

Е. Холоденко, А. Ростовцев

Бухгалтерский учет
в торговле

практическое пособие

Методика ведения бухгалтерского учета
Корреспонденция счетов
Практические примеры учета
в различных хозяйственных ситуациях

МОСКВА 2004

УДК 657

ББК 65.052

Холоденко Е.М., Ростовцев А.В.

Бухгалтерский учет в торговле. -М.: Издательство "Экономикс Пресс", 2004. -160 с. - (Серия "Практика бухгалтерского учета")

ISBN 5-98205-008-3

Настоящая брошюра является практическим пособием по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с поступлением, хранением и реализацией товаров. В брошюру включена корреспонденция счетов, составленная на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н, а также других нормативных документов по состоянию на 25 марта 2004 г. По наиболее сложным вопросам учета приводятся конкретные цифровые примеры.

Издание предназначено как для опытных, так и для начинающих бухгалтеров предприятий различных форм собственности, а также студентов экономических специальностей.

ISBN 5-98205-008-3 УДК 657

ББК 65.052

© Холоденко Е.М., Ростовцев А.В. 2004

© Издательство "Экономикс Пресс", 2004

Содержание

ВВЕДЕНИЕ	5
1. УЧЕТ ТОВАРОВ	7
1.1. Документальное оформление поступления товаров.	7
1.2. Учет поступления товаров	1
1.3. Учет изменения стоимости товаров. Методы оценки товаров при выбытии	25
1.4. Порядок проведения инвентаризации и учет ее результатов	31
1.5. Аналитический учет товаров	40
1.6. Учет тары	42
2. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ	49
2.1. Отражение доходов от реализации в бухгалтерском учете	49
2.2. Отражение расходов, связанных с реализацией, в бухгалтерском учете	52
2.3. Отражение доходов и расходов, связанных с реализацией, в налоговом учете	59
2.4. Начисление НДС по операциям, связанным с реализацией	63
3. ОПТОВАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ	67
3.1. Учет реализации по договору поставки	67
3.2. Учет реализации по договору комиссии	74
4. РОЗНИЧНАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ	85
4.1. Учет розничной реализации	85
4.3. Ведение отдельного учета в розничной торговле	100
4.4. Учет реализации товаров в кредит	108
5. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	115
5.1. Отражение операционных и внереализационных доходов и расходов в бухгалтерском учете	115
5.2. Отражение внереализационных доходов и расходов в налоговом учете	122

5.3. Учет расчетов по налогу на прибыль	126
5.4. Учет конечного финансового результата	137
5.5. Учет собственного капитала	140

ВВЕДЕНИЕ

Торговля представляет собой отрасль хозяйства, объектом которой является товарообмен, купля-продажа товаров, хранение товаров и их подготовка к продаже, а также обслуживание покупателей в процессе продажи товаров и их доставки.

Торговля как вид хозяйственной деятельности представляет собой процесс реализации конечному потребителю товаров, приобретенных или взятых на комиссию с целью последующей перепродажи без дополнительной переработки.

Торговая деятельность относится к сфере обращения, так как в процессе ее осуществления не происходит изменения форм и потребительских свойств товаров.

Основным документом, устанавливающим единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, является Федеральный закон от 21.11.96 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

В настоящей книге рассматриваются теоретические и практические вопросы отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с поступлением, хранением и реализацией товаров.

Порядок учета излагается в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н с последующими изменениями и другими нормативными документами.

По всем операциям, связанным с поступлением, хранением и реализацией товаров, разъяснена методика ведения учета, приведена корреспонденция счетов. По наиболее сложным вопросам учета приводятся конкретные цифровые примеры.

В книге рассматриваются также вопросы, связанные с налоговым учетом в торговой организации в соответствии с главой 25 "Налог на прибыль" Налогового кодекса РФ.

Книга будет полезной для бухгалтеров-практиков, а также для руководителей организаций, менеджеров, студентов и всех, изучающих бухгалтерский учет.

1. УЧЕТ ТОВАРОВ

1.1. Документальное оформление поступления товаров

Движение товара от поставщика к потребителю оформляется товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями договора поставки товаров и правилами перевозки грузов: товарной накладной, товарно-транспортной накладной и другими. Товарная накладная (форма № ТОРГ-12, утвержденная постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132) в торговой организации может выступать как приходным, так и расходным товарным документом. Товарная накладная выписывается материально ответственным лицом при оформлении отпуска товаров со склада, а также при принятии товаров на склад.

В накладной указывается номер и дата составления, наименование поставщика и покупателя, наименование и краткое описание товара, его количество и цена, общая сумма поставки (с учетом налога на добавленную стоимость).

Товарная накладная составляется в двух или более экземплярах, подписывается материально ответственными лицами, сдавшими и принявшими товар, и заверяется круглыми печатями организаций поставщика и получателя. Один экземпляр товарной накладной передается принимающей организации, у которой является основанием для оприходования этих ценностей, остальные остаются в организации, сдающей товарно-материальные ценности, и являются основанием для их списания.

Товарно-транспортная накладная (форма № 1-Т, утвержденная постановлением Госкомстата России от 28.11.97 № 78) выписывается при доставке товаров автомобильным транспортом. Товарно-транспортная накладная состоит из двух разделов: товарного и транспортного. В зависимости от особенностей товаров к товарно-транспортной накладной могут прилагаться другие документы, следующие с грузом.

Товарный раздел определяет взаимоотношения грузоотправителей и грузополучателей и служит основанием для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителей и оприходования их у грузополучателей.

Транспортный раздел определяет взаимоотношения заказчиков автотранспорта с организациями - владельцами автотранспорта, выполнившими перевозку грузов, и служит для учета работы транспорта и расчетов за оказанные услуги по перевозке грузов.

Если материально ответственное лицо организации - покупателя получает товары вне своего склада, то необходимым документом является доверенность (формы М-2 или М-2а, утвержденные постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а), которая подтверждает право материально ответственного лица на получение товара. Порядок оформления доверенностей и получения по ним товаров определяется Инструкцией о порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности, утвержденной Минфином СССР от 14.01.67 № 17.

Порядок и сроки приемки товаров покупателем по количеству, качеству, комплектности и ее документальное оформление определяются Гражданским кодексом РФ и условиями договора поставки.

В случаях, когда это предусмотрено договором поставки, может применяться порядок приемки товаров по количеству и качеству, установленный Инструкцией о порядке приемки продукции производственно - технического назначения и товаров народного потребления по количеству, утвержденной Постановлением Госарбитража СССР от 15.06.65 № П-6, и Инструкцией о порядке приемки продукции производственно - технического назначения и товаров народного потребления по качеству, утвержденной Постановлением Госарбитража СССР от 25.04.66 № П-7.

Если товар находится в ненарушенной таре, то приемка может проводиться по количеству мест, массе брутто или по количеству товарных единиц и маркировке на таре. Если не проводится проверка фактического

наличия товара в таре, то необходимо сделать отметку об этом в сопроводительном документе.

При нарушении правил приема и сроков торговые организации лишаются возможности предъявления претензий поставщикам или транспортным организациям при недостатке или снижении качества товаров.

В случае несоответствия фактического наличия товаров или отклонения по качеству, установленному в договоре, или данным, указанным в сопроводительных документах, составляется акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей (форма № ТОРГ-2, утвержденная постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132), который является основанием для предъявления претензий поставщику. Акт составляется комиссией, в состав которой должны входить материально ответственные лица торговой организации и представитель поставщика. Возможно составление акта в одностороннем порядке при согласии поставщика или его отсутствии. В сопроводительных документах делается отметка о составлении акта.

Возврат товара поставщику при обнаружении брака в процессе реализации товара, при несоответствии товара стандарту или согласованному образцу по качеству, некомплектности товаров осуществляется путем оформления расходной накладной. Условия возврата товара поставщику должны быть оговорены договором поставки.

Условия приемки импортных товаров по количеству и качеству устанавливаются в контрактах с иностранными поставщиками. Если порядок и сроки приемки товаров не были оговорены в контракте, то необходимо руководствоваться Инструкцией о порядке и сроках приемки импортных товаров по количеству и качеству, составления и направления рекламационных актов, утвержденной Госарбитражем СССР 15.10.90.

Учет первичных документов по приходу товаров материально ответственными лицам рекомендуется вести в Журнале поступления товаров, который должен содержать название приходного документа, его дату и

номер, дату регистрации документа, сведения о поступивших товарах.

Оформленные документы на приемку товаров являются основанием для расчетов с поставщиками, и их данные не могут быть пересмотрены после приемки товаров в организации (за исключением потерь товаров от естественной убыли и боя при транспортировке).

Поступающие товары приходятся в день окончания их приемки по фактическому количеству и сумме. Первичные учетные документы по движению товаров на складах организации должны быть сданы в установленные сроки в бухгалтерскую службу, которая проверяет первичные учетные документы с точки зрения правильности их оформления и законности совершенных операций.

При совершении операций по реализации товаров поставщик составляет счета-фактуры по налогу на добавленную стоимость (статья 169 НК РФ). Порядок составления счетов-фактур определяется Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов - фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 с последующими изменениями.

Счета-фактуры составляются при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг) как облагаемых НДС, так и не облагаемых. При отгрузке товаров, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, в счете-фактуре сумма налога не указывается и делается надпись "Без налога (НДС)".

У покупателя счета-фактуры регистрируются в книге покупок и служат основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению из бюджета.

1.2. Учет поступления 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 приходятся 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.

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 приходятся 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 недостатке 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*)	накладная	41	60
	НДС по поступившим товарам [†]	счет-фактура	19-3	60

Учет товаров ведется по учетным ценам

5.	Оприходованы товары по учетным ценам	расчет, приходный	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 экономия (превышение стоимости по учетным ценам над фактической себестоимостью)	расчет	15	16
	перерасход (превышение фактической себестоимости над стоимостью по учетным	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

* 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.

† 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.

	-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	акт	76-2	60
11.	Списание потерь в пределах, предусмотренных договором (корректируется себестоимость)	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	94	76-2
	-отнесение сумм потерь на прочие расходы	постановле-ние	91-2	94
14.	Списание потерь, возникших в результате			
	-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: $708-00 \times 2000-00 / 3000-00 = 472-00$ руб. (в том числе НДС - 72-00 руб.).

Транспортные расходы, относящиеся к товарам В: $708-00 \times 1000-00 / 3000-00 = 236-00$ 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 = $4000-00 \times 50\% = 2000-00$ руб.

НДС, включаемый в продажную стоимость товаров = $(4000-00 + 2000-00) \times 18\% = 1080-00$ 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 x 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
		200-00	94	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

1.3. Учет изменения стоимости товаров. Методы оценки товаров при выбытии

Учет изменения стоимости товаров

Товары, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, могут отражаться в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости. Для этой цели в соответствии с учетной политикой организация может создавать резервы под снижение стоимости товаров.

Резерв под снижение стоимости товаров создается по каждой единице номенклатуры товаров, принятой в бухгалтерском учете. Допускается

создание резервов по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных товаров.

Расчет текущей рыночной стоимости товаров производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение расчета текущей рыночной стоимости товаров.

Для оформления уценки товарно-материальных ценностей применяется акт об уценке товарно-материальных ценностей (форма № МХ-15).

Образование резерва под снижение стоимости товаров отражается в учете по кредиту счета 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей" и дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы".

В следующем отчетном периоде по мере списания товаров, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается: в учете делается запись по дебету счета 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы". Аналогичная запись делается при повышении рыночной стоимости товаров, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Методы оценки товаров при выбытии

При реализации и прочем выбытии товаров (кроме товаров, учитываемых по продажной (розничной) стоимости) их оценка производится одним из следующих методов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

(Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) товаров производится исходя из допущения последовательности применения учетной

политики: в течение отчетного года применяется один способ оценки.

При ведении учета товаров по учетным ценам необходимость выбора метода оценки отпадает, поскольку учетные цены, как правило, не изменяются на протяжении всего отчетного периода.

Оценка выбывающих товаров по себестоимости каждой единицы запаса должна применяться организацией в случае, если используемые запасы не смогут обычным образом заменять друг друга или подлежат особому учету (драгоценные металлы, драгоценные камни, радиоактивные вещества и тому подобное).

Оценка по средней себестоимости производится по каждой группе товаров путем деления общей себестоимости группы товаров на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших товаров в течение месяца.

Применение метода средней оценки фактической себестоимости может осуществляться следующими вариантами:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость товаров на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);
- путем определения фактической себестоимости товаров в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость товаров на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Вариант списания товаров по взвешенной оценке не всегда может быть применен в связи с тем, что средняя цена, как правило, может определяться только в конце месяца, после подсчета всех месячных оборотов.

Применение варианта списания товаров по скользящей оценке предпочтительней, так как средняя цена определяется исходя из состояния данной категории товаров к моменту отпуска, не ожидая окончания месяца.

При применении метода списания товаров по скользящей оценке существуют определенные тонкости. Для правильного применения метода,

по мнению авторов, необходимо рассчитывать стоимость товаров исходя не из средней оценки на начало месяца с учетом поступивших с начала месяца товаров, как предлагается приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н, а из средней оценки на момент последней отгрузки с учетом поступивших с этого момента товаров.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО) основана на допущении, что товары используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. товары, первыми поступающие в продажу, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости товаров, числящихся на начало месяца.

При применении этого способа оценка товаров, находящихся на складе на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Оценка по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ЛИФО) основана на допущении, что товары, первыми поступающие в продажу, должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения.

При применении этого метода оценка товаров, находящихся на складе на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости проданных товаров учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

В налоговом учете стоимость реализованных товаров определяется одним из следующих методов (статья 268 НК РФ):

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Пример 1.

У предприятия на начало месяца был остаток товаров 20 шт. по цене 9-97 руб.

В течение месяца были проведены операции:

- а) поступили товары: 100 шт. x 10-00 руб. = 1000-00 руб.;
- б) отгружена 1-я партия товаров - 80 шт.;
- в) поступили товары: 120 шт. x 11-00 руб. = 1320-00 руб.;
- г) отгружена 2-я партия товаров - 140 шт.;
- д) поступили товары: 150 шт. x 13-00 руб. = 1950-00 руб.;
- е) отгружена 3-я партия товаров - 90 шт.

Оценка по средней себестоимости (взвешенная оценка)

Общая стоимость поступивших товаров и товаров на складе = $20 \cdot 9-97 + 100 \cdot 10-00 + 120 \cdot 11-00 + 150 \cdot 13-00 = 4469-40$ руб. Средняя себестоимость товаров в этом месяце = $4469-40 / (20 + 100 + 120 + 150) = 11-46$ руб.

	Кол-во, шт.	Цена, руб.	Сумма, руб.
Отгружена 1-я партия	80	11-46	916-80
Отгружена 2-я партия	140	11-46	1604-40
Отгружена 3-я партия	90	11-46	1031-40
Всего отгружено	310	11-46	3552-60
Остаток товаров на конец месяца	80	11-46	916-80

Оценка по средней себестоимости (скользящая оценка в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н)

Средняя себестоимость товаров на момент отгрузки 1 партии = $(20 \cdot 9-97 + 100 \cdot 10-00) / (20 + 100) = 9-99$ руб.

	Кол-во,	Цена, руб.	Сумма, руб.
Отгружена 1-я партия	80	9-99	799-20

Средняя себестоимость товаров на момент отгрузки 2 партии = $(20*9-97 + 100*10-00 + 120*11-00) / (20 + 100 + 120) = 10-50$ руб.

	Кол-во, шт.	Цена, руб.	Сумма,
Отгружена 2-я партия	140	10-50	1470-00

Средняя себестоимость товаров на момент отгрузки 3 партии = $(20*9-97 + 100*10-00 + 120*11-00 + 150*13-00) / (20 + 100 + 120 + 150) = 11-46$ руб.

	Кол-во, шт.	Цена, руб.	Сумма,
Отгружена 3-я партия	90	11-46	1031-40
Всего отгружено за месяц	310	-	3300-60
Остаток товаров на конец месяца	80	14-61	1168-80

Оценка по средней себестоимости (скользящая оценка, предлагаемая авторами)

Средняя себестоимость товаров на момент отгрузки 1 партии = $(20*9-97 + 100*10-00) / (20 + 100) = 9-99$ руб.

	Кол-во, шт.	Цена, руб.	Сумма,
Отгружена 1-я партия	80	9-99	799-20

Средняя себестоимость товаров на момент отгрузки 2 партии = $((20 + 100 - 80)*9-99 + 120*11-00) / (20 + 100 - 80 + 120) = 10-75$ руб.

Отгружена 2-я партия	140	10-75	1505-00
----------------------	-----	-------	---------

Средняя себестоимость товаров на момент отгрузки 3 партии = $((20 + 100 - 80 + 120 - 140) * 10-75 + 150*13-00) / (20 + 100 - 80 + 120 - 140 + 150) =$

12-74 руб.

Отгружена 3-я партия	90	12-74	1146-60
Всего отгружено за месяц	310	-	3450-80
Остаток товаров на конец месяца	80	12-73	1018-60

Оценка методом ФИФО

Отгружена 1-я партия	80	20	9-97	199-40
		60	10-00	600-00
Отгружена 2-я партия	140	40	10-00	400-00
		100	11-00	1100-00
Отгружена 3-я партия	90	20	11-00	220-00
		70	13-00	910-00
Всего отгружено	310	-	3429-40	
Остаток товаров на конец месяца	80	13-00	1040-00	

Оценка методом ЛИФО

Отгружена 1-я партия	80	13-00	1040-00	
Отгружена 2-я партия		70	13-00	910-00
		70	11-00	770-00
Отгружена 3-я партия		50	11-00	550-00
		40	10-00	400-00
Всего отгружено	310	-	3670-00	
Остаток товаров на конец месяца	60	10-00	799-40	
	20	9-97		

1.4. Порядок проведения инвентаризации и учет ее результатов

Порядок проведения инвентаризации

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и

бухгалтерской отчетности организация обязана проводить инвентаризации обязательств и имущества, в том числе и товаров. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка (Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Порядок проведения инвентаризаций определяется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 13.06.95 № 49.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров и материалов проводится в период их наименьших остатков;
- при смене материально-ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотреблении или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень проверяемых запасов определяется руководителем организации.

По результатам инвентаризаций принимаются соответствующие решения по устранению недостатков в хранении и учете запасов и возмещению материального ущерба.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом на виновных лиц; на финансовые результаты.

Суммы выявленных при инвентаризации потерь списываются на расходы на продажу в пределах установленных норм.

Нормы потерь устанавливаются на естественную убыль (уменьшение массы или объема товаров, происходящее вследствие изменения их физико-химических свойств, такие, как усушка, утруска, распыл, разлив) и потери от боя и лома товаров.

Нормы естественной убыли применяются к товарам, отпущенным за межинвентаризационный период, и к остатку товаров на конец этого периода.

Списание товарных потерь в пределах норм естественной убыли производится только в случаях, когда такие нормы утверждены в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

В настоящее время утверждены:

нормы естественной убыли зерна, продуктов его переработки и семян масличных культур при хранении (приказ Минсельхоза РФ от 23.01.2004 № 55);

нормы естественной убыли при хранении химической продукции (приказ Минпромнауки РФ от 31.01.2004 № 22).

В случае отсутствия утвержденных норм естественной убыли потери считаются сверх норм естественной убыли.

Установленные нормы являются предельными и применяются только в тех случаях, когда при проверке фактического наличия товаров окажется недостача против учетных остатков. Естественная убыль товаров списывается по фактическим размерам, но не выше установленных норм.

Списание естественной убыли товаров может производиться только после инвентаризации товаров на основе соответствующего расчета, составленного и утвержденного в установленном порядке.

При партионном учете товаров естественная убыль исчисляется по фактическим срокам их хранения на складах, исходя из начальной даты поступления каждой партии товара, даты отпуска и даты инвентаризации. При отсутствии партионного учета товаров устанавливается средний срок хранения товара на складе. Средний срок хранения исчисляется путем деления среднесуточного остатка товаров за инвентаризационный период на однодневный оборот этого товара.

В организации розничной торговли, ведущей учет товаров по продажным ценам, списание с материально ответственных лиц недостач товаров в пределах установленных норм естественной убыли производится по продажным ценам, а на расходы на продажу эти недостачи относятся по цене приобретения товаров. При этом сумма торговой наценки, приходящаяся на недостающие товары, сторнируется по кредиту счета 42 "Торговая наценка" в корреспонденции с дебетом счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

В бухгалтерском учете списание недостач на расходы на продажу отражается по дебету счета 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции со счетом 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Если сумма недостачи, выявленная при инвентаризации имущества, превышает нормы естественной убыли, то она относится на виновное лицо аналогично потерям от порчи ценностей.

