

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ
по учету и оформлению операций приема, хранения
и отпуска товаров в организациях торговли

1. Общие положения

1.1. Настоящие рекомендации устанавливают правила документального оформления приема, хранения, отпуска товаров и отражения товарных операций в бухгалтерском учете и отчетности. Рекомендации являются элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей в Российской Федерации.

1.2. Настоящие рекомендации разработаны в соответствии с Гражданским кодексом РФ, принятым Государственной Думой 22 декабря 1995 года, Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ от 28.12.94 N 170, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина СССР от 01.11.91 N 56 (с изменениями и дополнениями, внесенными [приказом Минфина Российской Федерации от 28.12.94 N 173](#)), приказом Минфина РФ от 28.08.96 N 81 ГО в порядке отмены в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с введением в действие первой части Гражданского кодекса РФ, Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия", утвержденным приказом Минфина РФ от 26.07.94 N 100, проектом Положения по бухгалтерскому учету "Учет товарно-материальных ценностей" (ПБУ-96).

1.3. Материальная ответственность за товарно-материальные ценности формируется в соответствии с КЗОТ РФ, [подтвержденным Советом Министров СССР от 10.02.48 N 248](#) "О языковых учебках, изготовленных лицами, выписанными в милицию и народное правопольственных и промышленных товаров" (в редакции от 29.11.83), [Указом Президиума Верховного Совета СССР от 13.07.76 N 4091](#) "К КЗОТ, утвердившим положение о материальной ответственности рабочих и служащих за ущерб, причиняемый предприятию, учреждению, организации", приказом Минторга СССР от 28.06.83 N 140 "Указание о порядке работы в системе Министерства торговли СССР по возмещению ущерба от хищений, растрат, недостач и потерь товарно-материальных ценностей, ответственности руководителей и должностных лиц предприятий и организаций государственной торговли за состояние этой работы и координацию ее правоохранительными органами". Материально ответственные лица осуществляют приемку, хранение и отпуск товарно-материальных ценностей. Они несут полную материальную ответственность за верные или ценности на основании заключенных договоров о полной материальной ответственности.

1.4. Поступление, перемещение и отпуск товарно-материальных ценностей оформляется первичными документами в количественном и стоимостном выражении. Формы первичных учетных документов определяются и устанавливаются организацией в составе применяемой ею системы учетной документации для регистрации хозяйственных операций (в соответствии с Азбуком форм первичной учетной документации в торговле и общественном питании, утвержденный приказом Минторга РСФСР от 28.11.88 N 229).

1.5. Первичные документы должны оформляться в соответствии с требованиями Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, утвержденного [приказом Минфина РФ от 28.12.94 N 170](#), и содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа (форма); код формы; дату составления; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование должностной лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки, а также печать и штамп организации. В необходимых случаях в первичные документы могут быть вложены дополнительные реквизиты. Ответственность за своевременность и правильность оформления документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

1.6. В качестве регистров бухгалтерского учета могут применяться журналы ордера, применяемые в торговле (письмо Минторга РСФСР от 18.12.87 N 02)*1.6)

1.7. В условиях применения вычислительных машин учетными регистрами служат соответствующие видео- и машинограммы.

1.8. Первичные документы по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли при завершении работы хранятся три года в соответствии с Перечнем типовых документов, образующихся в деятельности Госкомитетов, министерств, ведомств и других учреждений, организаций, предприятий, с указанием сроков хранения, утвержденным Главным архивным управлением СССР от 15.08.88. В случаях возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел первичные документы сохраняются до вынесения окончательного решения.*1.8)

2. Документальное оформление товарных операций и отчетность материально ответственных лиц о наличии и движении товаров

2.1. Документальное оформление поступления товаров

2.1.1. Порядок и сроки приема товаров по количеству, качеству и комплектности и его документального оформления регулируются действующими техническими условиями, условиями поставки, договорами купля-продажа и инструкциями о порядке приема товаров народного потребления по количеству, качеству и комплектности.*2.1.1)

2.1.2. Движение товара от поставщика к потребителю оформляется товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов (накладной, товарно-транспортной накладной, железнодорожной накладной, счетом или счет-фактурой). Накладная в торговой организации может выступать как приходный, так и расходный товарный документ, должна выписываться материально ответственным лицом при оформлении отпуску товаров со склада, при приеме товаров в торговой организации. В накладной указывается номер и дата выписки; наименование поставщика и покупателя; наименование и краткое описание товара, его количество (в единицах), цена и общая сумма (с учетом налога на добавленную стоимость) отпущенного товара. Накладная подписывается материально ответственными лицами, сдавшими и принявшими товар, и заверяется круглыми печатями организаций поставщика и покупателя. Количество оформленных экземпляров в накладной зависит от условий получения товара покупателем, вида организации поставщика, места передачи товара и т.д. (код по ОКУД 0903016), *2.1.2)

Товарно-транспортную накладную выписывают 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 (коды по ОКУД 0903801, 0903802, 0903803, 0903804).

