 руб.** Остаток товаров на начало месяца, первая и вторая поставки реализованы полностью. Из третьей поставки израсходовано: **30 – 10 + 20 ед.** товара А.

Стоимость проданных товаров А = $(1000 + 2000 + 1600 + 2900) : 30 \times 20 = 6533,33$ руб.

Порядок определения стоимости проданных товаров при их учете по продажным ценам

- При учете товаров по продажной стоимости себестоимость проданных товаров определяется иначе.

Так как эти товары учитываются по *продажной стоимости* с обособленным учетом торговой наценки, то себестоимость определяется путем расчета торговой наценки, приходящейся на остаток товаров на складах (прилавках), не проданных на конец отчетного периода.

- Существующей нормативной базой конкретный способ не определен. Например, в **Инструкции по применению плана счетов** говорится, что **сумма скидки (накидки) на остаток непроданных товаров** может быть определена так:

1) определяется средний процент наценки на остаток товаров:

Средний % = $(Н_{нп} + Н_{п}) : (Т_{р} + Т_{кп})$, где

Н_{нп} – сумма наценки на остаток товара на начало отчетного периода (сальдо по кредиту счета 42);

Н_п – сумма наценки по товарам, поступившим в течение отчетного периода (оборот между счетами 41 и 42 за отчетный период);

Т_р – продано товаров в течение отчетного периода по продажным ценам;

Ткп – остаток товаров на конец отчетного периода по продажным ценам.

2) **определяется сумма наценки, приходящаяся на остаток товаров на конец отчетного периода:**

Нкп = Ткп x средний %;

3) **определяется сумма наценок по товарам, проданным в течение отчетного периода:**

Нр = Ннп + Нп – Нкп.

Таким образом, **разница между суммой проданных товаров по продажной стоимости и суммой наценки, приходящейся на указанные товары, дает их себестоимость.**

В б/учете при продаже товаров запись:

Д 90/2 К 41.

✓ В конце месяца после определения величины торговой наценки, приходящейся на проданные товары, ее сумма отражается записью: **Д 90/2 К 42 (сторно).**