

УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ

Расходы в розничной торговле, возникающие при транспортировке товаров, их хранении, фасовке, доработке, выкладке, принято называть издержками обращения. Отдельной статьей издержек торгового предприятия является заработная плата, начисляемая его работникам, а также отчисления с нее в государственные внебюджетные фонды. Особый вид издержек — амортизация имущества, арендные платежи. В издержки включаются и платежи по банковским кредитам.

Издержки в розничной торговле — это стоимостная оценка всех затрат финансовых, материальных и трудовых ресурсов, необходимых для обращения товара. Такие расходы имеет каждое торговое предприятие, обеспечивая процесс движения товара от производителя к потребителю. Розничные издержки являются элементом розничной цены, причем торговая наценка должна покрывать сумму этих расходов и обеспечивать предпринимателю получение прибыли. Поэтому торговое предприятие заботится о снижении издержек обращения, поскольку их величина влияет на размер розничной цены, а это, в свою очередь, влияет на покупательский спрос. А снижение издержек позволяет увеличить сумму розничного товарооборота и прибыли от продаж.

Добиться снижения издержек можно через сокращение непроизводительных затрат, укрепление связей с поставщиками, оптимизацию транспортных расходов, а также за счет сокращения товарных потерь.

Бухгалтерский учет товарных потерь в розничной торговле

Товарные потери розничных продавцов возникают по разным причинам и на самых разных стадиях торговой деятельности. Возможны потери при транспортировке товаров, их приобретении, хранении или при продаже, причиной могут быть объективные изменения в жизни (погодные катаклизмы, резкое падение платежеспособности во времена кризи-

са, конкуренция среди поставщиков и т. д.) или субъективные интересы разных лиц (от небрежности до откровенного криминала), причем в последнем случае виновные лица могут быть установлены или не установлены — ситуации складываются самые разные, и бухгалтеру необходимо учитывать их специфику при выполнении общих правил для отражения товарных потерь в учете.

В этом смысле товарные потери розничного предприятия принято подразделять на нормируемые и ненормируемые, что отражает возможность (или невозможность) их предусмотреть заранее и списать в соответствии с обычным для торговли данным видом товаров порядком. Особенности нормируемых потерь также являются их причины (неизбежные физические процессы — крошение, усыхание, таяние и т. п.) и невозможность документирования. Такие товарные потери могут списываться в составе затрат и учитываться как расходы при расчете налога на прибыль.

Нормируемые потери при транспортировке товаров в пределах величины недостачи, выявленной в ходе приемки, списывают за счет грузополучателя:

Дебет «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Дебет 44 «Расходы на продажу» Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

НДС, относящийся к товарным потерям в пределах норм естественной убыли, не принимается к налоговому вычету, так как не соблюдается условие, предусмотренное п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ о принятии к учету товаров (работ, услуг), имущественных прав. Поэтому сумма налога подлежит списанию в прочие расходы по дебету 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Нормы такого списания утверждаются подзаконными актами, сегодня действуют несколько десятков таких документов в отношении продукции химического производства, нефтепродуктов, алкогольной, а также овощной и иной продовольственной продукции¹. Нормы есте-

¹ Например, Приказ Минэкономразвития России № 304 от 07.09.2007 «Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания»

ственной убыли устанавливаются в зависимости от климатических факторов, а также от времени года, в течение которого товары поступили на хранение, и применяются для определения допустимой величины безвозвратных потерь от недостачи и (или) порчи товаров при исчислении налога на прибыль организаций. Понятно, что и в бухгалтерском учете такие расходы целесообразно признавать в составе издержек.

Ненормируемыми потерями являются все прочие, возникшие вследствие нарушения условий транспортировки (бой стеклянных предметов, к примеру), приемки или хранения — ущерб в таком случае подлежит взыскивать с виновных лиц. Если же такие лица не будут установлены, потери следует списывать в составе прочих расходов.

Таким образом, в зависимости от источника покрытия можно выделить следующие виды потерь:

- возмещаемые поставщиками;
- возмещаемые работниками;
- возмещаемые организацией.