При доставке товаров железнодорожным транспортом в качестве сопроводительного документа выступает железнодорожная накладная. К железнодорожной накладной могут быть приложены спецификации и упаковочные листы, о чем делается отметка в накладной.

Если товар отправлен по железной дороге в контейнерах, то должна оформляться "Накладная на перевозку груза в универсальном контейнере".

Счет-фактура выписывается в тех случаях, когда перечень отгруженных товаров велик. Счет-фактура является для розничной торговой организации приходным товарным документом и выступает основанием для оплаты поступившего товара (типовая форма N 141).

Для оплаты поступающих товаров может быть использован счет, содержание которого аналогично счету-фактуре. Счет выписывается поставщиком на поставляемую партию товара и является основанием для оплаты товара (типовая форма N 868).

2.1.3. Оприходование поступивших товаров оформляется путем наложения штампа на сопроводительный документ: товарно-транспортной накладной, счете-фактуре, счете и других документах, удостоверяющих количество или качество поступивших товаров.

2.1.4. Если товары получает материально ответственное лицо вне склада покупателя, то необходимым документом является доверенность, которая подтверждает право материально ответственного лица на получение товара. Порядок оформления доверенностей и получения их на товары установлен "Инструкцией о порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуску их по доверенности", утвержденной Минфином СССР от 14.01.87 N 17.*2.1.4)

2.1.5. Порядок приема товаров и ее документальное оформление зависит от места приема, характера приемки (по количеству, качеству, комплектности), от степени соответствия договора поставки сопроводительным документам (наличие или отсутствие) и т.д.

Приема товаров по количеству в торговой организации предусматривает проверку соответствия фактического наличия товара данным, содержащимся в транспортных, сопроводительных и/или расчетных документах, в соответствии с "Инструкцией о порядке приема продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по количеству", утвержденной постановлением Госарбитража при Совете Министров СССР от 15.06.69 N 116 и Гражданским кодексом РФ, а при приеме их по качеству и комплектности - требованиям к качеству товаров, предусмотренным в договоре.

Приема товара на складе поставщика осуществляется материально ответственным лицом по доверенности. Если товар находится в ненерушенной 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.

Если количество и качество товара соответствует указанному в товаросопроводительных документах, то на сопроводительные документы (накладная, счет-фактура, товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная и другие документы, удостоверяющие количество или качество поступивших товаров) накладывается штамп организации, что подтверждает соответствие принятых товаров данным, указанным в сопроводительных документах. Материально ответственное лицо, осуществляющее приемку товара, ставит свою подпись на товаросопроводительных документах и заверяет ее круглой печатью торговой организации.

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

2.1.7. В случае несоответствия фактического наличия товаров или отклонения по качеству, установленному в договоре, или данным, указанным в сопроводительных документах, должен составляться акт (код по ОКУД 0903001), который является юридическим основанием для предъявления претензий поставщику. В сопроводительном документе следует сделать отметку об актировании. Акт составляется комиссией, в состав которой должны входить материально ответственные лица торговой организации, представитель поставщика (возможно составление акта в одностороннем порядке при согласии поставщика или его отсутствия).

2.1.8. При закупке товара или его приеме руководителем торговых организаций необходимо следить за наличием сертификата соответствия на закупляемый товар.

2.1.9. Возврат товара поставщику при обнаружении брака в процессе реализации товара, при несоответствии товара стандарту или согласованному образцу по качеству, неполноте товаров осуществляется путем оформления расходной накладной. Условия возврата товара поставщику могут быть различны и оговариваются в договоре поставки.

2.1.10. Условия приема импортных товаров по количеству и качеству устанавливаются в договорах с иностранными поставщиками. Если порядок и сроки приема товаров не были специально оговорены в договоре, то необходимо руководствоваться [Инструкцией о порядке и сроках приема импортных товаров по количеству и качеству, составление и направление рекламационных актов - утверждена Минторгом СССР 15.10.90](#).