Суммы недостач, выявленные при инвентаризации имущества, списываются на виновное лицо в следующих случаях:

если виновное лицо несет полную материальную ответственность за сохранность товарно-материальных ценностей и активов;

если работник признан виновным по решению суда.

Порядок возмещения ущерба виновным лицом определяется главой 39 Трудового кодекса РФ.

Работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб (статья 238 ТК РФ). Под прямым действительным ущербом понимается реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния указанного имущества, а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение или восстановление имущества. Неполученные доходы (упущенная выгода) взысканию с работника не подлежат.

Размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества (статья 246 ТК РФ).

В бухгалтерском учете учетная (балансовая) стоимость недостающих ценностей, подлежащая возмещению виновным лицом, списывается с кредита счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" на счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба".

Разница между взыскиваемой с виновного лица суммой (рыночной стоимостью недостающих ценностей) и учетной (балансовой) стоимостью этих ценностей относится на счет 73-2 с кредита счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 98-4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей".

По мере взыскания с виновных лиц причитающейся суммы указанная разница списывается в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном году, но относящиеся к прошлым отчетным периодам (признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц), отражаются по дебету счета 73-2 в корреспонденции со счетом 94

"Недостачи и потери от порчи ценностей". Одновременно эти суммы отражаются по дебету счета 94 и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 98-3 "Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы".

По мере погашения задолженности суммы, отраженные на счете 98-3, списываются в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Погашение ущерба может производиться путем внесения наличных в кассу организации и отражаться по дебету счета 50 "Касса", или путем удержания суммы ущерба из заработной платы работника и отражаться по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в корреспонденции со счетом 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба".

Суммы потерь при отсутствии конкретных виновных лиц, а также по недостачам, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, включаются в состав внереализационных расходов организации и списываются с кредита счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы".

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

Страховые возмещения, поступающие в качестве компенсации потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, учитываются в составе чрезвычайных доходов организации и отражаются по кредиту счета 99 "Прибыли и убытки".

В налоговом учете выявленные по результатам инвентаризации излишки имущества являются внереализационным доходом (статья 250 НК РФ) и включаются в налогооблагаемую базу.

При наличии утвержденных норм естественной убыли товарные потери в пределах этих норм относятся к материальным расходам (статья 254 НК РФ).

Недостачи материальных ценностей в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены, приравниваются к внереализационным расходам (статья 265 НК РФ). В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций, также приравниваются к внереализационным расходам.

Корреспонденция счетов по учету результатов инвентаризации

	Операция	Первичный документ	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
	Выявление потерь товаров при хранении:			
	-стоимость недостающих и испорченных товаров	акт	94	10, 41, 43
	-НДС по выявленным потерям:			
	если недостача выявлена до возмещения НДС из бюджета	расчет	94	19
	если недостача выявлена после возмещения НДС из бюджета	расчет	94	68/НДС
2.	Списание потерь в пределах норм естественной убыли	расчет, акт	44	94
	Списание потерь в пределах норм естественной убыли при учете товаров по продажной стоимости:			
	- списание продажной стоимости недостающих товаров	расчет, акт	44	94
	- списывается торговая наценка, относящаяся к недостающим товарам (сторно)	расчет, акт	44	42
	Списание потерь свыше норм естественной убыли при наличии виновных лиц:			

	- учетная (балансовая) стоимость недостающих или испорченных товаров (включая НДС)	приказ, акт	73.-2	94
	- разница между суммой, взыскиваемой с виновного лица (рыночной стоимостью недостающих товаров), и их учетной (балансовой) стоимостью	приказ, акт	73-2	98-4
	Поступление сумм в покрытие пптррь от виновных лиц:			
	-поступили денежные средства	выписка банка, ПКО	50, 51	73-2
	-удержаны из заработной платы	приказ, расчет	70	73-2
	-списывается соответствующая поступившим суммам часть разницы, учтенной на счете 98	расчет	98-4	91-1
	Недостачи ценностей, выявленные в отчетном году, но относящиеся к прошлым отчетным периодам:			
	-стоимость недостающих материальных ценностей	акт	94	98-3
	-суммы недостач относятся на виновных лиц	приказ, акт	73-2	94
	-при поступлении сумм в счет покрытия недостач списываются соответствующие суммы, учтенные как доходы будущих периодов	акт	98-3	91-1
7.	Списание потерь свыше норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц	акт	91-2	94
8.	Списание потерь, возникших в результате стихийных бедствий	акт	99	94
9.	Страховые возмещения по потерям от стихийных бедствий	договор	51	99

Пример 1.

В организации по результатам инвентаризации выявлена недостача непродовольственных товаров учетной стоимостью 1000-00 руб., рыночная стоимость данных товаров составляет 1500-00 руб. (включая НДС 18%). Сумма НДС по недостающим товарам ранее была принята к вычету.

С материально - ответственного лица взыскивается рыночная стоимость недостающих товаров путем удержания из заработной платы равными долями в течение 6 месяцев.

Поскольку для непродовольственных товаров действующим

законодательством не предусмотрены нормы естественной убыли, то любая недостача этих товаров рассматривается как недостача сверх норм и подлежит отнесению на виновное лицо (п.5.1 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 13.06.95 № 49).

Выбытие (списание) товаров в связи с их недостачей по вине работника не является операцией, признаваемой объектом налогообложения по НДС, при этом суммы НДС по недостающим товарам не подлежат вычету из бюджета.

В соответствии со статьей 246 Трудового кодекса РФ размер ущерба, причиненного работником при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества.

Операция	Сумма	Дебет	Кредит	
а	Отражена учетная стоимость недостающих	1000-00	94	41
	Восстановлен НДС по недостающим товарам	180-00	94	68/НДС
б	Учетная стоимость недостающих товаров (включая восстановленный НДС) относится к	1180-00	73-2	94
	Отражена разница между рыночной стоимостью недостающих товаров и их учетной стоимостью	320-00	73-2	98-4

Ежемесячно в течение 6 месяцев:

в	Удержание из заработной платы работника части суммы недостачи	250-00	70	73-2
	Часть разницы между рыночной стоимостью недостающих товаров и их учетной стоимостью, соответствующая сумме удержания, относится на внереализационные доходы	53-33	98-4	91-1

1.5. Аналитический учет товаров

В торговых организациях аналитический учет товаров ведется по каждому материально ответственному лицу по ассортименту товаров в удобном для организации разрезе.

Складской учет товаров ведет материально ответственное лицо разными методами в зависимости от способа хранения товаров; партионным или сортовым.

Способ хранения и метод аналитического учета товаров должны согласовываться с методом оценки их списания в расход и отражаться в учетной политике организации.

Складской учет товаров ведется материально ответственными лицами, как правило, в натуральном измерении на основании приходных и расходных товарных документов. Ведение учета на складах в стоимостном измерении не имеет практического смысла, так как только в бухгалтерии есть возможность рассчитать фактическую себестоимость товаров.

Аналитический учет товаров бухгалтерской службой ведется в натурально-стоимостном выражении, т.е. по наименованиям товаров с их отличительными признаками (марка, артикул, сорт и т. п.), по количеству и фактической себестоимости.

Партионный способ

При партионном способе хранения на складе каждая вновь поступающая партия товаров по одному транспортному документу хранится отдельно от ранее поступивших товаров. Этим обеспечивается отдельный учет поступающих товаров одного наименования с разной фактической себестоимостью.

Одной партией допускается считать:

- товары, поступившие одним видом транспорта, независимо от количества транспортных документов;
- товары одного наименования, поступившие одновременно по

нескольким транспортным документам от одного поставщика.

Партионный способ учета и хранения товаров следует применять одновременно в бухгалтерской службе и на складе.

При партионном способе аналитический учет товаров ведется с использованием специальных партионных карт (форма № МХ-10, утвержденная постановлением Госкомстата России от 09.08.99 № 66), в которых учитывается поступление товаров данной партии и расход товаров только из данной партии.

На каждую поступившую партию товаров материально ответственное лицо выписывает партионную карту в двух экземплярах, где указываются номер партионной карты (номер партии товаров) и дата ее составления, номер и дата накладной, по которой товар поступил, наименование, артикул, сорт, и количество товаров.

Один экземпляр партионной карты остается на складе и служит регистром складского учета, а второй передается в бухгалтерию.

При отпуске товаров в партионной карте указываются дата отпуска номер расходного товарного документа, наименование получателя, вид транспорта, место отправления, наименование, сорт и количество отпущенного товара.

Полный расход каждой партии товаров оформляется в партионной карте подписями уполномоченных лиц с указанием данных о применении норм естественной убыли и окончательного результата учета товаров (ценностей) либо составлением акта о расходе товаров по партиям (форма № МХ-12). При обнаружении расхождений. данных по приходу и расходу товаров по отдельной партии оформляется акт по форме № МХ-11.

После полного выбытия партии товаров партионная карта склада передается в бухгалтерию для проверки.

При партионном способе учета можно определить недостачи или излишки сразу после реализации всей партии товара, не дожидаясь общей инвентаризации.

Для проверки правильности учетных записей на 1-е число каждого месяца (а также на дату инвентаризации) по данным партионных карт составляют оборотную ведомость, в которой каждую партию товаров записывают отдельной строкой. Суммовые итоги этой ведомости сверяют с оборотами и сальдо синтетического счета 41 "Товары", а натуральные показатели - с данными складского учета материально - ответственных лиц.

При применении партионного метода организация имеет достаточно информации для применения любого метода оценки товаров (по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, ФИФО, ЛИФО).

Сортовой способ

При сортовом способе хранения товары хранятся на складе по сортам. Каждый вновь поступающий товар присоединяется к имеющимся товарам того же наименования и сорта, отдельного учета поступающих товаров одного наименования с различной фактической себестоимостью не ведется.

При сортовом способе хранения материально ответственные лица ведут учет товаров в журнале учета движения товаров на складе (форма № ТОРГИ 8, утвержденная постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132) или на карточках учета. На каждое наименование и сорт товаров открывается одна или несколько.

1.6. Учет тары

Тара - это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения товаров и других материальных ценностей. В составе тары учитываются также тарные материалы - материалы и детали, предназначенные для изготовления и ремонта тары.

Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, судов, автотранспортных и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности погружаемых товаров, к таре не относятся.

Тара под товарами может совершать однократный или многократный

оборот (многооборотная тара).

Тара однократного использования (бумажная, картонная, полиэтиленовая и др.), использованная для упаковки товаров, как правило, включаются в себестоимость упакованных в нее товаров и покупателем отдельно не оплачивается.

Договорами поставки может предусматриваться использование многооборотной (возвратной) тары, подлежащей обязательному возврату поставщикам.

В соответствии с договорами поставки поставщик может взимать с покупателя залог за стоимость возвратной тары, поставляемой с товарами (такая тара называется залоговой), который ему возвращается после получения от него порожней тары в исправном состоянии.

По своим функциям тара различается на внешнюю упаковку и непосредственную упаковку. Непосредственная упаковка характерна тем, что она неотделима от вложенного в нее товара и может быть использована самостоятельно только после расходования этого товара, поэтому она со склада отпускается вместе с товаром. Такая тара берется на учет и подлежит возврату на склад после использования (расходования) вложенных в нее материальных ценностей, если она может быть использована внутри организации или продана.

Тара-оборудование - это вид тары, предназначенный для хранения, транспортировки и продажи из него товаров. Тара-оборудование, являющаяся многооборотной тарой, право собственности на которую принадлежит организации-поставщику товаров, учитывается им на балансе и подлежит обязательному возврату покупателями поставщикам.

При поставке товаров с тарой-оборудованием стоимость тары-оборудования в стоимость товара не включается, и в расчетных документах показывается отдельной строкой.

Наличие и движение всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных

для изготовления тары и ее ремонта, организации торговли учитывают на субсчете 41-3 "Тара под товаром и порожня" чета 41 "Товары" или на субсчете 10-4 "Тара и тарные материалы" счета Ю "Материалы".

Тара принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость приобретаемой тары (кроме тары поступившей с поставленными товарами) складывается из всех расходов по ее покупке и доставке в организацию или ^затрат по ее изготовлению.

Учет тары ведется, как правило, на основании приходных и расходных товарных документов с использованием отчета по таре (форма № ТОРГ-30, утвержденная постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132).

В случае наличия в организации значительной номенклатуры и высокой скорости оборачиваемости тары и (или) тарных материалов, разрешается вести учет тары в учетных ценах. Разница между фактической себестоимостью тары и ее учетной ценой списывается как операционные расходы на дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы": при изготовлении тары - с кредита счета 23 "Вспомогательное производство", при покупке тары - с кредита счетов учета расчетов с поставщиками.

Тара, пришедшая в негодность вследствие естественного износа, поломки (боя) или порчи, оформляется соответствующим актом. Акт составляется комиссией, которая производит осмотр тары и определяет причины ее непригодности и виновных лиц, допустивших поломку, бой или порчу тары. Списание непригодной тары производится после утверждения акта руководителем организации или лицом, им уполномоченным.

В налоговом учете расходы по операциям с тарой относятся к внереализационным расходам (статья 265 НК РФ).

Если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с товарно-материальными ценностями, включена в цену этих ценностей, из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с товарно-

материальными ценностями, включается в сумму расходов на их приобретение (статья 254 НК РФ).

Учет у поставщика

При изготовлении тары в организации затраты по ее изготовлению отражаются по дебету счета 23 "Вспомогательные производства в корреспонденции со счетами учета материалов, расчетов по оплате труда и другими. При оприходовании готовой тары на складе затраты на ее изготовление списываются с кредита счета 23 в дебет счета 41 "Товары", субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожня".

Тара может учитываться как по фактической себестоимости, так и по учетным ценам, при учете залоговой тары в качестве учетных цен применяются залоговые цены. При возникновении разниц между фактической себестоимостью изготовления тары или фактическими расходами по ее покупке у сторонних организаций и учетной ценой этой тары, указанная разница списывается со счета 23 "Вспомогательное производство" (при изготовлении) или счетов учета расчетов (при покупке тары) в качестве операционного расхода на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

В случае, когда стоимость тары входит в продажную цену упакованных в нее товаров и покупателем отдельно не оплачивается, стоимость тары относится к расходам на продажу и отражается по дебету счета 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции со счетом 41 "Товары", субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожня".

Если стоимость тары покупателем оплачивается отдельно (сверх стоимости товаров), то по мере отгрузки товаров стоимость тары списывается у поставщика с кредита счета 41-3 в дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Аналогично отражается стоимость тары, подлежащей возврату поставщику.

Возвратная тара и тара, оплачиваемая покупателем отдельно, указывается отдельной строкой в расчетных и товаросопроводительных

документах по ценам, установленным в договоре (залоговая тара - по залоговым ценам), без включения стоимости этой тары в продажную цену товаров.

Полученная назад от покупателя возвратная тара учитывается по фактической себестоимости или учетной цене (залоговая тара - по залоговым ценам) в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". При возникновении разницы между фактической себестоимостью или учетной ценой тары и ее договорной ценой указанная разница списывается на финансовые результаты.

В случае невозвращения покупателем залоговой тары сумма залога за эту тару не возвращается, поставщик относит сумму залога на финансовые результаты.

Расходы по ремонту и очистке возвратной тары относятся к расходам на продажу и отражаются на счете 44 "Расходы на продажу". Если договором предусмотрено, что покупатель компенсирует поставщику расходы по ремонту или очистке возвратной тары, то сумма возмещенных расходов является операционным доходом и отражается по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы".

Тара, пришедшая в негодное состояние вследствие естественного (нормального) износа, списывается с кредита счета 41 "Товары", субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожня" в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" в качестве операционных расходов.

Тара, пришедшая в негодность до истечения срока полезного использования (в результате ее порчи, боя и т. д.), списывается с кредита счета 41-3 в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с последующим отнесением в установленном порядке на счета учета расчетов с виновными лицами и другие.

Учет у покупателя

Возвратная тара, поступившая от поставщиков вместе с товарами, учитывается одновременно с оприходованием товаров на счете 41 "Товары",

субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожня", в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Возврат тары отражается обратной проводкой.

Если тара подлежит оплате поставщику сверх стоимости товаров, то она учитывается по цене, указанной в договоре. Залоговую тару покупатель учитывает по залоговым ценам.

Если тара поставщику отдельно не оплачена, но может использоваться покупателем или быть продана, то такая тара приходится по рыночной цене и отражается по дебету счета 41-3 в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы".

Расходы покупателя по очистке и ремонту тары, полученной от поставщиков, относятся к транспортно-заготовительным расходам, которые в соответствии с учетной политикой организации включаются либо в фактическую стоимость товаров и отражаются на счете 41 "Товары", либо в расходы на продажу и отражаются на счете 44 "Расходы на продажу". К транспортно-заготовительным расходам относятся также возмещаемые поставщику в соответствии с договором расходы по доставке тары до поставщика (или тароремонтной организации), расходы, связанные с ремонтом тары и другие аналогичные расходы.

Корреспонденция счетов по учету тары

	Операция	Первичный	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Учет тары у поставщика (владельца тары)				
1.	Изготовление тары:			
	-отражаются затраты на изготовление тары	расчет	23	10, 70 и др.
	-оприходована тара	отчет	41-3	23
2.	Приобретена тара:			
	-отражается покупная стоимость	накладная, отчет	41-3	60
	-НДС по полученной таре	счет-фактура	19	60
3.	Изготовление, приобретение тары по учетным			
	-оприходована тара по учетным ценам	отчет	41-3	23, 60

	- списывается разница между фактической		91-2	23, 60
	- списывается разница между учетной ценой		23, 60	91-1
4.	Отражается стоимость тары (фактическая или учетная) при упаковке товаров, если стоимость	расчет	44	41-3
5.	Отражается стоимость тары (фактическая или учетная) при отгрузке покупателю, если стоимость тары покупателем оплачивается	накладная	62	41-3
6.	Получена от покупателя возвратная тара	накладная	41-3	62
7.	Списывается залоговая тара при невозвращении			
	- залоговая стоимость	отчет	62	91-1
	- начисляется НДС	расчет, счет-фактура	91/НДС	68/НДС
	- списывается себестоимость залоговой тары	отчет	91-2	41-3
8.	Расходы по ремонту тары, по доставке от			
	- произведенные расходы включены в расходы	акт, счет	44	10, 60, 70 и
	- отражаются суммы компенсации расходов	счет, акт	62	91-1
9.	Списывается тара, пришедшая в негодное			
	- по истечении срока полезного использования	акт	91-2	41-3
	- до истечения срока полезного использования (в результате порчи боя и т.п.)	акт	94	41-3
Учет тары у покупателя				
10.	Оприходована тара, стоимость которой включена в стоимость товаров, но которая	накладная, отчет ТОРГ-30	41-3	91-1
11.	Операции с тарой, подлежащей оплате поставщику сверх стоимости затаренных в нее товаров:			
	- поступила от поставщиков (отражается стоимость по договору)	накладная, отчет ТОРГ-30	41-3	60
	- оплачена поставщику	выписка банка	60	51
12.	Операции с возвратной тарой:			
	- поступила от поставщиков (отражается стоимость по договору)	накладная, отчет ТОРГ-30	41-3	60
	- возвращена тара поставщику	накладная	60	41-3
13.	Расходы покупателя по очистке, промывке и	акт, счет и др.	44	60, 70 и др.

* В случае превышения фактической стоимости над учетной.

† В случае превышения учетной стоимости над фактической.

2. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ

2.1. Отражение доходов от реализации в бухгалтерском учете

Основные принципы отражения доходов в бухгалтерском учете определяются Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 № 32н.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- операционные доходы;
- внереализационные доходы.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями. К прочим поступлениям относятся также чрезвычайные доходы.

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;

по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

- в порядке предварительной оплаты, авансов в счет оплаты товаров;
- суммы задатка, суммы залога, суммы, полученные в погашение кредита, займа.

Доходами от обычных видов деятельности в организации торговли является выручка от продажи товаров.

Выручка от реализации товаров признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- а) организация имеет право на получение той выручки, вытекающее из

конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на товары перешло от организации к покупателю;

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Момент перехода права собственности на товары определяется условиями договора, заключенного между поставщиком и покупателем.