Для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи товарных ценностей предназначен одноименный бухгалтерский счет 94. По дебету счета 94 отражаются сведения о покупной стоимости (фактической себестоимости) недостающих товаров, по кредиту списываются суммы недостач и потерь после принятия соответствующего решения об источниках их покрытия. Остаток по счету 94 говорит о сумме недостающих или утраченных товаров, по которым руководителем организации еще не принято решение о списании. Аналитический учет на счете 94 организуется по видам товарных потерь.

Учет потерь при подготовке товаров к продаже в розницу

Розничный продавец при продаже товаров должен придерживаться определенных правил¹. Например, продовольственные товары до их подачи в торговый зал или иное место продажи должны быть освобождены от тары, оберточных и упаковочных материалов, а также веревочек, металлических клипс и пр. Загрязненные поверхности или части товара должны быть удалены. Продавец обязан также произве-

¹ Правила продажи отдельных видов товаров, утв. Постановлением Правительства РФ № 55 от 10.01.1998.

сти проверку качества товаров (по внешним признакам), наличия на них необходимой документации и информации, осуществить отбраковку и сортировку товаров (п. 33 правил). Возникающие при этом отходы подлежат списанию. Но иногда некоторые виды отходов имеют спрос у небольшой категории покупателей, в связи с чем такие отходы (кости окороков, головы и хвостовые плавники рыб и т. п.) могут быть реализованы по ценам, устанавливаемым торговой организацией самостоятельно.

В иных случаях, зная о неизбежных потерях у покупателей, поставщики предоставляют оптовым покупателям небольшую скидку, покрывающую убытки. Из этого можно сделать вывод о том, что при составлении договора поставки целесообразно указывать нормы отходов, возмещаемых поставщиками товаров. Тогда товары, поступившие от поставщиков и требующие подготовки к продаже, сразу приходят за минусом отходов по установленным нормам (колбасу без веревок, битую птицу без бумаги и т. п.). Материально ответственное лицо, принимающее товары, может указать в товаросопроводительных документах расчет отходов по установленным нормам, а также чистый вес принятого товара. На основании этой записи принимается к учету как товарные потери стоимость отходов, отражаясь в учете по Дебету 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с Кредитом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Далее товарные потери, возникающие при подготовке товаров к продаже, включаются в расходы на продажу, при этом в учете делают запись: Дебет 44 «Расходы на продажу» Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Иногда такие потери увеличивают фактическую себестоимость поступивших товаров, тогда в учете делают запись: Дебет 41 «Товары» Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

ПРИМЕР

Организации поставлено 50 кг сырокопченой колбасы по цене 236 руб. за 1 кг, в том числе НДС — 36 руб. Поставщик предоставляет скидку на вес веревок в размере 3% от стоимости товара. Норма на отходы по сырокопченой колбасе, утвержденная руководителем торговой организации, — 2,5%.

Согласно ст. 424 Гражданского кодекса РФ, исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон. При этом допускается изменение договорной цены в случаях и на условиях, предусмотренных договором.

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость товаров, приобретенных за плату, включает сумму фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)¹.

Расходы, связанные с приобретением товаров, являются расходами по обычным видам деятельности. Они принимаются к учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме и (или) величине кредиторской задолженности. При этом величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок)².

Таким образом, приобретенные организацией товары принимаются к учету по цене, установленной в договоре, с учетом предоставленной поставщиком скидки на вес веревок и торговой наценки, установленной на предприятии.

Стоимость поставленной колбасы составляет 11 800 руб. (236 руб./кг × 50 кг), в том числе НДС — 1800 руб. (11 800 руб. × 18/118). Рассчитаем сумму скидки на отходы — 300 руб. (10 000 руб. × 3%).

Стоимость поставленной колбасы с учетом скидки составляет 9700 руб. (10 000 руб. — 300 руб.). Сумма НДС, относящаяся к стоимости колбасы с учетом скидки, составляет 1746 руб. (9700 руб. × 18%). Таким образом, магазин оплатит поставщику за поступившую партию колбасы 11 446 руб. (9700 руб. + 1746 руб.).