Принема товаров, поступивших в ненадлежащей таре от иностранного поставщика, осуществляется в обычном порядке, как и приема товаров от отечественного поставщика. Если установлено несоответствие количества или качества товара договору, составляется рекламационный акт. Акт должен составляться в присутствии материально ответственного лица, покупателя, представителя иностранного поставщика (при согласии поставщика возможно составление акта при его отсутствии) и экспертов Торгово-промышленной палаты. Если невозможно присутствие представителей торгово-промышленной палаты, то товар принимается с участием представителей других незаинтересованных организаций. Рекламационный акт (код по ОКУД 0903002) составляется отдельно по каждому иностранному поставщику на каждую партию товара, поступающую по одному транспортному документу. Порядок и сроки составления рекламационных актов рассматриваются в [Инструкции о порядке и сроках приема импортных товаров по количеству и качеству, составление и направление рекламационных актов - утверждена Минторгом СССР 15.10.90](#).

2.1.11. Учет первичных документов по приходу товаров материально ответственным лицам рекомендуется вести в "Журнале поступления товаров", который должен содержать название приходного документа, его дату и номер, краткую характеристику документа, дату регистрации документа, сведения о поступивших товарах.

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

2.1.13. Поступающие товары принимаются в день окончания их приемки по фактическому количеству и сумме.

2.1.14. Порядок приема товаров народного потребления, доставляемых в таре - оборудовании, регулируется Инструкцией "Об особенностях приема товаров народного потребления, доставляемых в таре - оборудовании", утвержденной Минторгом СССР, Центросоюзом СССР и Государственным арбитражем при Совете Министров СССР 29.06.82 N 072-75 (письмо Минторга РСФСР от 11.06.82 N 0205).

2.1.15. Документальное оформление и учет изделий из драгоценных металлов и драгоценных камней, а также товаров в комиссионных магазинах регулируется соответственно постановлениями [Правительства РФ от 26.09.94 N 1089 "Об утверждении Правил сделки у населения драгоценных металлов, драгоценных камней и изделий из них"](#), [Приложением к Правилам работы пунктов по купле-продаже драгоценных металлов, камней и изделий из них у населения, утвержденным приказом Минторга СССР от 14.11.72 N 212 "Инструкция о порядке оформления операций по купле-продаже и об организации бухгалтерского учета и отчетности в пунктах по купле-продаже драгоценных металлов, камней и изделий из них у населения" и постановлениями \[Правительства РФ от 26.09.94 N 1090 "Об утверждении Правил комиссионной торговли непромышленными товарами"\]\(#\), \[приказом Комитета РФ по торговле от 07.12.94 N 99 "Инструкция о порядке оформления комиссионных операций и ведения бухгалтерского учета в комиссионной торговле непромышленными товарами"\]\(#\).](#)

2.2. Документальное оформление реализации и отпуска товаров

2.2.1. Оформление и учет реализации товаров в торговой организации зависит от способа расчета за приобретаемый товар между покупателем и продавцом. Товары в организациях торговли реализуются как за наличный расчет, так и по безналичному расчету. Безналичные расчеты регулируются "Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации" от 01.07.92. При оптовых поставках возможны как поступления наличных денег в кассу (до предельной суммы по одному платежу, ограниченной в установленном порядке), так и перечислением средств безналичным путем на расчетный счет (2.2.1).

Стороны, заключившие договор, вправе избрать и установить в договоре любую из форм расчетов.

2.2.2. В розничных организациях денежные расчеты с населением ведутся с применением контрольно-кассовых машин в соответствии с Законом РФ от 18.06.93 N 2515-1 "О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением", [постановлением Совета Министров Правительства РФ от 30.07.93 N 745 "Об утверждении Положения по применению контрольно - кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением и Перечня отдельных категорий предприятий \(в том числе физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в случае осуществления ими торговых операций или оказания услуг\), организаций и учреждений, которые в силу специфики своей деятельности либо особенностей местонахождения могут осуществлять денежные расчеты с населением без применения контрольно-кассовых машин" \(с изменениями и дополнениями\)](#) (2.2.2).

Формы документов для учета наличных денег без применения контрольно-кассовых машин определены в [инструктивном письме Госналоговой службы РФ от 27.08.95 N ЮУ-4/1628 "О формах документов строгой отчетности для учета наличных денежных средств без применения контрольно-кассовых машин"](#) и в [письме Государственной налоговой службы РФ от 23.05.94 N НК-4-14/178 "О применении контрольно-кассовых машин в мелкооптовой торговле"](#).