Выручка принимается к учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Выручка по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, принимается к учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость ценностей, полученных или подлежащих получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Обобщение информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, и определение финансового результата по ним ведется на счете 90 "Продажи".

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг отражается по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", и дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Суммы НДС по отгруженным товарам, выделенные отдельно в документах, отражаются по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость", в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Суммы акцизов, включенные в цену проданных товаров, отражаются на субсчете 90-4 "Акцизы".

Записи по субсчетам 90-1 "Выручка", 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового и кредитового оборота счета 90 "Продажи" определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Заключительными оборотами месяца рассчитанный таким образом финансовый результат по продажам отражается:

прибыль - по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 90-9 "Прибыль убыток от продаж", и кредиту счета 99 "Прибыли и убытки";

убыток - по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-9 "Прибыль убыток от продаж".

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 "Продажи" (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 "Прибыль убыток от продаж".

Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов при реализации товаров

	Операция	Первичный документ	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Сумма, причитающаяся с покупателя за товары (включая НДС)	договор, накладная, счет, акт	62	90-1
2.	Списывается себестоимость товаров	расчет	90-2	41, 45
3.	Списываются расходы на продажу	расчет	90-2	44
4.	Начисляется НДС	счет-фактура	90-3	68/НДС, 76/НДС
5.	Начисляются акцизы	счет-фактура	90-4	68/А
	Финансовый результат от продаж (определяется в конце месяца):			
	-прибыль (списание кредитового сальдо счета 90)	расчет	90-9	99
	-убыток (списание дебетового сальдо счета 90)	расчет	99	90-9
	Закрывается счет 90 (в конце года):			
	-закрывается субсчет 90-1	расчет	90-1	90-9
	- закрывается субсчет 90-2	расчет	90-9	90-2
	- закрывается субсчет 90-3	расчет	90-9	90-3
	- закрывается субсчет 90-4	расчет	90-9	90-4

2.2. Отражение расходов, связанных с реализацией, в бухгалтерском учете

Основные принципы отражения расходов в бухгалтерском учете определяются Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 № 33н.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы, к которым

относятся операционные расходы, внереализационные расходы и чрезвычайные расходы.

Расходами по обычным видам деятельности в организации торговли являются расходы, связанные с приобретением и продажей товаров.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

расходы, связанные с приобретением материалов, товаров и иных материально - производственных запасов;

расходы, возникающие непосредственно в процессе продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

Расходы по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:

материальные затраты;

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация;

прочие затраты.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

сумма расхода может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи

актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Наибольшую сложность представляет учет транспортных расходов. Под транспортными расходами понимаются расходы по транспортным услугам сторонних организаций. Расходы на транспортировку собственными силами и средствами организации относятся к другим статьям расходов: амортизационные расходы, расходы на оплату труда и т.д.

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

Различные варианты учета расходов на транспортировку товаров от продавца приведены в таблице 1 (стр. 9).

Суммы произведенных расходов отражаются по дебету счета 44 "Расходы на продажу".

Торговым организациям предоставлено право выбирать, каким способом учитывать расходы по заготовке и доставке товаров до центральных складов, производимые до момента их передачи в продажу:

- включать эти затраты в фактическую себестоимость товаров и учитывать на счете 41 "Товары";
- относить к расходам на продажу и учитывать на счете 44 "Расходы на

продажу".

Применение того или иного варианта определяется учетной политикой организации.

Если расходы по заготовке и доставке товаров включаются в расходы на продажу, то они подлежат распределению между проданными товарами и остатком товаров на конец каждого месяца.

Расходы по заготовке и доставке, относящиеся к реализованным в текущем месяце товарам, списываются с кредита счета 44

"Расходы на продажу" в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90-2 "Себестоимость продаж".

Расходы по заготовке и доставке товаров, относящиеся к остаткам товаров на складе, определяются по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

Сумма расходов по заготовке и доставке, относящаяся к остатку товаров на складе определяется умножением среднего процента на сумму остатка товаров на конец месяца.

Заметим, что при любом варианте учета расходов по заготовке и доставке товаров относятся на затраты и отражаются по дебету счета 90 "Продажи" только расходы, относящиеся к реализованным товарам. Оставшиеся расходы остаются либо в стоимости товаров на складах на счете 41 "Товары", либо на счете 44 "Расходы на продажу".

Расходы, связанные с работой собственного транспорта организации (затраты транспортного цеха), возможно учитывать с использованием счета 23 "Вспомогательные производства". Суммы, накопленные на счете 23, списываются в дебет счета 44 "Расходы на продажу".

Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, должны учитываться на счете 97 "Расходы будущих периодов". Они подлежат отнесению на расходы на продажу в течение срока, к которому они относятся, ежемесячно равными частями согласно утвержденным руководителем предприятия расчетам.

В целях равномерного включения предстоящих расходов в расходы отчетного периода организация может создавать резервы на предстоящую оплату отпусков работникам, резервы расходов на ремонт основных средств и другие резервы предстоящих расходов, предусмотренные законодательством.

Учет этих резервов ведется на счете 96 "Резервы предстоящих расходов". Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 в корреспонденции со счетом 44 "Расходы на продажу".

Фактические расходы и платежи, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции, в частности, со счетами:

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на суммы заработной платы работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

23 "Вспомогательные производства" - на стоимость ремонта основных средств, произведенного цехами (мастерскими) организации и др.

Корреспонденция счетов по учету расходов на продажу

	Операция	Первичный документ	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Учет расходов на продажу				
1.	Начислена амортизация основных средств, нематериальных активов	карточки учета ОС-6, НМА-1	44	02, 05
2.	Израсходованы материалы	карточка учета М-17	44	10
	Расходы по работам, услугам, включаемым в затраты (транспортные, рекламные, по аренде и др.):			
	-стоимость услуг без НДС	счет, акт	44	60
	-НДС по услугам	счет-фактура	19/Усл	60
	Расходы на оплату труда:			
	-начислена заработная плата	расчетная ведомость	44	70
	-начислены социальные взносы	расчет	44	69

5.	Начисление налогов и других платежей в бюджет, включаемых в расходы на продажу	расчет	44	68
6.	Списание расходов на продажу в конце месяца (с учетом распределения транспортных расходов)	расчет	90-2	44
Учет резерва предстоящих расходов и платежей				
7.	Образован резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, на ремонт основных средств и др.	Распоряжение	44	96
8.	Начислены отпускные за счет резерва	расчетная ведомость	96	70
9.	Резерв израсходован на оплату ремонта основных средств	счет, акт	96	60
10.	Неиспользованный резерв списывается в конце отчетного периода (сторно)	расчет	44	96
Учет расходов будущих периодов				
11.	Оплата расходов будущих периодов	выписка банка	97	51
12.	Расходы отнесены на расходы на продажу при наступлении соответствующего периода	расчет	44	97

Пример 1.

Организация торговли отражает в учете следующие операции:

а) оплачена и получена партия товара на сумму 15340-00 руб. (включая НДС 18%);

б) оплачены транспортной организации услуги по доставке товаров от поставщика 1180-00 руб. (включая НДС 18%);

в) товары упаковываются, при этом израсходованы материалы на сумму 200-00 руб.;

г) произведены расходы на рекламу 2360-00 руб. (включая НДС 18%);

д) в конце месяца списываются расходы на продажу (с учетом распределения исходя из того, что себестоимость реализованных за месяц товаров составила 5000-00 руб.).

Учетная политика организации предполагает, что расходы на транспортные услуги по доставке товаров от поставщика включаются в расходы на продажу.

Суммы транспортных расходов по доставке товаров от поставщика подлежат распределению между реализованными товарами и остатком товаров на конец месяца.

Средний процент расходов, подлежащих распределению = $TR / (Tr + To) * 100\%$, где:

TR - транспортные расходы, подлежащие распределению;

Tr - стоимость реализованных за месяц товаров;

To - стоимость остатка товаров.

В настоящем примере средний процент = $1000-00 / (5000-00 + 8000-00) * 100\% = 7,7\%$.

Остаток товаров = 8000-00 руб. Транспортные расходы, относящиеся к остатку нереализованных товаров на конец месяца = $7,7\% \times 8000-00 = 616-00$ руб.

Расходы на продажу за месяц — 200-00 (затраты на материалы) + 2000-00 (затраты на рекламные услуги) + 384-00 (транспортные расходы с учетом распределения) = 2584-00 руб.

Операция		Сумма	Дебет	Кредит
а	Оплачены товары	15340-00	60	51
	Получены товары	13000-00	41	60
	НДС по полученным товарам	2340-00	19	60
	Отнесен НДС на расчеты с бюджетом	2340-00	68/НДС	19
	Оплачен счет по транспортным услугам	1180-00	60	51
	Расходы по транспортным услугам включены в расходы на продажу	1000-00	44	60
	НДС по услугам	180-00	19	60
	Списан НДС на расчеты с бюджетом	180-00	68/НДС	19
в	Израсходованы материалы	200-00	44	10
г	Оплачены рекламные услуги	2360-00	60	51
	Расходы на рекламу включены в расходы на	2000-00	44	60
	НДС по рекламным услугам	360-00	19	60
	Списан НДС на расчеты с бюджетом	360-00	68	19
д	В конце месяца списаны расходы на продажу (с учетом распределения)	2584-00	90-2	44

2.3. Отражение доходов и расходов, связанных с реализацией, в налоговом учете

Для целей начисления налога на прибыль порядок отражения доходов и расходов при реализации определяется главой 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций".

Реализацией товаров признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары (статья 39 НК РФ). В отдельных случаях реализацией товаров признается передача права собственности на безвозмездной основе.

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.

Дата получения дохода определяется в соответствии с выбранным методом определения выручки: методом начисления и кассовым методом. Выбор метода является элементом учетной политики.

При применении метода начисления предполагается, что датой получения дохода признается день отгрузки (передачи) товаров (статья 271 НК РФ). Днем отгрузки считается день реализации этих товаров, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

При применении кассового метода (статья 273 НК РФ) датой получения дохода признается день поступления денежных средств в счет оплаты реализованных товаров.

Организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осу-

ществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (статья 252 НК РФ).

Расходы, связанные с реализацией, подразделяются на:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

Дата признания связанных с реализацией расходов определяется в зависимости от выбранного организацией метода определения выручки (метода начисления или кассового метода).

При применении метода начисления (статья 272 НК РФ) расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения) и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода).

При применении кассового метода (статья 273 НК РФ) расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Налогоплательщики, осуществляющие оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, формируют расходы на реализацию в налоговом учете с учетом особенностей, определенных в статье 320 НК РФ.

В сумму издержек обращения включаются расходы покупателя товаров на доставку этих товаров в случае, если такая доставка не включается в цену приобретения товаров по условиям договора, складские расходы и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением и реализацией товаров.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и косвенные. К прямым расходам относятся суммы расходов на доставку товаров от склада поставщика до собственного склада, в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров.

Распределение прямых расходов в виде транспортных расходов, связанных с приобретением товаров, осуществляется в следующем порядке.

Сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам товаров на складе, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца, а именно:

Сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, определяется как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

Заметим, что если в бухгалтерском учете распределению подлежат все расходы по заготовке и доставке товаров, то в налоговом учете - только транспортные расходы по доставке товаров от склада поставщика до собственного склада организации.

Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 НК РФ, осуществленные в текущем месяце, являются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Отдельные виды расходов для целей налогового учета принимаются в пределах установленных норм (статья 264 НК РФ):

- суточные (нормы установлены Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 с последующими изменениями);
- расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей (нормы установлены Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92 с последующими изменениями);
- представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода (в размере, не превышающем 4 процента от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период);

- плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление (в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке).

По отдельным видам расходов предусмотрен особый порядок признания. К таким, в частности, относятся:

- расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе (п. 3 статьи 264 НК РФ);

- расходы на рекламу реализуемых товаров (п. 4 статьи 264 НК РФ);

- расходы по взносам на добровольное страхование, на негосударственное пенсионное обеспечение (статьи 255, 263 НК РФ).

Перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения, определяется статьей 270 НК РФ.

Стоимость покупных товаров в налоговом учете не относится к расходам, связанным с реализацией (издержкам обращения). В соответствии со статьей 268 НК РФ доходы от реализации уменьшаются на стоимость реализованных товаров, определяемых одним из следующих методов:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);

- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);

- по средней стоимости;

- по стоимости единицы товара.

Если стоимость реализованных товаров, с учетом расходов, связанных с их реализацией, превышает выручку от их реализации, то разница между этими величинами признается убытком, учитываемым в целях налогообложения.

Стоимость покупных товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца, не уменьшает доходы от реализации до момента реализации этих товаров.

2.4. Начисление НДС по операциям, связанным с реализацией

Реализация товаров на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации, признаются объектом обложения налога на добавленную стоимость (статья 146 НК РФ). При этом передача права собственности на товары на безвозмездной основе также признается реализацией товаров.

Для целей начисления НДС момент определения налоговой базы в зависимости от принятой учетной политики для целей налогообложения является (статья 167 НК РФ):

для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере отгрузки и предъявлении покупателю расчетных документов, - день отгрузки (передачи) товаров;

для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере поступления денежных средств, - день оплаты отгруженных товаров.

В налоговую базу включаются суммы авансовых или иных платежей, полученные в счет предстоящих поставок товаров (статья 162 НК РФ). В дальнейшем суммы НДС, начисленные с сумм авансовых платежей, подлежат налоговому вычету, который производится после реализации соответствующих товаров (статьи 171, 172 НК РФ).

Суммы НДС по отгруженным товарам, выделенные отдельно в документах, отражаются по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость", в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Если моментом определения налоговой базы для целей начисления НДС является момент оплаты, то при отгрузке товаров возникают суммы НДС, отражаемые по правилам ведения бухгалтерского учета, но

подлежащие перечислению в бюджет после получения оплаты. Эти суммы учитываются по дебету счета 90 "Продажи" в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на отдельном субсчете) и после получения оплаты переносятся на кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Суммы акцизов, включенные в цену проданных товаров, отражаются на субсчете 90-4 "Акцизы".

Суммы НДС по приобретаемым товарам, работам, услугам, другим операциям, признаваемым объектами налогообложения, подлежат вычету из сумм налога, подлежащих к уплате в бюджет (статья 171 НК РФ).

Вычетам подлежат только суммы налога, уплаченные налогоплательщиком при приобретении товаров (работ, услуг), либо фактически уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг).

Суммы НДС, отнесенные к вычету, списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Принятие предъявленных сумм налога на добавленную стоимость к вычету или возмещению из бюджета производится на основании счета - фактуры (статья 169 НК РФ).

Порядок применения счетов - фактур определяется Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов - фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 с последующими изменениями.

Счета-фактуры составляются при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг) как облагаемых НДС, так и не облагаемых. Счета-фактуры регистрируются в книге продаж поставщиком и в книге покупок покупателем.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

Счет-фактура составляется поставщиком в двух экземплярах. Первый экземпляр представляется покупателю и дает ему право на возмещение НДС из сумм, причитающихся к уплате в бюджет. Второй экземпляр счета - фактуры остается у поставщика для отражения в книге продаж и начисления НДС при реализации товаров (работ, услуг).

При получении денежных средств в виде авансовых платежей в счет предстоящих поставок продавцом в одном экземпляре составляется счет-фактура, который регистрируется в книге продаж. В счете-фактуре должен быть указан номер платежно-расчетного документа, по которому был произведен платеж (статья 169 НК РФ). Данный счет-фактура покупателю не передается. Покупатели, осуществляющие авансовые платежи продавцу, счета - фактуры по этим средствам в книге покупок регистрируют при отгрузке им товаров в счет полученных авансов.

При отгрузке товаров, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, в счете-фактуре сумма налога не указывается и делается надпись "Без налога (НДС)".

В соответствии с Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ все наличные расчеты при реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг, в том числе между юридическими лицами, осуществляются с применением контрольно-кассовой техники.

При расчетах наличными с организациями и индивидуальными предпринимателями продавец должен выдать кассовый чек и счет-фактуру. При этом в книге продаж показания лент ККІ регистрируются только в части, относящейся к реализации товаров, осуществляемой без выставления счетов-фактур. При выставлении счетов-фактур продавец регистрирует в книге продаж указанные счета-фактуры, а показания лент ККТ,

соответствующие этим счетам-фактурам, в книге продаж не регистрируются
(письмо МНС РФ от 10.10.2003 № 03-1-08/296311-АЛ268).

3. ОПТОВАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ

3.1. Учет реализации по договору поставки

По договору поставки поставщик - продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием (статья 506 ГК РФ).

Момент перехода права собственности на товары определяется условиями договора, заключенного между поставщиком и покупателем. По договорам поставки, как правило, переход права собственности происходит в момент отгрузки товаров и передачи товаросопроводительных документов.

При отгрузке товаров определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, которые состоят из стоимости отгруженных товаров по договорным (продажным) ценам, включающим НДС, а также могут включать стоимость тары и суммы расходов поставщика по транспортировке товаров до пункта, обусловленного договором, и погрузке ее в транспортные средства (если эти расходы в соответствии с договором подлежат оплате покупателем сверх договорной цены товаров).

Суммы, подлежащие оплате покупателем, поставщик учитывает по дебету счета учета расчетов с покупателями (счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками").

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров отражается по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Себестоимость реализованных товаров списывается с кредита счета 41 "Товары" в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90-2 "Себестоимость продаж".
Списание себестоимости реализованных товаров в организациях оптовой

торговли производится, как правило, одновременно с отражением выручки от реализации.

Если договором предусмотрен особый порядок перехода права собственности на отгруженные товары, то до момента признания выручки эти товары учитываются на счете 45 "Товары отгруженные". В дальнейшем отраженные на счете 45 суммы списываются в дебет счета 90 "Продажи" одновременно с признанием выручки от продажи товаров.

Предъявление покупателем претензий по недостаткам и потерям товаров сверх предусмотренных в договоре величин (при вынесении судом решения о взыскании с поставщика или при признании претензий поставщиком) отражается следующим образом:

сторнируется сумма продажи на взысканную покупателем сумму недостатков и потерь, ранее отраженная по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 90 "Продажи". Одновременно указанная сумма отражается по дебету счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-2 "Расчеты по претензиям";

сторнируются обороты по дебету счета 90 "Продажи" и кредиту счета 41 "Товары", восстановленная при этом на счете 41 "Товары" сумма списывается в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Корреспонденция счетов по учету реализации по договору поставки

1	Операция	Первичный документ	Дебет	Кредит
1.	2	3	4	5
Момент определения налоговой базы для целей начисления НДС - момент отгрузки				

1.	Отгружены товары покупателю:			
	сумма, причитающаяся с покупателя (включая НДС)	договор, накладная, счет	62	90-1
	- списывается себестоимость товаров	расчет, карточка учета	90-2	41
	- начисляется НДС по реализованным товарам	счет-фактура	90-3	68/НДС
2.	Получена оплата	чек ККТ, выписка банка	50, 51	62
3.	Операции в конце месяца:			
	- списание расходов на продажу	расчет	90-2	44
	- прибыль от реализации	расчет	90-9	99
	- убыток от реализации	расчет	99	90-9
Момент определения налоговой базы для целей начисления НДС - момент оплаты				
4.	Отгружены товары покупателю:			
	- сумма, причитающаяся с покупателя (включая НДС)	договор, накладная, счет	62	90-1
	- списывается себестоимость товаров	расчет, карточка учета	90-2	41
	- начисляется НДС по отгруженным товарам (подлежит перечислению в бюджет после получения оплаты)	счет-фактура	90-3	76/НДС
5.	Получена оплата:			
	- получена оплата	чек ККТ, выписка банка	50, 51	62
	- начисленный ранее НДС подлежит к уплате в бюджет	расчет	76/НДС	68/НДС
6.	Операции в конце месяца:			
	- списание расходов на продажу	расчет	90-2	44
	- прибыль от реализации	расчет	90-9	99
	- убыток от реализации	расчет	99	90-9

Пример 1.

Организация отражает в учете следующие операции:

а) куплено 260 ед. товара на сумму 15340-00 руб. (включая НДС 18%);

б) производятся расходы на рекламу 2360-00 руб. (включая НДС 18%);

в) заключен договор на поставку 100 ед. товаров. Сумма договора - 11800-00 руб. (включая НДС 18%). Отгружены товары покупателю. По

договору право собственности на товары переходит к покупателю в момент отгрузки;

г) получена оплата от покупателя;

д) в конце месяца подводятся итоги. Начисляется налог на рекламу 5%.