¹ Пункт 5 и п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утв. Приказом Минфина России № 44н от 09.06.2001.

² Пункт 5 и п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. Приказом Минфина России № 33н от 06.05.1999.

Допустим, что организация ведет учет товаров по продажным ценам. Тогда при поступлении партии колбасы в учете будут сделаны следующие записи:

Дебет 41 Кредит 60 — 10 000 руб. (11 800 – 1800) — оприходован товар, поступивший от поставщика;

Дебет 60 Кредит 42 — 300 руб. — отражена скидка, предоставленная поставщиком;

Дебет 19 Кредит 60 — 1746 руб. — выделен НДС, предъявленный поставщиком.

Розничная цена на колбасу, согласно утвержденному руководителем организации реестру цен, составляет 310 руб., в том числе торговая надбавка — 110 руб. (310 – 200). Начисление торговой наценки на поступивший товар сопровождается проводкой:

Дебет 41 Кредит 42 — 5500 руб. (110 руб./кг × 50 кг).

Величина отходов на поступившую партию колбасы, исчисленная по нормам, утвержденным руководителем торговой организации, составляет 1,25 кг (50 кг × 2,5%). Их же покупная стоимость — 250 руб. (200 руб. × 1,25 кг) — списывается за счет торговой скидки, предоставленной поставщиком. При этом сторнируется торговая наценка, приходящаяся на данный вес товара:

Дебет 41 Кредит 42 — 137,5 руб. (110 руб./кг × 1,25 кг) — сторнируется величина торговой наценки, приходящаяся на вес отходов;

Дебет 94 Кредит 41 — 250 руб. — отражена стоимость товара, исчисленная с веса отходов;

Дебет 42 Кредит 94 — 250 руб. — списана за счет предоставленной поставщиком скидки стоимость отходов.

Если учет товаров ведется по покупным ценам, записи в бухгалтерском учете при оприходовании партии колбасы будут другими:

Дебет 41 Кредит 60 — 9700 руб. — оприходован товар, поступивший от поставщика, с учетом предоставленной скидки;

Дебет 19 Кредит 60 — 1746 руб. — выделен НДС, предъявленный поставщиком товара.

Однако договором может быть не предусмотрена скидка на отходы. В этом случае стоимость потерь на отходы списывается за счет собственной торговой надбавки (если торговое предприятие учитывает товар по продажным ценам) или расходов на продажу (если товары в организациях учитываются по покупным ценам).

Изменим условия предыдущего примера

Поставщик не предоставляет торговому предприятию скидку на отходы. Их общий вес, согласно актам на списание отходов, составил 1,2 кг.

Тогда при учете товара по продажным ценам оприходование партии сырокопченой колбасы учитывается следующими записями:

Дебет 41 Кредит 60 — 10 000 руб. — отражена стоимость поступившей партии колбасы;

Дебет 19 Кредит 60 — 1800 руб. — выделен НДС, предъявленный поставщиком;

Дебет 41 Кредит 42 — 5500 руб. (110 руб./кг × 50 кг) — отражена торговая наценка на поступившую партию товара;

Дебет 94 Кредит 41 — 387,50 руб. (310 руб. × 1,25 кг) — учтена стоимость, приходящаяся на отходы;

Дебет 42 Кредит 94 — 387,50 руб. — списана за счет торговой наценки стоимость отходов.

При учете же товаров по покупным ценам первые две проводки повторяются:

Дебет 41 Кредит 60 — 10 000 руб. — отражена стоимость поступившей партии сырокопченой колбасы;

Дебет 19 Кредит 60 — 1800 руб. — выделен НДС, предъявленный поставщиком;

Дебет 94 Кредит 41 — 240 руб. (200 руб. × 1,2 кг) — отражена стоимость, приходящаяся на отходы товаров;

Дебет 44 Кредит 94 — 240 руб. — включена в расходы на продажу стоимость, приходящаяся на отходы товаров.