2.2.3. Сумма розничного товарооборота определяется по сумме выручки за реализованные товары. Выручка рассчитывается как разность между показателями сумми контрольно-кассовых машин на конец и начало дня по каждому структурному подразделению.

Если кассы, ларьки и т.д. принадлежат розничной торговой организации, то материально ответственным лицам, работающим в них, выдается в одном экземпляре "Товарная книга работников мелкооптовой сети" по форме N 1-РТ (код по ОКУД 0903040). Отпуск товаров оформляется расходной накладной. Данные об отпуске товаров и получении выручки отражаются в книге по совершению операций на основании приходно-расходных документов с выведением каждый раз нового остатка товаров. Записи в книге производятся ответственными лицами, отпускающими товар или принимающими выручку.

2.2.4. Если товары отпускаются на день (смену) работы материально ответственным лицам, то отпуск оформляется расходно-приходной накладной по форме N 16-ОН (код по ОКУД 0903017).

В объеме розничного товарооборота включается сумма выручки сданная материально ответственным лицом по окончании рабочего дня в кассу организации. Прием наличных денег оформляется приходным кассовым орденом. Номер, дата приходного ордера и сумма, на которую продан товар, указывается в расходно-приходной накладной. Количество и сумма нерезализованных за день товаров указывается в соответствующих графах расходно-приходной накладной. Затем суммы выручки, полученные кассой, сверяются с суммой проданных товаров. Полный отчет материально ответственного лица за полученное количество товаров обязательен.

Реализация товаров мелким оптом осуществляется на основании письменного требования на отпуск товара от покупателя, счета на оплату товара, а отпуск товаров осуществляется после оплаты счетов и оформляется расходной накладной, в которой делается отметка об оплате и получении товара и ставится круглая печать организации.

Руководителем и главным бухгалтером организаций по мелкооптовой торговле предоставляется право устанавливать стоимостной, количественно-стоимостной или оперативно-бухгалтерский методы учета товаров, исходя из конкретных условий их работы (объемы товарооборота, товарных запасов, ассортимента реализуемых товаров и т.п.) и при условии обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей.

2.2.5. Порядок продажи товаров в кредит определен "Правилами продажи гражданам товаров длительного пользования в кредит", утвержденными [постановлением Совета Министров Правительства РФ от 09.03.93 N 895](#). При покупке товаров в кредит заключается получение-обязательство в двух экземплярах по типовой форме (код по ОКУД 0903150). Первый экземпляр получения-обязательства передается покупателем организации, где работает (учится) покупатель, а тем, кто посылает кредит денег (названием или безналичными взносами) выдается на руки. Второй экземпляр получения-обязательства остается в торговой организации и регистрируется в "Ведомости - описи получения-обязательства" (код по ОКУД 0903150).

Расчеты за товары, проданные в кредит, ведутся наличными денежными средствами через контрольно-кассовые машины или оформлением приходного ордера (квитанции) либо в порядке безналичных расчетов через банковские учреждения, либо с помощью кредитных карт.

При осуществлении расчетов по кредитным картам покупатель предварительно заключает договор на обслуживание с кредитной фирмой и получает от нее пластиковую карту, которую использует при покупках (2.2.5.3)

Эмитенты кредитных карт (компании и банки) заключают с торговыми организациями договор о продаже товаров владельцами кредитных карт. В договоре указываются порядок авторизации карт, обеспечение магазина необходимыми техническими средствами, условия расчетов за товары и др. К договору прилагается инструкция о порядке обслуживания владельцев кредитных карт.

Авторизация карт, предъявленных в оплату товаров, заключается в проверке наличия обеспечения средств под карту (по телефону, компьютерным сетям и т.д.).

Продажа товаров оформляется выпиской товарных чеков (слипов), которые прокатываются на специальных машинах. В слипе указывают: имя держателя карты, название фирмы, в которой он работает, номер карты, дату совершения покупки, израсходованную сумму, тип платежной системы (VISA, Mastercard и др.), адрес магазина, гостиный и т.п.

Слип заполняется в трех экземплярах под копию: первый экземпляр вручается покупателю, второй отдается инкассатору, третий передается в бухгалтерию при кассовом отчете. Покупатель расписывается в слипе, подлинность его подписи проверяется работником магазина.