Учетная политика предполагает, что моментом определения налоговой базы для целей начисления НДС является момент отгрузки.

Операция		Сумма	Дебет	Кредит
а	Оплачены товары	15340-00	60	51
	Оприходованы товары	13000-00	41	60
	НДС по полученным товарам	2340-00	19-3	60
	Отнесен НДС на расчеты с бюджетом	2340-00	68/НДС	19-3
б	Оплачены рекламные услуги	2360-00	60	51
	Учтены расходы на рекламу	2000-00	44	60
	НДС по рекламным услугам	360-00	19/Усл	60
	Списан НДС на расчеты с бюджетом	360-00	68/НДС	19/Усл
в	Отгружены товары покупателю, отражается выручка включая НДС)	11800-00	62	90-1
	Начислен НДС по отгруженным товарам	1800-00	90-3	68/НДС
	Списывается стоимость отгруженных товаров	5000-00	90-2	41
г	Получена оплата	11800-00	51	62
По итогам месяца:				
д	Начислен налог на рекламу	100-00	91-2	68/Рек
	Списаны расходы на продажу	2000-00	90-2	44

Заключительные проводки месяца:

Определяется финансовый результат по продажам:

оборот по кредиту счета 90 (доходы): 11800-00 руб.;

оборот по дебету счета 90 (расходы): 8800-00 руб.;

прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 3000-00 руб.

Определяется финансовый результат по прочим доходам и расходам:

оборот по кредиту счета 91 (доходы): 0-00 руб.;

оборот по дебету счета 91 (расходы): 100-00 руб.;

убыток - дебетовое сальдо счета 91: 100-00 руб.

Финансовый результат по продажам (кредитовое)	3000-00	90-9	99
Финансовый результат по прочим доходам и	100-00	99	91-9

Сальдо счета 99 на конец месяца - кредитовое, финансовый результат за месяц - прибыль 2900-00 руб.

Пример 2.

Условия примера 1, но моментом определения налоговой базы для целей начисления НДС является момент оплаты.

Операция	Сумма	Дебет	Кредит	
а	Оплачены товары	15340-00	60	51
	Оприходованы товары	13000-00	41	60
	НДС по полученным товарам	2340-00	19-3	60
	Отнесен НДС на расчеты с бюджетом	2340-00	68/НДС	19-3
б	Оплачены рекламные услуги	2360-00	60	51
	Учтены расходы на рекламу	2000-00	44	60
	НДС по рекламным услугам	360-00	19	60
	Списан НДС на расчеты с бюджетом	360-00	68/НДС	19
в	Отгружены товары покупателю, отражается выручка (включая НДС)	11800-00	62	90-1
	Начислен НДС по отгруженным товарам	1800-00	90-3	76/НДС
	Списывается стоимость отгруженных товаров	5000-00	90-2	41
г	Получена оплата	11800-00	51	62
	Начисленный ранее НДС подлежит к уплате в	1800-00	76/НДС	68/НДС
По итогам месяца:				
г	Начислен налог на рекламу	100-00	91-2	68/Рек
	Списаны расходы на продажу	2000-00	90-2	44

Заключительные проводки месяца:

Определяется финансовый результат по продажам:

оборот по кредиту счета 90 (доходы): 11800-00 руб.;

оборот по дебету счета 90 (расходы): 8800-00 руб.;

прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 3000-00 руб.

Определяется финансовый результат по прочим доходам и расходам:
оборот по кредиту счета 91 (доходы): 0-00 руб.;
оборот по дебету счета 91 (расходы): 100-00 руб.;
убыток - дебетовое сальдо счета 91: 100-00 руб.

	Финансовый результат по продажам (кредитовое			
	Финансовый результат по прочим доходам и			

Сальдо счета 99 на конец месяца - кредитовое, финансовый результат за месяц - прибыль 2900-00 руб.

Пример 3.

Организация отражает в учете следующие операции:

а) заключен договор на поставку 100 ед. товаров на сумму 11800-00 руб. (включая НДС 18%). В соответствии с договором от покупателя получена предоплата 11800-00 руб.;

б) отгружено покупателю 80 ед. товаров, себестоимость 1 ед. товаров - 50-00 руб. По договору поставки право собственности на товары переходит к покупателю в момент отгрузки;

в) в конце месяца списываются расходы на продажу 2000-00 руб., подводятся итоги, начисляется и уплачивается НДС;

г) в следующем месяце покупателю отгружается оставшаяся часть товаров.

Учетная политика предполагает, что моментом определения налоговой базы для целей начисления НДС является момент отгрузки.

Налоговая база по НДС увеличивается на суммы авансовых платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (статья 162 НК РФ). После реализации соответствующих товаров суммы НДС, исчисленные и уплаченные с сумм авансовых платежей, подлежат вычетам (статья 172 НК РФ).

В примере предполагается, что налоговый период по НДС у организации - месяц.

	Операция	Сумма	Дебет	Кредит
а	Получена предоплата	11800-00	51-	62/Ав
б	Отгружено 80 ед. товаров покупателю, отражается выручка (включая НДС)	9440-00	62	90-1
	Начислен НДС по отгруженным товарам	1440-00	90-3	68/НДС
	Списывается стоимость отгруженных товаров (80 х 50-00)	4000-00	90-2	41
	Зачтена часть аванса	9440-00	62/Ав	62

В конце месяца:

в	Списаны расходы на продажу	2000-00	90-2	44
---	----------------------------	---------	------	----

Определяется финансовый результат по продажам:

оборот по кредиту счета 90 (доходы): 9440-00 руб.;

оборот по дебету счета 90 (расходы): 7440-00 руб.;

прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 2000-00 руб.

	Отражается финансовый результат по продажам (кредитовое сальдо счета 90)	2000-00	90-9	99
	Начислен НДС по оставшейся части аванса ((11800-00 - 9440-00) X X 18/ 118)	360-00	76/Ав	68/НДС
	Уплачен начисленный НДС (1440-00 + 360-00)	1800-00	68/НДС	51

г	Отгружено 20 ед. товаров покупателю, отражается выручка (включая НДС)	2360-00	62	90-1
	Отнесен уплаченный НДС по авансу к вычету	360-00	68/НДС	76/Ав
	Начислен НДС по отгруженной продукции	360-00	90-3	68/НДС
	Списывается стоимость отгруженных товаров (20 х 50-00)	1000-00	90-2	41
	Зачтен аванс	2360-00	62/Ав	62

3.2. Учет реализации по договору комиссии

По договору комиссии (статья 990 ГК РФ) комиссионер обязуется по поручению комитента за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Широко практикуется заключение договоров комиссии на реализацию товаров, по которым комитент передает на оговоренных условиях товары комиссионеру для последующей реализации их конечным покупателям. В этой операции участвуют три лица: комитент - собственник реализуемых товаров, комиссионер - посредник, продающий товары комитента от своего имени, и покупатель. Комиссионер, реализуя товары комитента, оказывает комитенту услугу, за которую получает вознаграждение - комиссионные. Таким образом, комиссионер реализует не только товары покупателям, но и реализует услугу комитенту.

В соответствии с договором комиссии комиссионер может участвовать или не участвовать в расчетах.

Если комиссионер не участвует в расчетах, то комитент самостоятельно производит расчеты с конечными покупателями, а на счет комиссионера поступает только его комиссионное вознаграждение.

Если комиссионер участвует в расчетах, то комитент производит расчеты только с комиссионером, который самостоятельно рассчитывается с конечными покупателями товаров. При этом комиссионер может получить свое вознаграждение как путем явного получения суммы комиссионного вознаграждения от комитента, так и путем удержания причитающейся ему по договору комиссии суммы из всех сумм, поступивших к нему за счет комитента.

Учет у комитента

Товары, переданные комиссионеру для последующей реализации комитент отражает по дебету счета 45 "Товары отгруженные" в корреспонденции со счетом 41 "Товары".

Выручка от реализации товаров и суммы налога на добавленную стоимость отражаются по времени получения извещения от комиссионера об отгрузке товаров покупателю.

Из сущности договора комиссии следует, что выручкой у комитента является вся сумма, поступившая от покупателя комиссионеру, независимо от того, установлено комиссионное вознаграждение в виде твердой суммы, процентов от сделки или торговой наценки.

Выручка отражается по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по договору

комиссии", если покупатель оплачивает товары комиссионеру, или со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", если покупатель оплачивает товары непосредственно комитенту.

При получении извещения от комиссионера об отгрузке товаров покупателю стоимость переданного комиссионеру товара списывается в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90-2 "Себестоимость продаж", с кредита счета 45 "Товары отгруженные".

Комиссионное вознаграждение включается комитентом в состав расходов на продажу, что отражается по дебету счета 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по договору комиссии".

Сумма НДС, начисленная по вознаграждению, отражается комитентом по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в корреспонденции с кредитом счета 76 и затем списывается в дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом" в установленном порядке.

Порядок и сроки направления комиссионером извещений об отгруженных товарах и полученных от покупателей платежах (авансовых и по оплате отгруженных товаров) должны определяться договором и учитывать:

особенности учетной политики комитента (например, извещать о произведенной отгрузке, если комитент начисляет НДС по моменту отгрузки,

о полученной от покупателя оплате, если комитент начисляет НДС по моменту оплаты);

периодичность списания себестоимости реализованных товаров у комитента;

налоговый период у комитента по НДС (месяц или квартал);

отчетный период у комитента по налогу на прибыль (статья 285 НК РФ).

Для целей начисления налога на прибыль требуется направление комиссионером извещений о реализации в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла реализация (статья 316 НК РФ). Отчетный период по налогу на прибыль определяется как квартал или месяц (статья 285 НК РФ).

В налоговом учете при использовании метода начисления датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту имущества, указанная в извещении комиссионера о реализации и (или) в отчете комиссионера (статья 271 НК РФ).

При использовании кассового метода датой получения дохода от реализации признается дата получения оплаты от покупателя за товар (статья 273 НК РФ). При этом датой получения оплаты отгруженных товаров является день поступления денежных средств за реализованные товары на счет комитента (если комиссионер не участвует в расчетах) либо на счет комиссионера (если комиссионер участвует в расчетах).

Для целей начисления налога на добавленную стоимость момент определения налоговой базы у комитента определяется в соответствии со статьей 167 НК РФ в зависимости от установленной учетной политики.

Облагаемым НДС оборотом у комитента является стоимость товаров, передаваемых комиссионеру без НДС. При выплате вознаграждения комиссионеру комитент может зачесть НДС по этому вознаграждению.

При передаче товара комиссионеру счет-фактура комитентом не составляется, т.к. реализации не происходит. Счет-фактура выписывается

комитентом на имя комиссионера после утверждения отчета на сумму реализованного товара, которая указана в отчете.

В налоговом учете суммы комиссионных вознаграждений относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (статья 264 НК РФ).

Учет у комиссионера

Принятые на комиссию товары отражаются у комиссионера на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию".

При реализации товаров сумма, подлежащая оплате за товары покупателями с учетом налога на добавленную стоимость по этим товарам, отражается комиссионером на дату отгрузки товаров покупателям по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" на отдельном субсчете в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Порядок начисления комиссионного вознаграждения определяется договором. Комиссионное вознаграждение может определяться в виде твердой суммы, процентов к обороту, разницы между ценой реализации и ценой, по которой товары получены от комитента.

Начисление вознаграждения отражается комиссионером по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка" "в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Для целей налогового учета дата получения дохода комиссионером определяется следующим образом:

при использовании метода начисления датой получения дохода признается дата начисления вознаграждения по договору - дата утверждения комитентом отчета комиссионера;

при использовании кассового метода датой получения дохода признается дата получения оплаты по вознаграждению - непосредственно от комитента или в составе оплаты за товар от покупателя.

Для целей начисления налога на добавленную стоимость деятельность

комиссионера по договору комиссии рассматривается как оказание комитенту посреднических услуг.

Комиссионер определяет налоговую базу как сумму дохода, полученную им в виде вознаграждений и других доходов при использовании указанных договоров (статья 156 НК РФ). При этом применяется ставка налога 18 процентов независимо от того, по какой ставке облагается реализуемый товар комитента.

Момент определения налоговой базы определяется в зависимости от принятой налогоплательщиком учетной политики для целей начисления НДС (статья 167 НК РФ). Комиссионер оказывает комитенту услуги, следовательно, датой отгрузки считается дата выполнения услуг в соответствии с договором.

Суммы, полученные комиссионером от покупателей в оплату реализованных товаров комитента, в облагаемую базу по НДС не включаются. Оборот по реализации товара у комиссионера отсутствует в виду того, что он не является собственником товара. Но если получен аванс, в который включено вознаграждение комиссионера, то сумма аванса в части комиссионного вознаграждения облагается НДС.

Сумма НДС по начисленному комиссионному вознаграждению отражается по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость", в корреспонденции с кредитом счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Порядок выставления счетов-фактур определяется Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства от 02.12.2000 № 914.

В момент получения товара от комитента никаких записей в книге покупок комиссионер не делает. Комитент после утверждения отчета комиссионера выписывает счет-фактуру на имя комиссионера на сумму реализованного товара, которая указана в отчете. Счета-фактуры,

полученные от комитента, комиссионер регистрирует только в журнале учета полученных счетов-фактур.

Отгружая товары покупателям, комиссионер не позднее 5 дней с даты отгрузки товара выписывает от своего имени на имя покупателя в двух экземплярах счет-фактуру на полную стоимость этих товаров (включая комиссионное вознаграждение). Если был получен авансовый платеж в счет предстоящих поставок товаров от покупателя, в счете-фактуре должен быть указан номер платежно-расчетного документа (статья 169 НК РФ). Один экземпляр счета-фактуры передается покупателю, второй подшивается комиссионером в журнал учета выставленных счетов-фактур. В книге продаж этот счет-фактура у комиссионера не регистрируется (письмо МНС России от 21.05.01 № ВГ-б-03/404).

При получении вознаграждения комиссионер выставляет комитенту счет-фактуру на сумму своего вознаграждения и регистрирует его в книге продаж.

Корреспонденция счетов по учету реализации по договору комиссии

	Операция	Первичный документ	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Учет у комиссионера				
Комиссионер участвует в расчетах				
1.	Получены товары от комитента	накладная	004	-
	Отгружены товары покупателю:			
	-отражается задолженность перед комитентом при отгрузке товаров покупателю	накладная, счет	62	76/Ком
	-списываются товары с забалансового учета	накладная, карточка учета	-	004
3.	Получена оплата от покупателя	чек ККТ, выписка банка	50, 51	62
	Комиссионное вознаграждение:			
	-начислено вознаграждение	договор, расчет	76/Ком	90-1
	-начислен НДС по вознаграждению	счет-фактура	90-3	68/НДС
5.	Погашается задолженность перед комитентом	выписка банка	76/Ком	51

Комиссионер не участвует в расчетах				
6.	Получены товары от комитента	накладная	004	-
7.	Отгружены товары покупателю	накладная	-	004
8.	Комиссионное вознаграждение:			
	-начислено вознаграждение	договор, расчет	62	90-1
	-получено вознаграждение	выписка банка	51	62
	-начислен НДС по вознаграждению	счет-фактура	90-3	68/НДС
Учет у комитента				
9.	Отгружены товары комиссионеру	накладная, акт	45	41
10.	Операции при получении извещения о			
	-отражается задолженность комиссионера (если он участвует в расчетах)	извещение	76/Ком	90-1
	-отражается задолженность конечного покупателя (если комиссионер не участвует в расчетах)	извещение	62	90-1
	- списывается себестоимость товаров	расчет	90-2	45
	- НДС по реализованным товарам	счет-фактура	90-3	68/НДС
11.	Начислено вознаграждение комиссионеру:			
	-начислено вознаграждение	договор, расчет	44	60
	-НДС по вознаграждению	счет-фактура	19/Усл	60
12.	Расчеты по операции (если комиссионер участвует в расчетах):			
	-получена оплата от комиссионера за реализованные товары, за исключением вознаграждения	выписка банка	51	76/Ком
	-зачтено вознаграждение комиссионеру	расчет	60	76/Ком
	-НДС по вознаграждению предъявлен к возмещению из бюджета	расчет	68/НДС	19/Усл
13.	Расчеты по операции (если комиссионер не участвует в расчетах):			
	-получена оплата от конечного покупателя	чек ККТ, выписка банка	50, 51	62
	-оплачено вознаграждение комиссионеру	выписка банка	60	51
	-НДС по вознаграждению предъявлен к возмещению из бюджета	расчет	68/НДС	19/Усл

Пример 1.

По условиям договора комиссии:

комиссионер принимает участие в расчетах;

по окончании месяца комиссионер направляет отчет комитенту об отгрузках за месяц;

вознаграждение комиссионера - 20 % от суммы сделки, начисляется при утверждении комитентом отчета комиссионера.

Отражаются в учете следующие операции:

а) комитент передает 100 ед. товаров комиссионеру по цене 59-00 руб. (включая НДС 18%) при себестоимости 30-00 руб.;

б) комиссионер отгружает товары покупателю;

в) комиссионер получает оплату от покупателя.

По итогам месяца:

г) комиссионер направляет отчет комитенту, комитент утверждает отчет и начисляет вознаграждение комиссионеру;

д) комиссионер производит расчет с комитентом;

е) определяется финансовый результат.

Учет у комитента

Операция	Сумма	Дебет	Кредит
а. Товары переданы комиссионеру	3000-00	45	41

По итогам месяца:

г.	Отражается выручка от реализации на основании	5900-00	76/Ком	90-1
	Начисляется НДС по реализованным товарам	900-00	90-3	68/НДС
	Списывается стоимость товаров	3000-00	90-2	45
	Начисляется вознаграждение комиссионеру	1000-00	44	60
	НДС по вознаграждению	180-00	19	60
д	Комиссионер погашает задолженность	4720-00	51	76/Ком
	Зачитывается вознаграждение комиссионеру	1180-00	60	76/Ком
	НДС по вознаграждению списывается на расчеты с	180-00	68/НДС	19

Заключительные проводки месяца:

е	Списаны расходы на продажу	1000-00	90-2	44
---	----------------------------	---------	------	----

Рассчитывается финансовый результат по продажам:
 оборот по кредиту счета 90 (доходы): 5900-00 руб.;
 оборот по дебету счета 90 (расходы): 4900-00 руб.;
 прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 1000-00 руб.'

	Заключительная проводка месяца -на сумму кредитового сальдо счета 90	1000-00	90-9	99
Учет у комиссионера				
	Операция	Сумма	Дебет	Кредит
а	Получены товары от комитента	5900-00	004	
б	Отгружены товары покупателю	5900-00		004
	Сумма, причитающаяся с покупателя	5900-00	62	76/Ком
в.	Получена оплата от покупателя	5900-00	51	62
По итогам месяца:				
г.	Начислено вознаграждение	1180-00	76/Ком	90-1
	НДС по вознаграждению	180-00	90-3	68/НДС
д.	Погашена задолженность перед комитентом (5900-00 - 1180-00)	4720-00	76/Ком	51

Заключительные проводки месяца:

Рассчитывается финансовый результат по продажам: оборот по кредиту счета 90 (доходы): 1180-00 руб.; оборот по дебету счета 90 (расходы): 180-00 руб.; прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 1000-00 руб.

е.	Заключительная проводка месяца - на сумму кредитового сальдо счета 90	1000-00	90-9	99
----	---	---------	------	----

Пример 2.

По условиям договора комиссии:

комиссионер не принимает участие в расчетах;

комиссионер направляет извещение комитенту при каждой отгрузке товаров покупателям;

вознаграждение комиссионера - 20 % от суммы сделки, начисляется по окончании месяца.

Отражаются в учете следующие операции:

а) комитент передает 100 ед. товаров комиссионеру по цене 59-00 руб. (включая НДС 18%) при себестоимости 30-00 руб.;

б) комиссионер отгружает товары покупателю и направляет извещение комитенту;

в) комитент получает оплату от покупателя.

По итогам месяца:

г) комитент начисляет вознаграждение комиссионеру и производит с ним расчет;

д) определяется финансовый результат.