Отходы в виде жил, костей окороков и т. п. продают по сниженным ценам. Если торговая организация учитывает товары по продажной стоимости, то учет таких отходов сопровождается следующими проводками:

Дебет 41 Кредит 60 — отражена стоимость поступившего товара в ценах поставщика;

Дебет 41 Кредит 42 — учтена торговая наценка;

Дебет 94 Кредит 41 — произведена уценка отходов;

Дебет 42 Кредит 94 — списана за счет собственной торговой наценки сумма уценки.

При учете же товаров по покупным ценам записи в бухгалтерском учете будут несколько отличаться:

Дебет 41 Кредит 60 — отражена стоимость поступившего товара в ценах поставщика;

Дебет 94 Кредит 41 — произведена уценка отходов;

Дебет 44 Кредит 94 — учтена сумма уценки отходов в расходах на продажу.

Еще один показательный пример подобных отходов — зачистки животного масла и маргарина, продаваемых на развес. Такие отходы, как правило, сдаются в переработку по договорным ценам. В бухгалтерском учете организации, ведущей учет товаров по продажной стоимости, начисление стоимости зачистки сопровождается следующей проводкой:

Дебет 94 Кредит 41 — *отражена стоимость зачистки масла (маргарина).*

Источником покрытия этой стоимости вначале является торговая наценка в ее пределах, затем — себестоимость продаж в пределах договорной цены. Если совокупность двух этих величин оказывается меньше стоимости потерь, связанных с зачисткой, то разница между величиной потерь и данной совокупностью относится в расходы на продажу:

Дебет 42 Кредит 94 — *учтена стоимость зачисток в пределах торговой наценки;*

Дебет 90–2 Кредит 94 — *списана стоимость зачисток, переданных по договорным ценам;*

Дебет 44 Кредит 94 — списан остаток потерь от зачистки животного масла (маргарина).

ПРИМЕР

Торговая организация осуществила зачистку животного масла. Продажная цена масла составляла 114 руб. за 1 кг, в том числе торговая наценка — 38 руб./кг. Вес зачисток составил 12 кг. Зачистки переданы на маслозавод по цене 33 руб. за 1 кг, в том числе НДС — 3 руб./кг.

Хозяйственные операции при осуществлении зачистки масла и передаче их на маслозавод в бухгалтерском учете отражаются следующим образом.

При учете товаров по продажной стоимости:

Дебет 94 Кредит 41 — 1368 руб. ($114 \text{ руб./кг} \times 12 \text{ кг}$) — списаны товарные потери в виде зачисток животного масла;

Дебет 42 Кредит 94 — 456 руб. ($38 \text{ руб./кг} \times 12 \text{ кг}$) — списана стоимость товарных потерь в пределах торговой наценки;

Дебет 62 Кредит 90–1 — 396 руб. ($33 \text{ руб./кг} \times 12 \text{ кг}$) — проданы заводу зачистки по договорной цене;

Дебет 90–2 Кредит 94 — 360 руб. ($30 \text{ руб./кг} \times 12 \text{ кг}$) — списана стоимость зачисток в пределах договорной цены без НДС;

Дебет 90–3 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» — 36 руб. ($3 \text{ руб./кг} \times 12 \text{ кг}$) — начислен НДС со стоимости проданных зачисток;

Дебет 44 Кредит 94 — 552 руб. ($1368 - 456 - 360$) — учтен остаток величины потерь от зачистки масла в расходах на продажу.

При учете товаров по покупным ценам:

(Покупная стоимость животного масла составляла 76 руб. ($114 - 38$) за 1 кг. Это значение и используется при определении величины товарных потерь.)

Дебет 94 Кредит 41 — 912 руб. ($(76 \text{ руб./кг}) \times 12 \text{ кг}$) — списаны товарные потери в виде зачисток масла;

Дебет 62 Кредит 90–1 — 396 руб. ($33 \text{ руб./кг} \times 12 \text{ кг}$) — проданы заводу по договорным ценам зачистки масла;