Сроки инкассации слипов устанавливаются в зависимости от их количества и общей суммы. Перед приходом инкассатора составляется реестр слипов с указанием их числа и суммы. Реестр заполняется в двух экземплярах, первый передается со слипом инкассатору, второй с распиской инкассатора остается в торговой организации.

Реестры со слипами сдаются в банк, который зачисляет на счет торговой организации причитающиеся ему денежные средства за проданные товары.

В документах на зачисление денег указываются даты реестров слипов и суммы денежных средств.

Учет товаров, проданных в кредит, ведется по Описи поручений обязательств.

2.2.6. Внутренне перемещение товаров между структурными подразделениями организации, где работают разные материально-ответственные лица (бригады), а также перемещение товаров из одного структурного подразделения в другое проводится на основании письменного или устного распоряжения руководителя организации (о чем обязательно необходимо сделать отметку в документах) и оформляется накладной в установленном порядке. Подпись материально ответственного лица, отпущенного товара, заверяется круглой печатью торговой организации. На накладную обязательно накладывается штамп организации, что подтверждает соответствие отпущенных товаров данным, указанным в накладной.

Внутреннее перемещение товаров учитывается отдельной строкой в товарном отчете.

2.2.7. Материально ответственным лицам в структурных подразделениях организации рекомендуется вести "Журнал учета поступления товаров", "Журнал учета отпусков товаров", в которых должны быть указаны номер п/д, дата поступления (или отпуска), наименование товара, количество единиц, и сумма поступления (или отпуска), фамилия, инициалы и подпись лица, принявшего (выдавшего) товар.

2.2.8. Материально ответственные лица должны составлять отчетность о наличии и движении товаров в сроки от 1 до 10 дней, установленные руководителем и главным бухгалтером торговой организации в зависимости от условий работы.

2.2.9. Первичные приходные и расходные документы являются основанием для составления товарного отчета (код по ОКУД 0803025). В ведомой части товарного отчета указываются наименование организации, торговой единицы и структурного подразделения, фамилия и инициалы материально ответственного лица, лимит остатка товаров, номер отчета, период, за который составляется товарный отчет.

В приходной части товарного отчета отражаются в стоимостном выражении остатки товаров на дату составления предыдущего товарного отчета и поступления товаров и тары по сопроводительным документам.

Каждый приходный документ (источник поступления товаров, номер и дата документа, сумма поступивших товаров) записываются отдельно, рассчитывают общую сумму оприходованных товаров за отчетный период и итог периода с остатком на начало периода.

В расходной части товарного отчета подсчитывают общую сумму расхода товаров за отчетный период.

Каждый расходный документ отражается отдельной строкой (продажа товаров малым оптом, возврат недоброкачественных товаров, переброяка товаров).

Основой товарного отчета является подтверждение товарного остатка.

2.2.10. Товарные отчеты составляются материально ответственными лицами в двух экземплярах. Первый экземпляр отчета вместе со всеми оправдательными документами, подтверждающими поступление или выбытие товаров, представляется в бухгалтерию организации, а второй с распиской бухгалтера о приеме отчета остается у материально ответственного лица.

2.2.11. Все приходные и расходные документы, на основании которых составляются товарные отчеты, следует располагать в хронологическом порядке.

Нумерация товарных отчетов должна быть последовательной с начала и до конца года с первого номера.

Товарные отчеты материально ответственных лиц, приступивших к работе не с начала года, нумеруются с начала их работы.

2.2.12. В тексте и цифровых данных товарных отчетов неоговоренные исправления и их подчистка не допускаются. Допущенные ошибки в товарных отчетах исправляются таким образом: одной чертой зачеркивается неправильная запись, и надписывается правильный текст или цифровые данные.

Исправление ошибки в товарном отчете должно быть оговорено надписью "исправлено" и подтверждено подписью ответственного лица и бухгалтера с указанием даты исправления.

2.2.13. Если в торговой организации дата проведения инвентаризации не совпала с установленным периодом отчетности, то составляются два отчета: один - с начала установленного периода до начала инвентаризации, второй - от даты окончания инвентаризации до установленного срока представления товарного отчета.

Например, установленный период отчетности - с 1 по 10 число месяца. Инвентаризация проведена 7 числа. Следует составить два товарных отчета - с 1 по 7 число и с 8 по 10 число.

В товарном отчете, составленном после инвентаризации, остатки товаров и тары записываются из "Инвентаризационной описи товаров, материалов, тары и денежных средств в торговле" т.м.ф. № инв. - 13 (код по ОКУД 0309012).