Учет у комитента

Операция	Сумма	Дебет	Кредит	
а	Товары переданы комиссионеру	3000-00	45	41
б	Отражается выручка от реализации на основании извещения комиссионера	5900-00	62	90-1
	Начисляется НДС по реализованным товарам	900-00	90-3	68/НДС
	Списывается стоимость товаров	3000-00	90-2	45
в	Получена оплата от покупателя	5900-00	51	62

По итогам месяца:

г	Начисляется вознаграждение комиссионеру	1000-00	44	60
	НДС по вознаграждению	180-00	19	60
	Оплата услуг комиссионера	1180-00	60	51
	НДС по вознаграждению списывается на расчеты с бюджетом	180-00	68/НДС	19

Заключительные проводки месяца:

е	Списаны расходы на продажу	1000-00	90-2	44
---	----------------------------	---------	------	----

Рассчитывается финансовый результат по продажам:

оборот по кредиту счета 90 (доходы): 5900-00 руб.;

оборот по дебету счета 90 (расходы): 4900-00 руб.;

прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 1000-00 руб.

	Заключительная проводка месяца - на сумму кредитового сальдо счета 90	1000-00	90-9	99
--	--	---------	------	----

Учет у комиссионера

Операция		Сумма	Дебет	Кредит
а	Получены товары от комитента	5900-00	004	
б	Отгружены товары покупателю	5900-00	-	004

По итогам месяца:

г	Начислено вознаграждение	1180-00	62	90-1
	НДС по вознаграждению	180-00	90-3	68/НДС
	Получено вознаграждение	1180-00	51	62

Заключительные проводки месяца:

Рассчитывается финансовый результат по продажам:

оборот по кредиту счета 90 (доходы): 1180-00 руб.;

оборот по дебету счета 90 (расходы): 180-00 руб.;

прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 1000-00 руб.

	Заключительная проводка месяца - на сумму кредитового сальдо счета 90	1000-00	90-9	99
--	--	---------	------	----

4. РОЗНИЧНАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ

4.1. Учет розничной реализации

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

Учет товаров по продажной стоимости, 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 конкретной фактической себестоимостью. Продажная стоимость товаров включает в себя фактическую себестоимость товаров, торговую наценку и налог на добавленную стоимость.

При учете товаров по продажной стоимости разница между фактической себестоимостью товаров и их продажной стоимостью (состоит из торговой наценки и налога на добавленную стоимость по продажной стоимости товаров) отражается в бухгалтерском учете на счете 42 "Торговая наценка".

В организациях розничной торговли возможны различные варианты методики определения валовой прибыли и стоимости реализованных товаров.

Если применяется натурально - стоимостная схема учета товаров (например, при использовании штрихового кодирования), то учет товаров, как правило, ведется по фактической себестоимости.

Определение стоимости проданных товаров производится на основании информации о реализации конкретной единицы товаров с конкретной себестоимостью.

Списание себестоимости проданных товаров производится в течение

месяца по мере их реализации.

Стоимостная схема учета товаров применяется при учете товаров как по продажным ценам, так и по фактической себестоимости.

При применении стоимостной схемы учета при ведении учета товаров по фактической себестоимости стоимость реализованных товаров определяется следующим образом:

Остатки товаров на начало и конец отчетный период определяются на основании данных инвентаризации, которую в данном случае необходимо проводить ежемесячно (в последних числах месяца).

Остаток товаров в стоимостном выражении рассчитывают исходя из применяемого в организации способа оценки товаров (§ 1.3): по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, ФИФО, ЛИФО.

При применении стоимостной схемы учета при ведении учета товаров по продажным ценам стоимость реализованных товаров и реализованная торговая наценка, являющаяся валовым доходом организации, определяются расчетным путем.

Порядок расчета себестоимости реализованных товаров и валовой прибыли (реализованной торговой наценки) определяется Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденными Комитетом РФ по торговле 10.07.96 № 1-794/32-5.

Расчет производится одним из следующих способов:

- 1) по общему товарообороту;
- 2) по ассортименту товарооборота;
- 3) по среднему проценту;
- 4) по ассортименту остатка товаров.

Способ расчета валового дохода по общему товарообороту используется в том случае, когда на все товары применяется одинаковый процент торговой наценки. Если ее размер в течение отчетного периода изменялся, следует определить объем товарооборота отдельно по периодам

применения разных размеров торговой наценки.

При способе расчета по общему товарообороту валовой доход от реализации товаров (ВД) рассчитывается по формуле:

$$ВД = T \times PH / 100,$$

где T - общий товарооборот,
PH - расчетная торговая наценка

В свою очередь

$$PH = \frac{TH}{100 + TH},$$

где TH - торговая наценка, %

Способ расчета валового дохода по ассортименту товарооборота используется, если на разные группы товаров применяются разные размеры торговой наценки. Он предполагает обязательный учет товарооборота по группам товаров, каждая из которых включает товары с одинаковой наценкой.

Валовой доход по ассортименту товарооборота определяется по формуле:

$$ВД = \frac{T_1 \times PH_1 + T_2 \times PH_2 + \dots + T_n \times PH_n}{100},$$

где T - товарооборот по группам товаров, PH - расчетная торговая наценка по группам товаров.

Если на различные товары применяются разные размеры торговой наценки, но при этом учет товарооборота по группам товаров с одинаковой наценкой не ведется, применяется способ расчета валового дохода по среднему проценту.

Валовой доход по среднему проценту рассчитывается по формуле:

где П - средний процент валового дохода

В свою очередь:

$$П = \frac{TH_n + TH_n - TH_e}{T + ОК} \times 100,$$

$$ВД = \frac{T \times П}{100},$$

где ТНн - торговая наценка на остаток товаров на начало отчетного периода (сальдо счета 42 "Торговая наценка" на начало отчетного периода);

ТНп - торговая наценка на товары, поступившие за отчетный период (кредитовый оборот счета 42 "Торговая наценка" за отчетный период);

ТНв - торговая наценка на выбывшие товары (дебетовый оборот счета 42 "Торговая наценка" за отчетный период). Под выбытием товаров в данном случае понимается так называемый документальный расход (возврат товаров поставщикам, списание порчи товаров и т.п.);

Т - общий товарооборот;

ОК - остаток товаров на конец отчетного периода (сальдо счета 41 "Товары" на конец отчетного периода).

Расчет валового дохода по ассортименту остатка товаров определяется по формуле:

$$\text{ВД} = (\text{ТНн} + \text{ТНп} - \text{ТНв}) - \text{ТНк},$$

где ТНк - торговая наценка на остаток товаров на конец отчетного периода.

Способ расчет валового дохода по ассортименту остатка товаров сходен со способом расчета валового дохода по ассортименту товарооборота и применяется в случае, если учет товаров ведется по группам с одинаковой торговой наценкой и известно количество товаров в каждой группе на начало и конец отчетного периода.

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров отражается по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", в корреспонденции со счетом 50 "Касса" (или 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками").

Если учет товаров ведется по фактической себестоимости, то себестоимость реализованных товаров списывается с кредита счета 41 "Товары" в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90-2 "Себестоимость продаж".

Если учет товаров ведется по продажным ценам, то учетная стоимость реализованных товаров списывается с кредита счета 41 "Товары" в дебет

счета 90 "Продажи", субсчет 90-2 "Себестоимость продаж", при этом одновременно производится сторнирование суммы торговой наценки, относящейся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 "Торговая наценка").

Возможна ситуация, когда покупателю предоставляются скидки при приобретении товаров в определенном количестве или на установленную сумму. В организации розничной торговли, ведущей учет товаров по продажным ценам, факт предоставления такой скидки отражается сторнировочной записью по дебету счета 41 "Товары" и кредиту счета 42 "Торговая наценка" на сумму предоставляемой скидки с продажной цены товаров.

Суммы НДС по проданным товарам, определенные на основании показаний контрольно - кассовой техники, отражаются по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость", в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Что касается определения даты получения дохода для целей начисления налога на прибыль (статьи 271, 273 НК РФ) и НДС (статья 167 НК РФ), то в розничной торговле, как правило, поступление выручки в кассу и передача товаров покупателю совпадают, поэтому дата реализации товаров при любом выборе метода определения выручки определяется одинаково.

Корреспонденция счетов по учету розничной реализации

№	Операция	Первичные	Дебет	Кредит
Учет товаров ведется по фактической себестоимости				
1.	Поступила в кассу выручка	лента ККТ	50	90-1
2.	Списание себестоимости реализованных товаров	расчет	90-2	41
3.	Начисление НДС по реализованным товарам	расчет	90-3	68/НДС
4.	Операции в конце отчетного периода:			
	- списание расходов на продажу	расчет	90-2	44
	- прибыль от реализации	расчет	90-9	99
	- убыток от реализации	расчет	99	90-9
Учет товаров ведется по продажным ценам				
5.	Поступила в кассу выручка	лента ККТ	50	90-1

6.	Списание стоимости реализованных товаров:		-	
	-стоимость реализованных товаров по продажным	расчет	90-2	41
	-торговая наценка, относящаяся к реализованным	расчет	90-2	42
7.	Начисление НДС по реализованным товарам	расчет	90-3	68/НДС
8.	Операции в конце отчетного периода:			
	-списание расходов на продажу	расчет	90-2	44
	-прибыль от реализации	расчет	90-9	99
	-убыток от реализации	расчет	99	90-9

Пример 1.

В организации розничной торговли товары учитываются по фактической себестоимости.

а) оплачены и получены товары на сумму 4720-00 руб. (с учетом НДС), оплачены транспортные услуги по доставке 236-00 руб. (включая НДС 18%);

б) выручка от продажи товаров за месяц составила 1770-00 руб. (включая НДС 18%), при этом фактическая стоимость проданных товаров 1000-00 руб.;

в) в конце месяца определяется финансовый результат.

Учетная политика организации предполагает:

товары учитываются по фактической себестоимости;

Операция	Сумма	Дебет	Кредит	
а	Оплачены товары (включая НДС)	4720-00	60	51
	Отражается покупная стоимость товаров	4000-00	15	60
	НДС по товарам	720-00	19	60
	Оплачены транспортные услуги (включая НДС)	236-00	60	51
	Отражена стоимость транспортных услуг, включаемая в фактическую себестоимость	200-00	15	60
	НДС по транспортным услугам	36-00	19	60
	Оприходованы товары по фактической	4200-00	41	15
	НДС по товарам и транспортным услугам отнесен на расчеты с бюджетом	756-00	68	19
б	Проводки при продаже товаров* :			
	-отражается выручка	1770-00	50	90-1
	-списывается стоимость товаров	1000-00	90-2	41
	-начислен НДС (1770-00 x 18 / 118)	270-00	90-3	68/НДС

* Проводки делаются при реализации конкретного товара на сумму его стоимости. В примере условно показана общая стоимость реализованных товаров за месяц.

в организации используется натурально - стоимостная схема учета товаров, при этом списание стоимости товаров производится при реализации конкретного товара;

стоимость транспортных услуг по доставке от продавца включается в фактическую себестоимость товаров;

учет поступления товаров ведется с применением счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".

В конце месяца:

Рассчитывается финансовый результат по продажам:

оборот по кредиту счета 90 (доходы): 1770-00 руб.;

оборот по дебету счета 90 (расходы): 1270-00 руб.;

прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 500-00 руб.

в	Заключительная проводка месяца - на сумму кредитового сальдо счета 90	500-00	90-9	99
---	--	--------	------	----

Сальдо счета 99 на конец месяца - кредитовое, финансовый результат за месяц - прибыль 500-00 руб.

Пример 2.

В организации розничной торговли товары учитываются по продажным ценам.

Оплачены и получены товары А на сумму 4720-00 руб. и товары В на сумму 5900-00 руб. (включая НДС 18%). Сформирована продажная цена товаров. Торговая наценка по товарам А и В одинаковая и составляет 50%.

Выручка от продажи товаров за месяц составила 1770-00 руб. (включая НДС 18%).

В конце месяца определяется финансовый результат.

Поскольку по товарам А и В применяется одинаковая торговая наценка, валовой доход и себестоимость реализованных товаров за месяц рассчитываются по общему товарообороту.

Учетная политика организации предполагает:

товары учитываются по продажным ценам, включающим торговую наценку и НДС по продажной стоимости товаров;

валовой доход и себестоимость реализованных товаров рассчитываются по общему товарообороту в конце месяца.

Стоимость поступивших товаров А и В без НДС - 9000-00 руб., НДС - 1620-00 руб.

Торговая наценка = $9000-00 \times 50\% = 4500-00$ руб.

НДС, включаемый в продажную стоимость товаров = $(9000-00 + 4500-00) \times 18\% = 2430-00$ руб.

Стоимость товаров по продажным ценам = $9000-00 + 4500-00 + 2430-00 = 15930-00$ руб.

Проданы товары на 1770-00 руб.

НДС по проданным товарам = $1770-00 \times 18\% / 118\% = 270-00$ руб.

Валовая прибыль (торговая наценка, относящаяся к реализованным товарам) = $(1770-00 - 270-00) \times 50\% / 150\% = 500-00$ руб.

Операция		Сумма	Дебет	Кредит
а	Оплачены товары (с учетом НДС)	10620-00	60	50
	Получены товары	9000-00	41-2	60
	НДС по полученным товарам	1620-00	19-3	60
	НДС списан на расчеты с бюджетом	1620-00	68/НДС	19-3
	Начисляется торговая наценка 50%	4500-00	41-2	42
	Включается НДС в продажную стоимость	2430-00	41-2	42
б	Отражается выручка по проданным товарам*	1770-00	50	90-1
	Начислен НДС	270-00	90-3	68/НДС

В конце месяца:

в	Списывается стоимость товаров по продажным ценам	1770-00	90-2	41-2
	Списываются торговая наценка и НДС, относящиеся к проданным товарам (270-00 + 500-00) (сторно)	770-00	90-2	42

* Выручка от реализации товаров отражается по мере ее поступления в течение

Рассчитывается финансовый результат по продажам:
 оборот по кредиту счета 90 (доходы): 1770-00 руб.;
 оборот по дебету счета 90 (расходы): 1270-00 руб.;
 прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 500-00 руб.

	Заключительная проводка месяца - на сумму кредитового сальдо счета 90	500-00	90-9	99
--	---	--------	------	----

Сальдо счета 99 на конец месяца - кредитовое, финансовый результат за месяц - прибыль 500-00 руб.

Пример 3.

Условия примера 2, но торговая наценка по товарам А составляет 50%, а по товарам В - 30%.

Поскольку по товарам А и В применяется различная торговая наценка, валовой доход и себестоимость реализованных товаров за месяц определяются расчетным путем по среднему проценту.

Расчет валового дохода и себестоимости реализованных товаров ведется исходя из того, что на начало месяца остаток товаров (сальдо счета 41 "Товары") - 2500-00 руб., торговая наценка по остатку товаров (сальдо счета 42 "Торговая наценка") - 1000-00 руб.

Учетная политика организации предполагает:

товары учитываются на счете 41 "Товары" по продажным ценам, включающим торговую наценку и НДС по продажной стоимости товара;

торговая наценка и НДС по продажной стоимости товара учитываются на счете 42 "Торговая наценка";

валовой доход и себестоимость реализованных товаров определяются расчетным путем по среднему проценту в конце месяца.

По товарам А:

месяца. В примере общая выручка за месяц условно показана одной операцией.

стоимость поступивших товаров без НДС - 4000-00 руб., НДС -720-00 руб.;

торговая наценка = 4000-00 x 50% = 2000-00 руб.;

НДС, включаемый в продажную стоимость товаров = (4000-00 + 2000-00)x18% =1080-00 руб.;

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

По товарам В:

стоимость поступивших товаров без НДС - 5000-00 руб., НДС -900-00 руб.;

торговая наценка = 5000-00 x 30% = 1500-00 руб.;

НДС, включаемый в продажную стоимость товаров = (5000-00 + 1500-00)x x18% = 1170-00 руб.;

стоимость товаров по продажным ценам = 5000-00 + 1500-00 + 1170-00 = =7670-00 руб.

Остаток товаров на начало месяца (сальдо счета 41 "Товары" на начало месяца) = 2500-00 руб.

Торговая наценка, относящаяся к остатку товаров на начало месяца ТНн (сальдо счета 42) = 1000-00 руб.

Торговая наценка, относящаяся к поступившим за месяц товарам

ТНп (кредитовый оборот счета 42 за месяц) = 2000-00 + 1080-00 + 1500-00 + 1170-00 = 5750-00 руб.

Остаток товаров на конец месяца ОК (сальдо счета 41 "Товары" на конец месяца) = 2500-00 + 7080-00 + 7670-00 - 1770-00 = 15480-00 руб.

Проданы товары за месяц Т (кредитовый оборот счета 90 за месяц) = 1770-00 руб.

Рассчитывается средний процент (П):

$$П = \frac{ТНн + ТНп - ТНв}{Т + ОК} * 100\%$$

ТНн = 1000-00 руб., ТНп = 5750-00 руб., ТНв = 0, Т = 1770-00 руб., ОК

= 15480-00 руб.

$$\Pi = (1000-00 + 5750-00) / (1770-00 + 15480-00) \times 100\% = 39,13\%.$$

Торговая наценка и НДС, относящиеся к реализованным товарам = 1770-00 x 39,13% = 692-60 руб.

Покупная стоимость реализованных товаров = 1770-00 - 692-60 = 1077-40 руб.

$$\text{НДС по проданным товарам} = 1770-00 \times 18 / 118 = 270-00 \text{ руб.}$$

Торговая наценка, относящаяся к реализованным товарам = 692-60 - 270-00 = 422-60 руб.

Операция		Сумма	Дебет	Кредит
а	Оплачены товары А (с учетом НДС)	4720-00	60	50
	Получены товары А	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
	Начисляется торговая наценка 50%	2000-00	41-2	42
	Включается НДС в продажную стоимость	1080-00	41-2	42
б	Оплачены товары В (с учетом НДС)	5900-00	60	50
	Получены товары В	5000-00	41-2	60
	НДС по полученным товарам	900-00	19-3	60
	НДС списан на расчеты с бюджетом	900-00	68/НДС	19-3
	Начисляется торговая наценка 30%	1500-00	41-2	42
	Включается НДС в продажную стоимость	1170-00	41-2	42
в	Выручка по проданным товарам *	1770-00	50	90-1
	Начислен НДС	270-00	90-3	68/НДС

В конце месяца:

г	Списывается стоимость товаров по продажным ценам	1770-00	90-2	41-2
	Списываются торговая наценка и НДС, относящиеся к проданным товарам (сторно)	692-60	90-2	42

Рассчитывается финансовый результат по продажам:

* Выручка от реализации товаров отражается по мере ее поступления в течение месяца. В примере общая выручка за месяц условно показана одной операцией.

оборот по кредиту счета 90 (доходы): 1770-00 руб.;

оборот по дебету счета 90 (расходы): 1347-40 руб.;

прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 422-60 руб.

Заключительная проводка месяца - на сумму			
кредитового сальдо счета 90	422-60	90-9	99

Сальдо счета 99 на конец месяца - кредитовое, финансовый результат за месяц - прибыль 422-60 руб.

4.2. Учет возврата товаров покупателями

Порядок возврата товаров, приобретенных в розничной торговле, регулируется Гражданским кодексом РФ и Законом РФ от 07.02.92 № 2300-1 "О защите прав потребителей".

Статьями 475, 480, 482 ГК РФ определено, что если возврат производится в результате существенного нарушения продавцом условий договора по качеству, ассортименту, комплектности, упаковке или других условий поставки товара, то такой возврат товара рассматривается как произведенный в рамках предусмотренного законодательством отказа покупателя от исполнения договора купли-продажи. В этом случае договор считается недействительным, а переход права собственности на товар - несостоявшимся.

Прием возвращаемого покупателем товара оформляется товарной накладной (форма № ТОРГ-12) в 2-х экземплярах. Один экземпляр товарной накладной прикладывается к товарному отчету, а другой - вручается покупателю и является основанием для обмена товара или получения денежной суммы за данный товар.

Порядок оформления возврата денежных средств за принятые от покупателей товары различается в зависимости от сроков возврата денежных

средств.

Если деньги возвращаются в день покупки товара, то возврат денежной суммы производится из операционной кассы магазина по выданному в этой кассе чеку ККМ (в соответствии с Типовыми правилами эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, утвержденными письмом Министерства финансов РФ от 30.08.93 № 104). На сумму возврата денежных средств составляется акт по форме КМ-3, утвержденной постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132. Принятые от покупателя и погашенные кассовые чеки наклеивают на лист бумаги и вместе с вышеуказанным актом сдают в бухгалтерию при кассовом отчете.