2.2.14. Товарные отчеты в оптовых организациях могут содержать сведения об остатках, приходе и расходе товаров не только в стоимостном, но и количественном выражении, а также остатки, приход и расход могут указываться не только в целом, но и по каждому наименованию товаров.

2.2.15. Если материальная ответственность за материальные и денежные ценности объединена в одном лице или бригаде, то рекомендуется составление товарно-кассового отчета. В приходной части товарно-кассового отчета указывается остаток товаров на начало отчетного периода и поступление товаров по датам в хронологическом порядке. При этом указывается наименование поставщика, номер и дата сопроводительного документа, сумма поступившего товара по каждому поставщику. В расходной части товарно-кассового отчета отражается сумма выручки по кассе за каждый день отчетного периода в целом по предприятию в хронологическом порядке и суммируется расход (сумма выручки) по организации. Затем рассчитывается остаток товаров на дату составления товарно-кассового отчета.

2.2.16. При учете товаров по покупным ценам, при ведении сортового, партионного учета товаров рекомендуется вместо товарного отчета составлять сопроводительные реестры (код по ОКУД 0803014). В реестре необходимо указать только наименования приходных и расходных документов, их число (отдельно по каждой строке) и номера. Реестры составляются в двух экземплярах, первый вместе с оправдательными документами передается в бухгалтерию, а второй остается у материально ответственного лица.

2.2.17. Учет товаров в организациях торговли организуется:

- в бухгалтерии - по материально-ответственным лицам (бригадам) в стоимостном выражении;
- на складах - по наименованиям, сортам, количеству и цене товара в товарных книгах, товарных карточках.

Запись 2а делается на покупную стоимость фактически поступивших товаров, которая определяется как разность между стоимостью товаров, показанной в сопроводительном товарном документе поставщика, и недостаем товаров, выявленной при их приеме. Запись 2б составляется на сумму торговой надбавки, рассчитанной по ее проценту от стоимости фактически поступивших товаров. Запись 2в делается только в том случае, если товары учитываются по продажным ценам.

Запись 4 возникает тогда, когда условиями франковки предусматривается оплата определенной части транспортных расходов за счет покупателя, но предельная их сумма превышает поставщик. В этом случае сумму вышеуказанных расходов поставщик включает в счет на оплату товаров, а покупатель списывает их на издержки обращения.

Запись 5а делается, если деньги поставщику еще не перечислены, но условиями договора отказ покупателя от оплаты недостающих (испорченных) товаров не предусмотрен, а также если деньги уже перечислены (на основании соответствующего акта и претензионного письма).

Запись 5б не делается, если деньги за товар поставщику не перечислены. Покупатель при оплате товаров уменьшает сумму платежа на стоимость этих товаров.

4. Учет реализации товаров

4.1. Общие положения

4.1.1. Реализация товаров регулируется договорами розничной купли-продажи, поставки и комисси в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, принятым Государственной Думой 22.12.95.

Объем реализации (товарооборот) является важнейшим показателем хозяйственной деятельности торговых организаций.

Оттоком товарооборотом является продажа товаров одной организацией другой организации для последующей перепродажи или потребления.

Продажа по безналичному расчету непродовольственных товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям для собственных нужд включается в оттовый товарооборот.

Под розничным товарооборотом понимается продажа потребительских товаров населению за наличный расчет независимо от каналов их реализации, а именно:

- юридическими лицами, осуществляющими розничную торговлю и общественное питание, для которых торговая деятельность является основной;

- юридическими лицами, осуществляющими торговлю, но для которых торговая деятельность не является основной;

- физическими лицами, осуществляющими продажу товаров на вещевых, смешанных и продовольственных рынках.

В состав розничного товарооборота включаются также продажа продовольственных товаров отдельным юридическим лицам (специального назначения: больницам, детским учреждениям, домам инвалидов, престарелых и т.п.) по безналичному расчету из розничной торговой сети, неперсонифицированных баз, сети общественного питания для организации питания, обслуживаемых ими континентов населения, а также продажа товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям за наличный расчет (Инструкция по порядку розничного товарооборота и товарных заказов юридическим лицам, их обособленными подразделениями независимо от формы собственности, осуществляющими розничную торговлю и общественное питание, утверждена постановлением Госкомстата России от 01.04.98 N 29).

4.1.2. Учет товарооборота (реализации) ведется на счете 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". Дебетовый оборот счета 46 отражает себестоимость реализованных товаров (покупная стоимость реализованных товаров плюс издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам). Кредитовый оборот показывает продажную стоимость реализованных товаров. Сальдо счета 46 отражает результат от реализации товаров.

4.1.3. Момент реализации товаров - это момент, в который товары, отгруженные или отпущенные покупателю, считаются проданными. С точки зрения бухгалтерского учета момент реализации - это время, когда следует кредитовать счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", т.е. отразить увеличение объема реализации (товарооборота).

В соответствии с п.3.1 Инструкции о порядке заполнения типовых форм годовой бухгалтерской отчетности (приложение 2 к приказу Министерства финансов РФ от 18.10.98 N 115) моментом реализации считается отгрузка товаров и предъявление покупателем (заказчиком) расчетных документов. Если договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженной продукцией (товарами) и риска ее случайной гибели от организации к покупателю (заказчику), то выручка от реализации такой продукции (работ, услуг), товары считаются на сумму поступивших в оплату отгруженной продукции (выполненных работ и оказанных услуг) на расчетный, валютный и иные счета организации в банках, либо в кассу организации непосредственно, а также сумма, указанная при зачете взаимных требований. Счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" корреспондируется по кредиту в первом случае со счетами по учету денежных средств (50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет"), а во втором - со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

4.2. Учет реализации товаров по договору поставки

4.2.1. Если моментом реализации товаров является их оплата, то ценности, отгруженные покупателю, до получения за них денег учитываются на счете 45 "Товары отгружены". Основанием для записей по дебету этого счета являются документы на отгрузку. Реализация товаров (кредитование счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)") отражается в учете на основании выписки банка из расчетного счета (при безналичных расчетах) или отчетов кассира (при расчетах наличными).

Система записей по учету реализации товаров, когда моментом реализации является оплата, представлена в таблице.

Таблица 4.1

СХЕМА
корреспонденции счетов по учету реализации товаров по договору поставки, если моментом реализации является оплата

Номер записи	Факт хозяйственной жизни	Корреспондирующий	
		дебет	кредит
1	Факт реализации товаров	45	41-3
2	Поступили деньги от покупателя:		
3	За отгруженные товары	50, 51	46
4	За отгруженную тару	50, 51	45
3	Списаны реализованные товары	46	45
	Товары		

После записей 2а и 3 кредитовое сальдо счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" показывает торговую надбавку, относящуюся к реализованным товарам (валовой доход от реализации товаров).

Если результатом реализации товаров является убыток, то после записей 2а и 3 счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" имеет дебетовое сальдо, показывающее сумму убытка.

4.2.2. Если реализация определяется по моменту отгрузки, то она отражается в учете (кредит счета 46) на основании документов на отгрузку.

Система записей по учету реализации товаров, когда моментом реализации является отгрузка, показана в таблице.

Таблица 4.2

СХЕМА
корреспонденции счетов по учету реализации товаров по договору поставки, если моментом реализации является отгрузка

Номер записи	Факт хозяйственной жизни	Корреспондирующий	
		дебет	кредит
2	Списаны реализованные товары	46	41-1
	Товары		
4	Поступили деньги от покупателя за	50, 51	62

4.2.3. При отравлении в учете реализации товаров требуется знать покупную стоимость реализованных товаров.

Если товар всегда покупает по одной и той же цене, то покупная стоимость определяется путем умножения количества реализованного товара в натуральных показателях на его покупную стоимость. При применении партионного способа учета товаров покупная стоимость реализованных товаров определяется по каждой партии.

При покупке товаров у разных поставщиков по разным ценам могут быть использованы в соответствии с п.49 Положения о бухгалтерском учете и отчетности следующие методы оценки:

- по средней стоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО-first-in, first-out);
- по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО-last-in, first-out).

Выбор метода оценки запасов отражается в учетной политике предприятия.

4.3. Учет реализации товаров по договору розничной купли-продажи

4.3.1. Порядок учета операций по реализации товаров за наличный расчет при использовании продажных цен в качестве учетных показан в таблице.

Таблица 4.3

СХЕМА корреспонденции счетов по учету реализации товаров за наличный расчет по договору розничной купли-продажи

Номер записи	Факт хозяйственной жизни	Корреспондирующий	
		дебет	кредит
1	Поступление в кассу выручки за товары	50	46
2	Сдача выручки инкассаторам банка или на к/с		
3	Получение от покупателя чеков банка в оплату за товары	56	46
4	Списание реализованных товаров	46	41-2

Списание реализованной торговой надбавки, если учет ведется по продажным ценам, отражается записью

Д сч.42 "Торговая наценка" - обычным способом

Д сч.46 "Реализация продукции (работ, услуг)" - способом "красное сторно"

4.3.2. При учете товаров по покупным ценам запись 4 необходимо делить на покупную стоимость товаров.