Если деньги за товар возвращаются не в день покупки или кассовый чек покупателем утерян, то возврат денег осуществляется только из главной кассы по расходному кассовому ордеру (форма № КО-2) на основании письменного заявления покупателя при предъявлении документа, удостоверяющего личность (в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в РФ, утвержденным решением Совета директоров ЦБ РФ от 22.09.1993 № 40).

Факт возврата товара покупателем означает, что ранее произведенная передача товаров покупателю не может быть признана его продажей, а полученные от покупателя деньги не являются выручкой. В налоговом учете возвращенный покупателем товар также не признается реализованным.

При возврате покупателями товаров в бухгалтерском учете следует откорректировать оборот по продаже и задолженность перед бюджетом по налогам и сборам.

Если товар будет принят от покупателя в том же отчетном периоде (году), в котором он был продан, корректировочные записи должны быть составлены в корреспонденции со счетом 90 "Продажи". Если возвращаемый покупателем товар принимается в следующем за годом его продажи отчетном периоде, корректировка по аналогии с отражением прибылей и

убытков прошлых лет, выявленных в отчетном году, должна проводиться с использованием счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные в бюджет, в случае возврата товаров продавцу подлежат у него вычету (статья 171 НК РФ). Однако такие вычеты производятся в полном объеме только после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров, но не позднее одного года с момента возврата (статья 172 НК РФ).

Корреспонденция счетов по учету возврата товаров

№	Операция	Первичные документы	Дебет	Кредит
1.	Корректировка продаж по возвращенным покупателем товарам:			
	-выручка по возвращенным товарам (сторно)	акт	76-2, 62	90-1
	-себестоимость товаров (сторно)	расчет	90-2	76-2
	-возвращенный покупателем товар приходится по цене его приобретения	акт, расчет	41	76-2
	-торговая наценка, относящаяся к возвращенному товару (если учет товаров ведется по продажным ценам)	расчет	41	42
	-относится к вычету НДС, начисленный при реализации возвращенного впоследствии товара	расчет	68/НДС	76-2
	-корректируются обороты по счету 90-3 (сторно)	расчет	90-3	76-2
2.	Учет возврата товара в следующем отчетном году:			
	-отражается сумма, уплаченная покупателем за товар	акт	91-2	76-2
	-возвращенный покупателем товар приходится по цене его приобретения	расчет	41	91-1
	-торговая наценка, относящаяся к возвращенному товару (если учет товаров ведется по продажным ценам)	расчет	41	42
	-относится к вычету НДС, начисленный при реализации возвращенного впоследствии товара	расчет	68/НДС	91-1
3.	Выплата покупателю денег за возвращенный товар	РКО	76-2, 62	50

Пример 1.

В организации розничной торговли товары учитываются по фактической себестоимости.

а) выручка от продажи товаров за месяц составила 1770-00 руб. (включая НДС 18%), при этом фактическая стоимость проданных товаров 1000-00 руб.;

б) в конце месяца определяется финансовый результат.

в) в следующем месяце получен возврат некачественных товаров от покупателей: продажная стоимость 619-50 руб. (включая НДС 18%), учетная стоимость 350-00 руб.

Учетная политика организации предполагает: товары учитываются по фактической себестоимости; списание стоимости реализованных товаров производится в конце месяца.

Операция		Сумма	Дебет	Кредит
а	Отражается выручка от реализации*	1770-00	50	90-1
	Начислен НДС (1770-00 x 18 / 118)	270-00	90-3	68/НДС

В конце месяца:

б	Списывается стоимость реализованных товаров	1000-00	90-2	41
---	---	---------	------	----

Рассчитывается финансовый результат по продажам: оборот по кредиту счета 90 (доходы): 1770-00 руб.; оборот по дебету счета 90 (расходы): 1270-00 руб.; прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 500-00 руб.

	Заключительная проводка месяца - на сумму кредитового сальдо счета 90	500-00	90-9	99
--	---	--------	------	----

Сальдо счета 99 на конец месяца - кредитовое, финансовый результат за месяц - прибыль 500-00 руб.

В следующем месяце:

* Проводки делаются при реализации конкретного товара на сумму его стоимости. В примере условно показана общая стоимость реализованных товаров за месяц.

в	Возвращены деньги покупателю	619-50	76-2	50
	Корректируется выручка (сторно)	619-50	76-2	90-1
	Корректируется себестоимость реализованных товаров (сторно)	350-00	90-2	76-2
	Оприходован возвращенный товар	350-00	41	76-2
	Корректируется НДС:			
	-уменьшаются суммы НДС, подлежащие к уплате (619-50 x 18 / 118)	94-50	68/НДС	76-2
	-корректируются обороты по субсчету 90-3 (сторно)	94-50	90-3	76-2
	Корректируется прибыль (сторно) (619-50 - 94-50 - 350-00)	175-00	90-9	99

4.3. Ведение раздельного учета в розничной торговле

При применении организацией при реализации товаров различных ставок налога на добавленную стоимость (либо облагаемых и не облагаемых налогом) налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров, облагаемых по разным ставкам (статья 153 НК РФ). Это обуславливает необходимость ведения учета по различным видам товаров (с разными ставками НДС) раздельно.

Необходимость раздельного учета возникает также в случае, если организация осуществляет реализацию товаров, попадающих под обложение единым налогом на вмененный доход (статья 346.26 НК РФ), и товаров, не попадающих под обложение этим налогом, и в других аналогичных случаях.

Порядок ведения раздельного учета законодательно не определен. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ № 1/98, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 09.12.98 № 60н, организации могут разрабатывать самостоятельно соответствующие способы ведения раздельного учета исходя из требований действующих положений по бухгалтерскому учету.

Порядок ведения раздельного учета в организациях розничной торговли зависит от принятой методики учета.

Если применяется натурально - стоимостная схема учета товаров, то отражение реализации и начисление налога на добавленную стоимость

ведется в течение месяца на основании информации о реализации конкретных товаров с конкретными покупными ценами и соответствующими им ставками налогов.

Применение натурально - стоимостной схемы учета товаров возможно при использовании штриховых кодов, которые позволяют точно определить, какой товар продается. Однако внедрение соответствующего оборудования не всегда возможно.

Если в организации применяется стоимостная схема учета товаров, то стоимость реализованных товаров определяется путем расчета и списывается в конце месяца. Приход и расход товаров учитываются в целом по всем товарам, информация о движении товаров по наименованиям отсутствует. При этом наибольшую сложность представляет разделение общей выручки от реализации по соответствующим группам товаров (по которым учет ведется отдельно). В этом случае организовать отдельный учет можно следующими способами.

Одним вариантом является отдельный учет выручки в процессе ее получения (например, разделение товаров с разными ставками НДС по отделам магазина, при этом выручка определяется на основании показаний соответствующих кассовых аппаратов). В этом случае на основании чеков, пробитых в каждом отделе, можно определить сумму выручки от продажи товаров, облагаемых по различным ставкам.

Возможно также использование отдельных счетчиков ККТ для учета продажи товаров, облагаемых НДС по разным ставкам. При этом продавец или кассир должны знать ставки налога по отдельным видам товаров, что может приводить к появлению ошибок. Поэтому полученные на основании показаний счетчиков данные о продаже товаров следует периодически проверять путем проведения инвентаризации товаров.

Другим вариантом является ежемесячное определение остатков товаров по данным инвентаризации.

На основании данных об остатке товаров и данных по недостачам

определяется выручка от реализации по группам товаров с разными ставками. При этом инвентаризации могут подвергаться не все нереализованные на конец месяца товары, а лишь товары, занимающие наименьший удельный вес в объеме товарооборота.

Сумма выручки от продажи избранной группы товаров (например, облагаемой налогом по ставке 10%) определяется на основании данных инвентаризационных описей и первичных документов на поступление товаров по схеме:

Общая выручка организации за месяц определяется на основании показаний кассовых аппаратов.

Сумма выручки от продажи товаров, облагаемых по ставке 18%, в этом случае определяется следующим образом:

$$\begin{array}{l} \text{выручка от продажи} \\ \text{товаров, облагаемых} \\ \text{по ставке 18\%} \end{array} = \begin{array}{l} \text{общая} \\ \text{выручка} \end{array} - \begin{array}{l} \text{выручка от продажи} \\ \text{товаров, облагаемых} \\ \text{по ставке 10\%} \end{array}$$

Ведение синтетического раздельного учета может обеспечиваться открытием соответствующих субсчетов счета 41 "Товары", а также субсчетов второго порядка к соответствующим субсчетам счета 90 "Продажи".

В случае ведения раздельного учета реализации товаров, как подлежащих обложению НДС, так и не подлежащих обложению, ведется также раздельный учет расходов, связанных с продажей облагаемых и не облагаемых налогом товаров.

Расходы, относящиеся к реализации и тех и других видов товаров, и относящиеся к ним суммы НДС подлежат распределению по видам товаров в соответствии с удельным весом выручки от продажи соответствующих видов товаров в общем объеме выручки (в соответствии со статьей 170 НК РФ).

Поскольку сумма выручки по видам продаж определяется в конце месяца, то и расходы по видам продаж могут быть распределены только в конце месяца. Поэтому в течение месяца все расходы могут учитываться без деления по видам продаж на одном счете, суммы НДС по расходам также

могут учитываться на одном счете.

В конце месяца после распределения по видам продаж указанные расходы списываются на отдельные субсчета к счету 44 "Расходы на продажу". Суммы НДС по расходам, относящимся к продажам необлагаемых налогом товаров, также включаются в расходы на продажу и отражаются на соответствующем субсчете счета 44.

Распределение расходов по заготовке и доставке товаров между проданными товарами и остатком товаров на складе на конец месяца производится отдельно по группам товаров, облагаемым НДС и не облагаемым налогом.

После распределения суммы расходов, относящиеся к проданным товарам, списываются на себестоимость продаж соответствующих видов товаров.

При отсутствии отдельного учета операций с товарами, подлежащими и не подлежащими обложению НДС, суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежат и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль, не включаются (статья 170 НК РФ).

Организация имеет право не вести отдельный учет в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов по операциям с товарами, не подлежащими обложению НДС, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов. При этом все суммы налога по расходам в указанном налоговом периоде подлежат вычету в установленном порядке.

Пример 1.

Организация розничной торговли отражает в учете операции по реализации товаров А, В (облагаются НДС по ставке 18%) и С (облагаются НДС по ставке 10%):

а) оплачены и получены товары А на сумму 4720-00 руб. (включая НДС 18%). Сформирована продажная цена товаров. Торговая наценка по товарам А составляет 50%;

б) оплачены и получены товары В на сумму 5310-00 руб. (включая НДС 18%). Сформирована продажная цена товаров. Торговая наценка по товарам В составляет 40%;

в) оплачены и получены товары С на сумму 5500-00 руб. (включая НДС 10%). Сформирована продажная цена товаров. Торговая наценка по товарам С составляет 30%;

г) выручка от продажи за месяц составила: товаров А и В (с учетом НДС 18%) - 1770-00 руб., товаров С (с учетом НДС 10%) - 1100-00 руб.;

д) в конце месяца начисляется НДС, определяется финансовый результат.

Учетная политика организации предполагает:

товары на счете учитываются на счете 41 "Товары" по продажным ценам, включающим торговую наценку и НДС по продажной стоимости товара;

торговая наценка и НДС по продажной стоимости товара учитываются на счете 42 "Торговая наценка";

валовой доход и себестоимость реализованных товаров определяются расчетным путем по среднему проценту в конце месяца.

Для обеспечения отдельного учета были использованы субсчета "/10" по товарам, облагаемым НДС по ставке 10% и "/18" по товарам, облагаемым НДС по ставке 18%.

По товарам А:

стоимость поступивших товаров без НДС - 4000-00 руб., НДС -720-00 руб.;

торговая наценка = $4000-00 \times 50\% = 2000-00$ руб.;

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

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

По товарам В:

стоимость поступивших товаров без НДС - 4500-00 руб., НДС -810-00 руб.;

торговая наценка = 4500-00 к 40% = 1800-00 руб.)

НДС, включаемый в продажную стоимость товаров = (4500-00 + 1800-00)*. 18% = 1134-00 руб.;

стоимость товаров по продажным ценам = 4500-00 + 1800-00 + 1134-00 = 7434-00 руб.

По товарам С:

стоимость поступивших товаров без НДС - 5000-00 руб., НДС -500-00 руб.;

торговая наценка = 5000-00 x 30% = 1500-00 руб.;

НДС, включаемый в продажную стоимость товаров = (5000-00 + 1500-00) x 10% = 650-00 руб.;

стоимость товаров по продажным ценам = 5000-00 + 1500-00 + 650-00 = 7150-00 руб.

По товарам А и В:

Остаток товаров А и В на конец месяца (сальдо субсчета 41/18 счета 41 "Товары")= 7080-00 + 7434-00 - 1770-00 = 12744-00 руб.

Торговая наценка и НДС, относящиеся к поступившим за месяц товарам А и В (кредитовый оборот субсчета 42/18 счета 42 "Торговая Наценка" за месяц) = 2000-00 + 1080-00 + 1800-00 + 1134-00 = 6014-00 руб.

Проданы товары А и В за месяц на 1770-00 руб.

Рассчитывается средний процент (П):

$$П = \frac{ТНн + ТНп - ТНв}{Т + ОК} \times 100$$

ТНн = 0, ТНп = 6014-00 руб., ТНв = 0, Т = 1770-00 руб., ОК = 12744-00 руб.

П = 6014-00 / (1770-00 + 12744-00) x 100% = 41,44%.

Торговая наценка и НДС относящиеся к реализованным товарам = 1770-00 x 41,44% = 733-49 руб.

НДС по проданным товарам = $1770-00 \times 18 / 118 = 270-00$ руб.

Торговая наценка, относящаяся к реализованным товарам = $733-49 - 270-00 = 463-49$ руб.

По товарам С:

Остаток товаров С на конец месяца (сальдо субсчета 41/10 счета 41 «Товары») = $7150-00 - 1100-00 = 6050-00$ руб.

Торговая наценка и НДС, относящиеся к поступившим за месяц товарам С (кредитовый оборот субсчета 42/10 счета 42 "Торговая наценка" за месяц) = $1500-00 + 650-00 = 2150-00$ руб.

Проданы товары С за месяц на $1100-00$ руб.

Рассчитывается средний процент (П):

$$П = \frac{ТНн + ТНп - ТНв}{Т + ОК} \times 100$$

$ТНн = 0$, $ТНп = 2150-00$ руб., $ТНв = 0$, $Т = 1100-00$ руб., $ОК = 6050-00$ руб.

$$П = 2150-00 / (1100-00 + 6050-00) \times 100\% = 30,07\%$$

Торговая наценка и НДС, относящиеся к реализованным товарам = $1100-00 \times 30,07\% = 330-77$ руб.

НДС по проданным товарам = $7/00 \times 18 / 118 = 100-00$ руб.

Торговая наценка, относящаяся к реализованным товарам $\sim 330-77 - 100-00 = 230-77$ руб.

Операция		Сумма	Дебет	Кредит
а	Оплачены товары А (с учетом НДС 18%)	4720-00	60	50
	Получены товары А	4000-00	41/18	60
	НДС по полученным товарам	720-00	19-3	60
	НДС списан на расчеты с бюджетом	720-00	68/НДС	19-3
	Начисляется торговая наценка 50%	2000-00	41/18	42/18
	Включается НДС в продажную стоимость	1080-00	41/18	42/18

б	Оплачены товары В (с учетом НДС 18%)	5310-00	60	50
	Получены товары В	4500-00	41/18	60
	НДС по полученным товарам	810-00	19-3	60
	НДС списан на расчеты с бюджетом	810-00	68/НДС	19-3
	Начисляется торговая наценка 40%	1800-00	41/18	42/18
	Включается НДС в продажную стоимость	1134-00	41/18	42/18
в	Оплачены товары С (с учетом НДС 10%)	5500-00	60	50
	Получены товары С	5000-00	41/10	60
	НДС по полученным товарам	500-00	19-3	60
	НДС списан на расчеты с бюджетом	500-00	68/НДС	19-3
	Начисляется торговая наценка 30%	1500-00	41/10	42/10
	Включается НДС в продажную стоимость	650-00	41/10	42/10
г	Выручка по проданным товарам А и В *	1770-00	50	90-1/18
	Начислен НДС	270-00	90-3/18	68/НДС
	Выручка по проданным товарам С *	1100-00	50	90-1/10
	Начислен НДС	100-00	90-3/10	68/НДС
д	В конце месяца:			
	По товарам А и В:			
	-списывается стоимость товаров по продажным ценам	1770-00	90-2/18	41/18
	-списываются торговая наценка и НДС, относящиеся к проданным товарам (сторно)	733-49	90-2/18	42/18
	По товарам С:			
	-списывается стоимость товаров по продажным ценам	1100-00	90-2/10	41/10
-списываются торговая наценка и НДС, относящиеся к проданным товарам (сторно)	330-77	90-2/10	42/10	

Рассчитывается финансовый результат по продажам: оборот по кредиту счета 90 (доходы): 2870-00 руб.; оборот по дебету счета 90 (расходы): 2175-74 руб.; прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 694-26 руб.

	Заключительная проводка месяца - на сумму кредитового сальдо счета 90	694-26	90-9	99
--	---	--------	------	----

* Выручка от реализации товаров отражается по мере поступления в течение месяца. В примере поступление выручки за месяц условно показано одной проводкой.

Сальдо счета 99 на конец месяца - кредитовое, финансовый результат за месяц - прибыль 694-26 руб.

4.4. Учет реализации товаров в кредит

При продаже товаров в кредит договором купли-продажи предусмотрена оплата стоимости товара через определенное время после его передачи покупателю. Отношения между продавцом -торговой организацией и покупателем - физическим лицом при продаже товаров в кредит регулируются статьями 488, 489 ГК РФ.

Порядок продажи товаров в кредит определен Правилами продажи гражданам товаров длительного пользования в кредит, утвержденными постановлением Правительства РФ от 09.09.93 № 895.

Для приобретения товара в кредит покупатель предъявляет продавцу справку для покупки товаров в кредит по форме № КР-1, утвержденной постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132. Справка для покупки товаров в кредит по форме № КР-1 составляется в одном экземпляре в организации по месту работы (учебы) покупателя.

При покупке товара в кредит оформляется поручение-обязательство по форме № КР-2 в двух экземплярах. Первый экземпляр поручения - обязательства- организацией торговли пересылается в организацию, где работает (учится) покупатель, а пенсионеру и покупателю, осуществляющему погашение полученного кредита путем внесения наличных денег в кассу организации торговли или перечисления ему денежных средств в порядке безналичных расчетов, выдается на руки. Второй экземпляр поручения - обязательства остается в организации торговли.

Как правило, одним из условий продажи товаров в кредит является внесение первоначального взноса при получении товара. После уплаты первоначального взноса на основании данных поручения - обязательства

составляется распоряжение по форме № КР-4. Покупатель при получении товара ставит в распоряжении свою подпись с указанием своих паспортных данных. Распоряжения по форме № КР-4 регистрируются в ведомости - описи поручений-обязательств по форме № КР-3.

В случае погашения покупателями задолженности за приобретенные в кредит товары наличными (через кассу торговой организации) кассиром в одном экземпляре составляется ведомость учета поступления денег в расчетную кассу от покупателей в погашение задолженности за товары, проданные в кредит, по форме № КР-5.

По мере погашения покупателями задолженности за приобретенные в кредит товары бухгалтер торговой организации в поручении - обязательстве делает соответствующие отметки.

Порядок отражения в учете операций по продаже товаров в кредит зависит от того, в какой момент происходит передача права

собственности на товар покупателю. Момент передачи права собственности должен определяться в поручении - обязательстве. Если момент перехода права собственности на товары в поручении - обязательстве не указан, то он определяется по моменту передачи товаров покупателю (статьи 223, 224 ГК РФ).

При продаже товаров в кредит выручка принимается к учету в полной сумме задолженности покупателя, включая проценты по кредиту, и отражается по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты за товары, проданные в кредит", в корреспонденции со счетом 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка".

По мере погашения задолженности за товары счет 76 кредитуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

В случае досрочного погашения покупателем задолженности производится перерасчет процентов по остатку кредита, досрочно внесенному в кассу, сумма излишне начисленных процентов по кредиту сторнируется.

Договор может предусматривать иной момент перехода права собственности (например, после полной оплаты товаров), при этом товары до этого момента не считаются проданными и отражаются на счете 45 "Товары отгруженные".

В рассматриваемом случае товары не оплачиваются покупателем полностью в момент их приобретения, в связи с этим важным моментом является выбор метода определения выручки для целей начисления налога на прибыль и НДС.

Если товары сразу становятся собственностью покупателя, то есть два варианта учетных записей.

Если организация для целей обложения НДС определяет момент определения налоговой базы как момент отгрузки, то суммы НДС по общей стоимости товаров по договору отражаются в момент передачи товара покупателю по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость", в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Если организация для целей обложения НДС определяет момент определения налоговой базы как момент оплаты, то сумма НДС по первоначальному взносу отражается по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 90-3, в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты с бюджетом по налогам и сборам". Сумма НДС по оставшейся сумме (сумме предоставленного кредита) отражается по дебету счета 90-3 в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на отдельном субсчете).

В дальнейшем по мере погашения покупателем задолженности НДС, относящийся к поступившему платежу, списывается с дебета счета 76 в кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом по налогам и сборам".

Если покупатель становится собственником товаров после их полной оплаты, то при передаче товаров покупателю реализации не происходит, и НДС по реализации не начисляется, однако суммы платежей, вносимых покупателями в оплату товаров, являются авансом, по которому начисляется

НДС (статья 162 НК РФ). После завершения расчетов за товары, когда покупатель становится их собственником, уплаченные суммы НДС по авансам принимаются к вычету и начисляется НДС по реализации.

Часто применяется вариант продажи товаров в кредит с участием банка, который оплачивает товар торговой организации в момент заключения договора, тем самым предоставляя кредит покупателю - физическому лицу. Проценты по кредиту оплачиваются покупателем непосредственно банку, торговая организация в этом участия не принимает. В этом случае торговая организация операции по реализации отражает в обычном порядке.

Корреспонденция счетов по учету операций при продаже товаров в кредит

№	Операция	Первичные	Дебет	Кредит
1.	При передаче товара и переходе права собственности на товар к покупателю:			
	-отражается первоначальный взнос	чек ККМ	50	90-1
	-отражается сумма задолженности покупателя (включая проценты за кредит)	поручение-обязательство	76/Кр	90-1
	-списана себестоимость реализованных товаров	расчет, карточка	90-2	41
2.	Начислен НДС по стоимости реализованного товара (если учетная политика для НДС по	расчет	90-3	68/НДС
3.	Начислен НДС по стоимости реализованного товара (если учетная политика для НДС по оплате)			
	-по первоначальному взносу	расчет	90-3	68/НДС
	-по оставшейся сумме кредита (включая проценты)	расчет	90-3	76/НДС
4.	Получены денежные средства в счет погашения задолженности по кредиту:			
	-на расчетный счет	выписка банка	51	76/Кр
	-наличными в кассу	чек ККМ	50	76/Кр
	-начислен НДС по сумме полученных средств (если учетная политика для НДС по оплате)	расчет	76/НДС	68/НДС
5.	В случае досрочного погашения покупателем задолженности (при уменьшении причитающихся к			
	-получены денежные средства	чек ККМ	50	76/Кр
	-уменьшение процентов по остатку кредита	расчет	76/Кр	90-1
	-корректировка (уменьшение) ранее начисленного	расчет	90-3	68/НДС

Операция		Сумма	Дебет	Кредит
а	чальный взнос	5286-40	50	90-1
	патея, включая проценты (13216-00 - 5286-40)	7929-60	76/Кр	90-1

Пример 1.

Организация розничной торговли продала в кредит покупателю товар. Учетная стоимость товара составляет 8000-00 руб. По договору продажи в кредит:

стоимость товара - 11800-00 руб. (включая НДС 18%); проценты за кредит - 2% в месяц от стоимости товара; покупателем оплачивается первоначальный взнос 40%;

кредит погашается покупателем в течение 6 месяцев равными долями;

товары переходят в собственность покупателя в момент их передачи покупателю.

Учетная политика организации предполагает:

товары на счете учитываются на счете 41 "Товары" по покупной стоимости.

Рассмотрим два варианта учетной политики для целей начисления НДС:

- 1) моментом определения налоговой базы является момент отгрузки;
- 2) моментом определения налоговой базы является момент оплаты.

Общая сумма процентов по кредиту = $11800-00 \times 2\% \times 6 = 1416-00$ руб.

Стоимость товара, включая проценты = $11800-00 + 1416-00 = 13216-00$ руб.

Первоначальный взнос = $13216-00 \times 40\% = 5286-40$ руб.

Ежемесячный платеж = $(13216-00 - 5286-40) / 6 = 1321-60$ руб.

Операции при отпуске товара покупателю:

а	Внесен покупателем первоначальный взнос	5286-40	50	90-1
	Отражена задолженность покупателя, включая проценты (13216-00 – 5286-40)	7929-60	76/Кр	90-1
	Начислен НДС (13216-00 x 18 / 118)	2016-00	90-3	68/НДС
	Списана учетная стоимость товара	8000-00	90-2	41-2

Вариант 1. Моментом определения налоговой базы для целей начисления НДС является момент отгрузки.

В конце месяца:

Рассчитывается финансовый результат по продажам:

оборот по кредиту счета 90 (доходы): 13216-00 руб.;

оборот по дебету счета 90 (расходы): 10016-00 руб.;

прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 3200-00 руб.

б	Заключительная проводка месяца - на сумму кредитового сальдо счета 90	3200-00	90-9	99
---	---	---------	------	----

Сальдо счета 99 на конец месяца - кредитовое, финансовый результат за месяц - прибыль 3200-00 руб.

Операции при погашении задолженности (ежемесячно):

в	Получены денежные средства в счет погашения задолженности	1321-60	50	76/Кр
---	---	---------	----	-------

Вариант 2. Моментом определения налоговой базы для целей начисления НДС является момент оплаты.

а	Внесен покупателем первоначальный взнос	5286-40	50	90-1
	Отражена задолженность покупателя, включая проценты (13216-00 – 5286-40)	7929-60	76/Кр	90-1
	Начислен НДС по сумме полученных средств (5286-40 x 18 / 118)	806-40	90-3	68/НДС
	Начислен НДС по сумме полученных средств (7929-60 x 18 / 118)	1209-60	90-3	76/НДС
	Списана учетная стоимость товара	8000-00	90-2	41-2

В конце месяца:

Рассчитывается финансовый результат по продажам:

оборот по кредиту счета 90 (доходы): 13216-00 руб.;

оборот по дебету счета 90 (расходы): 10016-00 руб.;

прибыль - кредитовое сальдо счета 90: 3200-00 руб.

б	Заключительная проводка месяца - на сумму			
	кредитового сальдо счета 90	3200-00	90-9	99

Сальдо счета 99 на конец месяца - кредитовое, финансовый результат за месяц - прибыль 3200-00 руб.

Операции при погашении задолженности (ежемесячно):

б	Получены денежные средства в счет погашения задолженности	1321-60	50	76/Кр
	Начисленный ранее НДС подлежит к уплате в бюджет в части, соответствующей поступившему платежу (1321-60 x 18 / 118)	201-60	76/НДС	68/НДС

5. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

5.1. Отражение операционных и внереализационных доходов и расходов в бухгалтерском учете

Основные принципы отражения доходов и расходов в бухгалтерском учете определяются Положениями по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 и "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденными приказами Министерства финансов РФ от 06.05.99 №№ 32н, 33н.

Прочими доходами считаются поступления, не являющиеся доходами от обычных видов деятельности. К прочим доходам относятся операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы.

Операционными доходами являются:

поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, с предоставлением за плату прав на различные виды интеллектуальной собственности, с участием в уставных капиталах других организаций (в случае, когда эти виды деятельности не относятся к обычным видам деятельности);

прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества;

поступления от продажи основных средств и других активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете" организации в этом банке.

Внереализационными доходами являются:

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

поступления в возмещение причиненных организации убытков;

прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

курсовые разницы;

сумма дооценки активов и т.д.

Прочими считаются расходы, не являющиеся расходами по обычным видам деятельности. К прочим расходам относятся операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

Операционными расходами являются:

расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, с предоставлением за плату прав на различные виды интеллектуальной собственности, с участием в уставных капиталах других организаций (в случае, когда эти виды деятельности не относятся к обычным видам деятельности);

расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и других активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

отчисления в оценочные резервы (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности.

Внереализационными расходами являются: штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; возмещение причиненных организацией убытков; убытки прошлых лет, признанные в отчетном году; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; курсовые разницы; сумма уценки активов;

перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно - просветительского характера и иных аналогичных мероприятий.

Чрезвычайными доходами и расходами считаются доходы и расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Обобщение информации об операционных и внереализационных доходах и расходах отчетного периода ведется на счете 91 "Прочие доходы и расходы", к которому открываются субсчета 91-1 "Прочие доходы", 91-2 "Прочие расходы", 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов". Доходы отражаются по кредиту счета 91, субсчет 91-1 "Прочие доходы", расходы - по дебету счета 91, субсчет 91-2 "Прочие расходы". Записи по субсчетам 91-1 и 91-2 производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 "Прочие расходы" и кредитового оборота по субсчету 91-1 "Прочие доходы" определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Заключительными оборотами месяца рассчитанный таким образом финансовый результат по прочим доходам и расходам отражается проводкой по дебету (кредиту) субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" счета 91 "Прочие доходы и расходы в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы" (кроме субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов"), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, учитываются на счете 98 "Доходы будущих периодов". К счету 98 "Доходы будущих периодов" могут

быть открыты субсчета:

98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов ; 98-2 "Безвозмездные поступления";

98-3 "Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы";

98-4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с _ виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей".

Учет доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам (например, арендная плата) ведется на субсчете 98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов . По кредиту счета 98-1 в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются полученные (начисленные) суммы доходов, а по дебету - их списание при наступлении отчетного периода, к которому они относятся. Активы полученные организацией безвозмездно, отражаются на субсчете 98-2 "Безвозмездные поступления". Рыночная стоимость активов полученных безвозмездно, отражается по кредиту счета 98-2 в корреспонденции со счетами 08 "Вложения во внеоборотные активы" и другими. Суммы, учтенные на счете 98-2, списываются в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" в следующем порядке:

по безвозмездно полученным основным средствам - по мере начисления амортизации;

по иным безвозмездно полученным материальным ценностям -по мере списания на счета учета расходов на продажу.

Чрезвычайные доходы и расходы отражаются на счете 99 Прибыли и убытки":

доходы отражаются по кредиту счета 99 в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов по страховым возмещениям, денежных средств;

расходы отражаются по дебету счета 99 в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, денежных средств и другими.

Корреспонденция счетов по учету прочих доходов и расходов

	Операция	Первичные документы	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Учет операционных и внереализационных доходов и расходов				

1.	Доходы и расходы при реализации основных средств, нематериальных активов:			
	- сумма, причитающаяся с покупателя (включая НДС)	договор, счет	62	91-1
	- остаточная стоимость	карточки учета ОС-6, НМА-1	91-2	01/Выб, 04
	- начислен НДС	счет-фактура	91/НДС	68/НДС
2.	Доходы и расходы при реализации материалов:			
	- сумма, причитающаяся с покупателя (включая НДС)	счет, накладная	62	91-1
	- начислен НДС	счет-фактура	91/НДС	68/НДС
	- себестоимость материалов	карточка учета М-17	91-2	10
3.	Доходы по договору простого товарищества	договор	76-3	91-1
4.	Доходы, от участия в других организациях, доход по ценным бумагам, проценты по выданным займам	договор	76-3	91-1
5.	Выявлен излишек материальных ценностей при инвентаризации	акт	10, 50 и др.	91-1
6.	Получены штрафы, пени и неустойки за нарушение контрагентами условий договоров	выписка банка	51	91-1
7.	Курсовые разницы:			
	- положительные	расчет	50/Вал, 52 и др.	91-1
	- отрицательные	расчет	91-2	50/Вал, 52 и др.
8.	Доход от сдачи имущества в текущую аренду	договор	62, 76	91-1
9.	Начислена амортизация имущества в текущей аренде	карточка учета ОС-6	91-2	02
10.	Убыток от списания безнадежной к получению дебиторской задолженности	приказ, акт	91-2	60, 62 и др.
11.	Отчисления в резервы под обесценение финансовых вложений, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам	Распоря-жение	91-2	14, 59, 63

12.	Проценты по полученным кредитам, займам	договор, расчет	91-2	66/Проц, 67/Проц
13.	Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате	договор, постановление суда	91-2	60, 62, 76
14.	Начислены налоги, относящиеся к внереализационным расходам	расчет	91-2	68
15.	Списание НДС по непроизводственным расходам	расчет	91-2	19
16.	Финансовый результат по прочим доходам и расходам (определяется в конце месяца):			
	-прибыль	расчет	91-9	99
	-убыток	расчет	99	91-9
17.	Закрывается счет 91 (в конце года):			
	-закрывается субсчет 91-1	расчет	91-1	91-9
	-закрывается субсчет 91-2	расчет	91-9	91-2
	-закрывается субсчет 91/НДС	расчет	91-9	91/НДС

Учет доходов будущих периодов				
18.	Получены доходы, относящиеся к будущим			
	-получены денежные средства	чек ККТ, выписка	50, 51	98-1
	-списаны при наступлении периода, к которому	расчет	98-1	90-1, 91-1
19.	Получены ценности безвозмездно:			
	-оприходованы ценности по рыночной стоимости	акт	08, 10 и др.	98-2
	-списывается стоимость (ОС -по мере начисления амортизации, других - по мере списания на	расчет	98-2	91-1

Учет чрезвычайных доходов и расходов				
20.	Чрезвычайные доходы	расчет	10, 51 <u>и др.</u>	99
21.	Чрезвычайные расходы	расчет	99	01, 10, <u>41 и др.</u>

Пример 1.

Организация отражает в учете доходы и расходы:

- а) получена выручка от реализации основных средств 10620-00 руб. (включая НДС 18%) при остаточной стоимости 7000-00 руб.;

б) получены доходы от участия в совместной деятельности 3000-00 руб.;

в) получена неустойка 500-00 руб. за невыполнение партнером обязательств по договору;

г) оприходованы излишки товаров по результатам проведенной инвентаризации на сумму 800-00 руб.;

д) в конце месяца определяется финансовый результат;

е) в конце года счет 91 закрывается.

Операция		Сумма	Дебет	Кредит
а	Выручка от реализации основных средств (включая НДС)	10620-00	62	91-1
	НДС по реализованным основным средствам	1620-00	91/НДС	68/НДС
	Остаточная стоимость	7000-00	91-2	01/Выб
б	Доходы от участия в совместной деятельности	3000-00	76-3	91-1
в	Получена неустойка	500-00	76-2	91-1
г	Оприходованы излишки товаров	800-00	41	91-1

В конце месяца:

Определяется финансовый результат по прочим доходам и расходам:

оборот по кредиту счета 91 (доходы): 14920-00 руб.;

оборот по дебету счета 91 (расходы): 8620-00 руб.;

прибыль - кредитовое сальдо счета 91: 6300-00 руб.

д	Финансовый результат по прочим доходам и расходам - сальдо счета 91	6300-00	91-9	99
---	---	---------	------	----

В конце года:

е	Закрываются субсчета счета 91	14920-00	91-1	91-9
		7000-00	91-9	91-2
		1620-00	91-9	91/НДС

5.2. Отражение внереализационных доходов и расходов в налоговом учете

Внереализационные доходы

Внереализационными доходами налогоплательщика (статья 250 НК РФ) признаются доходы:

от долевого участия в других организациях;

в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в установленном порядке;

в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав;

в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе;

в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;

в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, проводимой в связи с

изменением курса иностранной валюты;

в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров, имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств;

в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств;

в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации;

в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы;

в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;

в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации.

Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, определяется статьей 251 НК РФ.

Внереализационные расходы

В состав внереализационных расходов, не связанных с реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с реализацией.

К внереализационным расходам относятся, в частности (статья 265 НК РФ):

расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу), если деятельность по аренде не является основной деятельностью для организации;

расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком, с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 НК РФ;

расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг;

расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг;

расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте;

расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса Центрального банка Российской Федерации, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества);

судебные расходы и арбитражные сборы;

расходы по операциям с тарой, если эти расходы не относятся к материальным расходам;

расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за Нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным товарно-материальным ценностям, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде (в соответствии со статьей 250 НК РФ);

расходы на услуги банков;

расходы на проведение ежегодного собрания акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания;

расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок.

Если организация для целей начисления налога на прибыль применяет метод начисления, то она вправе создавать резервы по сомнительным долгам (статья 266 НК РФ), суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов.

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные

налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности:

в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;

суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;

расходы в виде недостачи материальных ценностей 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;

потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;

убытки по сделке уступки права требования (в соответствии со статьей 279 НК РФ).

5.3. Учет расчетов по налогу на прибыль

Порядок отражения в бухгалтерском учете расчетов по налогу на прибыль определяется Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 114н.

Применение Положения позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различия между налогом на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанным в бухгалтерском учете, и налогом на налогооблагаемую прибыль, сформированным в налоговом учете и отраженным в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Положение распространяется только на те виды хозяйственной деятельности, в результате которых организация становится налого-

плательщиком налога на прибыль. Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства (статус субъектов малого предпринимательства определяется в соответствии с Федеральным законом от 14.06.95 № 88-ФЗ).

В соответствии с Положением сумма налога на прибыль, определяемая как произведение бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, называется условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Для определения и отражения в учете различия между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью, сформированной в налоговом учете, применяются такие понятия, как постоянные и временные разницы.

Под постоянными разницами понимаются расходы (или доходы), учитываемые при формировании бухгалтерской прибыли (убытка) отчетного периода и не учитываемые при расчете налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают, например:

в результате превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения в пределах определенных норм;

при учете расходов, связанных с безвозмездной передачей имущества (товаров, работ, услуг), и не принимаемых для целей налогообложения.

Под временными разницами (вычитаемыми и налогооблагаемыми) понимаются доходы и расходы, учитываемые при формировании бухгалтерской прибыли (убытка) в одном отчетном периоде, а налоговой базы по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы возникают, когда расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом учете, либо доходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем в налоговом учете.

Вычитаемые временные разницы образуются, например:

при применении различных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета (если амортизационные отчисления для целей бухгалтерского учета превышают амортизационные отчисления в налоговом учете);

при переносе в налоговом учете убытков на будущее.

Налогооблагаемые временные разницы возникают, когда расходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем в налоговом учете, либо доходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом учете.

Налогооблагаемые временные разницы образуются, например:

при применении различных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета (если амортизационные отчисления в налоговом учете превышают амортизационные отчисления для целей бухгалтерского учета);

в результате признания выручки от продажи товаров (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения - по кассовому методу.

Текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированного на суммы:

постоянного налогового обязательства (увеличивает сумму налога на прибыль в текущем отчетном периоде, а в следующих отчетных периодах на сумму налога на прибыль не влияет), которое определяется как произведение постоянных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль;

отложенного налогового актива (уменьшает сумму налога на прибыль в следующих отчетных периодах, а в текущем - увеличивает), определяемого как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль;

отложенного налогового обязательства (увеличивает сумму налога на прибыль в следующих отчетных периодах, а в текущем -уменьшает), определяемого как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

К отложенным налоговым обязательствам относятся также суммы налога на прибыль, по которым имеются отсрочки или рассрочки по уплате.

Корректировка условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде производится по следующей схеме:

$$\begin{array}{rcccccc}
 & \text{Условный} & & \text{Постоян-} & & \text{Отло-} & & \text{Отложен-} & & \text{Текущий налог} \\
 & \text{расход} & & \text{ное нало-} & & \text{женный} & & \text{ное нало-} & & \text{на прибыль} \\
 + & \text{(условный} & + & \text{говое на-} & + & \text{налого-} & - & \text{говое на-} & = & \text{(текущий нало-} \\
 (-) & \text{доход) по} & & \text{говое обя-} & & \text{вый} & & \text{говое обя-} & & \text{говый убыток)} \\
 & \text{налогу на} & & \text{тельство} & & \text{актив} & & \text{тельство} & & \\
 & \text{прибыль} & & & & & & & & \\
 \end{array}$$

Определенный таким образом текущий налог на прибыль является налогом на прибыль для целей налогообложения и подлежит уплате в бюджет.

В бухгалтерском учете постоянные и временные (вычитаемые и налогооблагаемые) разницы отчетного периода отражаются обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла разница).

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается по дебету счета 99 "Прибыли и убытки", субсчет "Условные расходы по налогу на прибыль", в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". Если финансовый результат - убыток, то начисляется условный доход по налогу на прибыль и отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 99 "Прибыли и убытки", субсчет "Условные доходы по налогу на прибыль".

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на счете 99 "Прибыли и убытки", субсчет "Постоянное налоговое

обязательство", в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Начисление отложенного налогового актива отражается по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам". По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться (или полностью погашаться) отложенные налоговые активы, что в учете отражается обратной проводкой.

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет 99 "Прибыли и убытки" в сумме, на которую не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов, умноженной на ставку налога на прибыль.

Начисление отложенного налогового обязательства отражается по кредиту счета 77 "Отложенные налоговые обязательства" в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". Уменьшение (или полное погашение) в отчетном периоде отложенных налоговых обязательств (по мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц) отражается обратной проводкой.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается на счет 99 "Прибыли и убытки" в сумме, на которую не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов, умноженной на ставку налога на прибыль.

Корреспонденция счетов по учету расчетов по налогу на прибыль

	Операция	Первичные документы	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Начислен условный расход по налогу на прибыль	расчет	99/УР	68/Приб
2.	Начислен условный доход по налогу на прибыль	расчет	68/Приб	99/УД

3.	Начислено постоянное налоговое обязательство	расчет	99/ПНО	68/Приб
4.	Отложенные налоговые активы:			
	-возникновение отложенных налоговых активов	расчет	09	68/Приб
	-уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов	расчет	68/Приб	09
	-списание отложенных налоговых активов при выбытии объекта, по которому они были	расчет	99	09
5.	Отложенные налоговые обязательства:			
	-возникновение отложенных налоговых обязательств	расчет	68/Приб	77
	-уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств	расчет	77	68/Приб
	-списание отложенных налоговых обязательств при выбытии объекта, по которому они были	расчет	77	99

Пример 1.

Организация в течение года ведет учет постоянных и временных разниц:

1) организация применяет кассовый метод для целей налогового учета. Получены от поставщика и оплачены товары стоимостью 2360-00 руб. (включая НДС 18%). Товары отгружены покупателю по продажной стоимости 3540-00 руб. (включая НДС 18%), но оплата не получена. Возникает налогооблагаемая временная разница;

2) для целей бухгалтерского учета организация осуществляет начисление амортизации способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, а для целей налогового учета - линейным методом. В сентябре принят на учет объект основных средств стоимостью 15000-00 руб., срок полезного использования составляет 5 лет. При начислении амортизации (начиная с октября) возникают вычитаемые временные разницы;

3) представительские расходы по итогам года составили 500-00 руб., расходы на оплату труда - 5000-00 руб. Фактически произведенные представительские расходы превышают их нормируемую величину. Возникает постоянная разница.

По итогам года финансовый результат - прибыль 10000-00 руб. Начисляется условный расход по налогу на прибыль, отражаются постоянное налоговое обязательство, отложенный налоговый актив, отложенное налоговое обязательство. Уплачены платежи по текущему налогу на прибыль.

В следующем году получена частичная оплата товаров от покупателя - 1475-00 руб. (включая НДС 18%). Корректируется начисленное ранее отложенное налоговое обязательство, относящееся к этим товарам.

Ставка налога на прибыль - 24% (статья 284 НК РФ).

Учитываются постоянные и временные разницы:

(1) Для целей бухгалтерского учета прибыль от реализации = $(3540-00 - 540-00) - (2360-00 - 360-00) = 1000-00$ руб. В налоговом учете при применении кассового метода до получения оплаты прибыль от реализации не учитывается.

Налогооблагаемая временная разница = 1000-00 руб., отложенное налоговое обязательство = $24\% \times 1000-00 = 240-00$ руб.

(2) Начисление амортизации для целей бухгалтерского учета: годовая сумма амортизации по способу списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования за первый год эксплуатации = $15000-00 \times 5 / (1+2 + 3 + 4+ 5) = 5000-00$ руб.; амортизация за 3 месяца (октябрь, ноябрь, декабрь) = $3 \times 5000-00 / 12 = 1250-00$ руб.

Начисление амортизации для целей налогового учета: амортизация за 3 месяца = $3 \times (15000-00 / 5) / 12 = 750-00$ руб.

Вычитаемая временная разница за год (возникла в течение трех последних месяцев) = $1250-00 - 750-00 = 500-00$ руб., отложенный налоговый актив = $500-00 \times 24\% = 120-00$ руб.

(3) Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 процента от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период (статья 264 НК РФ).

Постоянная разница = $500-00 - (5000-00 \times 4\%) = 300-00$ руб., постоянное налоговое обязательство = $24\% \times 300-00 = 72-00$ руб.

По итогам года:

условный расход по налогу на прибыль = $24\% \times 10000-00 = 2400-00$ руб.;

текущий налог на прибыль (сальдо счета 68/Приб) = $2400-00 + 72-00 + 120-00 - 240-00 = 2352-00$ руб.

В следующем году: при получении оплаты в налоговом учете учитывается часть прибыли, соответствующая поступившему платежу. Доля платежа составляет = $(1475-00 - 225-00) / (3540-00 - 540-00) = 0,4167$. Уменьшение налогооблагаемой временной разницы = $1000-00 \times 0,4167 = 416-70$ руб., корректировка (уменьшение) отложенного налогового обязательства = $24\% \times 416-70 = 100-00$ руб.

Операция	Сумма	Дебет	Кредит	
По итогам года:				
а	Начислен условный расход по налогу на прибыль	2400-00	99/УР	68/Приб
	Начислено отложенное налоговое обязательство (1)	240-00	68/Приб	77
	Начислен отложенный налоговый актив (2)	120-00	09	68/Приб
	Начислено постоянное налоговое обязательство (3)	72-00	99/ПНО	68/Приб
б	Перечислены платежи по текущему налогу на	2352-00	68/Приб	51
в	Корректировка (уменьшение) отложенного налогового обязательства	100-00	77	68/Приб

Пример 2.

Организация отражает в учете следующие операции:

а) оплачено поставщику за 100 ед. товаров 3540-00 руб. (включая НДС 18 %). Оплаченные товары поступили на склад;

б) 70 ед. товаров были отгружены покупателю;

в) оплачено поставщику за 80 ед. товаров 3304-00 руб. (включая НДС 18 %). Оплаченные товары поступили на склад;

г) 90 ед. товаров были отгружены покупателю;

д) в конце года начислено отложенное налоговое обязательство.

В соответствии с учетной политикой:

товары учитываются по фактической себестоимости;

для целей бухгалтерского учета для оценки товаров применяется метод ФИФО;

для целей начисления налога на прибыль применяется метод оценки по средней себестоимости.

Ставка налога на прибыль - 24% (статья 284 НК РФ).

Операция	Сумма	Дебет	Кредит
а			
Оплачено поставщику	3540-00	60	51
Поступили оплаченные товары (100 ед. х 30-00)	3000-00	41	60
НДС по поступившим товарам	540-00	19-3	60
НДС списан на расчеты с бюджетом	540-00	68/НДС	19-3
б			
Товары отгружены покупателю (70 ед.), списывается себестоимость	2100-00	90-2	41

Стоимость отгруженных товаров в бухгалтерском учете (по методу ФИФО) = 70 x 30-00 руб. = 2100-00 руб.

в			
Оплачено поставщику	3304-00	60	51
Поступили оплаченные товары (80 ед. х 35-00)	2800-00	41	60
НДС по поступившим товарам.	504-00	19-3	60
НДС списан на расчеты с бюджетом	504-00	68/НДС	19-3
г			
Товары отгружены покупателю (90 ед.), списывается себестоимость	3000-00	90-2	41

Стоимость отгруженных товаров в бухгалтерском учете (по методу ФИФО) = 30 x 30-00 + 60 x 35-00 = 3000-00 руб.

Стоимость отгруженных товаров в налоговом учете (оцениваются по средней стоимости) = (70 + 90) x (3000-00 + 2800-00) / (100 + 80) = 5155-56 руб.

Возникает налогооблагаемая временная разница — 5155-56 -(3000-00 + 2100-00) = 55-56 руб.

В конце года:

д	Начислено отложенное налоговое обязательство (55-56 x 24%)	13-33	68/Приб	77
---	---	-------	---------	----

Пример 3.

Отражаются в учете операции по определению налога на прибыль:

а) по итогам первого года в результате корректировки условного дохода по налогу на прибыль получен текущий налоговый убыток 3600-00 руб.;

б) по итогам второго года финансовый результат – прибыль 21000-00 руб., начисляется условный расход по налогу на прибыль, для целей начисления налога на прибыль переносится часть убытка прошлых лет (первого года);

в) по итогам третьего года финансовый результат – прибыль 37500-00 руб., начисляется условный расход по налогу на прибыль, для целей начисления налога на прибыль переносится часть убытка прошлых лет (первого года).

Ставка налога на прибыль - 24% (статья 284 НК РФ).

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. При этом совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30 процентов налоговой базы (статья 283 НК РФ).

Операция	Сумма	Дебет	Кредит
----------	-------	-------	--------

Первый год:

Текущий налоговый убыток (дебетовое сальдо счета 68/Приб) = 3600-00 руб.

а	Отражен текущий убыток в качестве налогового актива	3600-00	09	68/Приб
---	---	---------	----	---------

Второй год:

б	Отражен налогу на 24%) условный прибыль расход по (21000-00 х	5040-00	99/УР	68/Приб
---	--	---------	-------	---------

При переносе убытков на будущее можно вычесть из суммы текущего налога на прибыль не более $5040-00 \times 30\% = 1512-00$ руб.

	Операции по переносу убытка на будущее: списывается часть отложенного налогового актива	1512-00	68/Приб	09
--	--	---------	---------	----

Текущий налог на прибыль = $5040-00 - 1512-00 = 4778-00$ руб.
Отложенный налоговый актив на конец года = $3600-00 - 1512-00 = 2088-00$ руб.

	Уплачен текущий налог на прибыль	4778-00	68/Приб	51
--	----------------------------------	---------	---------	----

Третий год:

в	Отражен условный расход по налогу на прибыль (37500-00 х 24%)	9000-00	99/УР	68/Приб
---	--	---------	-------	---------

При переносе убытков на будущее можно вычесть из суммы текущего налога на прибыль не более $9000-00 \times 30\% = 2700-00$ руб., отложенный налоговый актив в сумме 2088-00 руб. списывается полностью.

	Операции по переносу убытка на будущее: списывается оставшаяся часть отложенного налогового актива	2088-00	68/Приб	09
--	--	---------	---------	----

Текущий налог на прибыль = 9000-00 - 2088-00 = 6912-00 руб.

	Уплачен текущий налог на прибыль	6912-00	68/Приб	51
--	----------------------------------	---------	---------	----

5.4. Учет конечного финансового результата

Балансовая прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей баланса.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов: операционных, внереализационных, чрезвычайных.

Конечный финансовый результат Деятельности организации в отчетном году формируется на счете 99 "Прибыли и убытки". По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 "Прибыли и убытки" в течение отчетного года отражаются: прибыль или убыток от обычных видов деятельности - в корреспонденции со счетом 90 "Продажи";

сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц - в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы";

потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т.п.) - в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.;

суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств, а также суммы причитающихся налоговых

санкций - в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается (реформация баланса). При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Корреспонденция счетов по учету финансовых результатов

Операция		Первичные	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Финансовый результат от продаж (списание сальдо счета 90, ежемесячно):			
	-прибыль (списание кредитового сальдо)	расчет	90-9	99
	-убыток (списание дебетового сальдо)	расчет	99	90-9
2.	Финансовый результат по прочим доходам и расходам (списание сальдо счета 91, ежемесячно):			
	-прибыль (списание кредитового сальдо)	расчет	91-9	99
	-убыток (списание дебетового сальдо)	расчет	⁵ 99	91-9
3.	Чрезвычайные доходы	расчет	76-1, 10, 50 и	99
4.	Чрезвычайные расходы	расчет	99	94, 10, 41 и др.
5.	Начислен условный расход по налогу на прибыль	расчет	99/УР	68/Приб
6.	Начислен условный доход по налогу на прибыль	расчет	68/Приб	99/УД
7.	Начислено постоянное налоговое обязательство	расчет	99/ПНО	68/Приб
8.	Начислены налоговые санкции	акт проверки и	99	68
9.	Реформация баланса (списание сальдо счета 99, заключительные проводки декабря):			
	-чистая прибыль (кредитовое сальдо)	расчет	99	84
	-чистый убыток (дебетовое сальдо)	расчет	84	99

Пример 1.

По итогам года финансовый результат по продажам - прибыль 5000-00 руб. (выручка 17700-00 руб., себестоимость товаров 10000-00 руб., НДС 2700-00 руб.), по прочим доходам и расходам - прибыль 7000-00 руб. (доходы 11000-00 руб., расходы 4000-00 руб.).

Отражаются в конце года операции:

а) закрываются субсчета счетов 90, 91;

б) определен условный расход по налогу на прибыль;

в) отражаются постоянное налоговое обязательство 100-00 руб., отложенное налоговое обязательство 200-00 руб., отложенный налоговый актив 150-00 руб.;

г) уплачен налог на прибыль;

д) реформирован баланс.

На конец года:

сальдо субсчетов счета 90 "Продажи": 90-1 (кредитовое) - 17700-00 руб.; 90-2 (дебетовое) - 10000-00 руб.; 90-3 (дебетовое) - 2700-00 руб.; 90-9 (дебетовое) - 5000-00 руб.;

сальдо субсчетов счета 91 "Прочие доходы и расходы": 91-1 (кредитовое) - 11000-00 руб.; 91-2 (дебетовое) - 4000-00 руб.; 91-9 (дебетовое) - 7000-00 руб.;

сальдо счета 99 "Прибыли и убытки" (кредитовое) - 12000-00 руб.

Операции в конце года:

Операция		Сумма	Дебет	Кредит
а	Закрываются субсчета счета 90	17700-00	90-1	90-9
		10000-00	90-9	90-2
		2700-00	90-9	90-3
	Закрываются субсчета счета 91	11000-00	91-1	91-9
4000-00		91-9	91-2	

Рассчитываются:

условный расход по налогу на прибыль = 12000-00 x 24% = 2880-00 руб.;

б	Начислен условный расход по налогу на прибыль	2880-00	99/УР	68/Приб
в	Начислено постоянное налоговое обязательство	100-00	99/ПНО	68/Приб
	Начислен отложенный налоговый актив	150-00	09	68/Приб
	Начислено отложенное налоговое обязательство	200-00	68/Приб	77
г	Перечислены платежи по налогу на прибыль в бюджет	2930-00	68/Приб	51

д	Реформация баланса: списывается нераспределенная прибыль - сальдо счета 99 (12000-00 - 2880-00 - 100-00)	9020-00	99	84
---	--	---------	----	----

текущий налог на прибыль (сальдо счета 68/Приб) = 2880-00 + 100-00 + 150-00 - 200-00 = 2930-00 руб.

5.5. Учет собственного капитала

В составе собственного капитала организации учитываются уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы.

Под уставным (складочным) капиталом, зарегистрированным в учредительных документах, понимается совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости, паевых взносов) учредителей организации. Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательством Российской Федерации и учредительными документами.

Учет уставного капитала ведется на счете 80 "Уставный капитал". После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями". Поступление вкладов учредителей отражается по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и других ценностей.

Сальдо по счету 80 "Уставный капитал" должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 "Уставный капитал" производятся лишь в случаях увеличения или уменьшения уставного капитала, осуществляемых в установленном порядке, и только после внесения соответствующих

изменений в учредительные документы.

Созданный в соответствии с законодательством резервный капитал для покрытия убытков организации, а также выплат доходов (дивидендов) участникам при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года для этих целей, учитывается на счете 82 "Резервный капитал".

Отчисления в резервный капитал из прибыли отражаются по кредиту счета 82 "Резервный капитал" в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Использование средств резервного капитала учитывается по дебету счета 82 в корреспонденции со счетами:

84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" - в части сумм резервного фонда, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год;

66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" или 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" - в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества.

Сумма дооценки внеоборотных активов организации, проводимой в установленном порядке, сумма разницы между продажной и

номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества, и другие аналогичные суммы учитываются как добавочный капитал на счете 83 "Добавочный капитал".

Учет сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации ведется на счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки". Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 в корреспонденции со счетом 99.

Направление части нераспределенной прибыли на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 и кредиту счетов 75 "Расчеты с учредителями" и 70 "Расчеты с. персоналом по оплате труда".

Списание с бухгалтерского баланса непокрытого убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетами: 80 "Уставный капитал" - при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации; 82 "Резервный капитал" -при направлении на погашение убытка средств резервного капитала; 75 "Расчеты с учредителями" - при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.

Средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, отражаются с использованием счета 86 "Целевое финансирование".

Корреспонденция счетов по учету собственного капитала

Операция		Первичные	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Учет уставного капитала				
1.	Отражение суммы взносов учредителей в уставный капитал при создании организации	Учреди-тельные документы	75-1	80
2.	Часть прибыли направлена на увеличение уставного капитала	протокол собрания учредителей,	84	80
3.	Добавочный капитал направлен на увеличение уставного капитала	протокол собрания	83	80
Учет резервного капитала				
4.	Распределена прибыль в резервный капитал	учредит, документы, протокол	84	82
5.	Покрытие убытка за счет резервного капитала	протокол собрания учредит.	82	84
6.	Погашение облигаций акционерного общества	протокол собрания акцион.	82	66/ЦБ, 67/ЦБ
Учет добавочного капитала				

7.	Прирост стоимости внеоборотных активов (основных средств) при переоценке	материалы переоценки	01	83
8.	Сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе	расчет	75-1	83
9.	Погашение сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам переоценки	материалы переоценки	83	01
10.	Увеличен уставный капитал	учредит,	83	80
11.	Распределение добавочного капитала между	протокол	83	75-2
Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)				
12.	Реформация баланса (заключительные обороты декабря):			
	- списана чистая прибыль	расчет	99	84
	- списан чистый убыток	расчет	84	99
13.	Использование чистой прибыли:			
	- на выплату доходов учредителям	протокол собрания	84	70, 75-2
	- на увеличение уставного капитала	учредит,	84	80
	- на выплату премий работникам	приказ, расчетная ведомость	84	70
	- на увеличение резервного капитала	учредит,	84	82
14.	Покрытие чистого убытка за счет:	Протокол		
	- резервного капитала	собрания	82	84
	- добавочного капитала		83	84
	- целевых взносов учредителей	учредителей	75-1	84
15.	Доведение уставного капитала до величины чистых активов организации	Расчет	0	4

Пример 1.

Создана организация с уставным капиталом 10000-00 руб.

а) взносы в уставный капитал вносятся в виде основных средств 2000-00 руб., наличными через кассу 3000-00 руб., перечислением с расчетного счета одного из учредителей 5000-00 руб.;

Операция		Сумма	Дебет	Кредит
а	Создана организация	10000-00	75-1	80
	Внесены основные средства в качестве взноса в уставный капитал	2000-00	08-4	75-1
	Введены в эксплуатацию	2000-00	01	08-4
	Внесены наличные в качестве взноса в уставный капитал	3000-00	50	75-1
	Перечислено на расчетный счет	5000-00	51	75-1
б	Прирост стоимости основных средств	1100-00	01	83

в	Реформация баланса	600-00	84	99
	Погашение убытка	600-00	82	84

б) в результате проведения переоценки стоимость основных средств возросла на 1100-00 руб.;

в) по результатам года получен убыток 600-00 руб., погашается за счет резервного капитала.

Холоденко Евгения Михайловна
Ростовцев Алексей Владимирович
Бухгалтерский учет в торговле
производственное издание



Подписано в печать 30.03.2004.

Бумага газетная. Формат 60/88x16. Гарнитура Букварная.

Печать офсетная. Усл. п. л. 10. Тираж 3000 экз. Заказ №SS4.

ООО "Издательство "Экономикс Пресс"

127486, Москва, Бескудниковский б-р, д. 57, кор.1

Отпечатано в Подольской типографии ЧПК.

142110 г. Подольск, Московской области, ул. Кирова, 25