4.3.3. Если в торговой организации применяется натурально-стоимостная схема учета товаров (при использовании штриховых кодов, мягких чеков и т.д.), то запись 4 в течение месяца делается на основании информации о реализации конкретных товаров с конкретными покупными ценами.

4.3.4. Если в торговой организации применяется стоимостная схема учета товаров, то стоимость реализованных товаров по покупным ценам (Р) рассчитывается по формуле:

$$P = \frac{O + \Pi - O_1}{n}$$

где O - остаток товаров на начало периода;

н - поступление товаров за отчетный период;

O₁ - остаток товаров на конец периода.

Поступление товаров за отчетный период определяет в сумме дебетового оборота счета 41 на основании приходных документов.

Остаток товаров в стоимостном выражении рассчитывают:

1) на основе описи материально ответственных лиц об остатках товаров в натуральных показателях;

2) бухгалтер проставляет в описи цены на каждое наименование товаров исходя из применяемого в организации способа оценки товаров. Запись 4 в этом случае делается по окончании отчетного периода.

4.4. Учет операций, связанных с возвратом населением товаров

Порядок учета операций, связанных с возвратом населением товаров, выполнен с учетом того, что товары в магазине учитываются по продажным ценам. При приеме возвращенных товаров торговая надбавка, относящаяся к этим товарам, раньше была списана записью

Д сч.42 "Торговая наценка" - обычным способом

Д сч.46 "Реализация продукции (работ, услуг)" - способом "красное сторно"

Поскольку возвращенный товар опять поступил в магазин, на восстановление торговой надбавки делается вышеуказанная запись, но дополнительная (см.запись 2 в таблице 4.4).

Таблица 4.4

СХЕМА корреспонденции счетов по учету операций, связанных с возвратом населением товаров

Номер записи	Факт хозяйственной жизни	Корреспондирующий	
		дебет	кредит
1	Оприходование возвращенного товара	41-2	76
2	Восстановление торговой надбавки	46	42
3	Корректировка розничного товарооборота	46	46

4	Выплата покупателю возвращенный товар	денег	за	76	50
	поставщику: а) на покупную стоимость			63	41-2
	возвратом товаров				
8	Списание неудовлетворенной претензии отказом арбитражного суда в ее связи с	80		63	

Если в магазине товары учитываются по покупным ценам, то имеют место следующие особенности в учетных записях:

1. Запись 1 составляется на стоимость товаров по покупным ценам. Дополнительно производится запись на сумму торговой надбавки по дебету счета 80 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

2. Не нужно делать записи 2 и 56.

4.5. Учет реализации товаров в кредит

4.5.1. Расчеты с покупателями за товары, проданные в кредит, можно учитывать на специально вводимом счете 62-4 "Расчеты за товары, проданные в кредит".

В соответствии с п.2.12 Инструкции по определению розничного товарооборота и товарных запасов юридическими лицами, их обособленными подразделениями независимо от формы собственности, осуществляющими розничную торговлю и общественное питание (утверждена постановлением Правительства России от 01.04.98 N 26), в состав товарооборота розничной торговли включается продажа товаров в кредит с распиской покупателя (при этом в объем включается полная стоимость товаров по ценам фактической реализации по моменту получения товара покупателями).

Порядок учета реализации товаров в кредит показан в таблице.

Таблица 4.5

СХЕМА корреспонденции счетов по учету реализации товаров в кредит

Зачем 16 дается только в том случае, если товары учитываются по розничным ценам.

6. Учет товаров, принятых от индивидуальных частных предпринимателей

6.1. Прием организациями торговли товаров от индивидуальных частных предпринимателей осуществляется по предъявлению патента или регистрационного удостоверения и при наличии сертификата или нормативно-технической документации, подтверждающей качество и безопасность продукции для здоровья и жизни потребителей.

6.2. В соответствии с Законом Российской Федерации "О защите прав потребителей" и Гражданским кодексом Российской Федерации организация торговли несет ответственность за качество товаров.

6.3. Организация торговли по согласованию с индивидуальным частным предпринимателем определяет цены на принимаемые товары, порядок реализации, размер вознаграждения в пользу торговой организации, условия расчетов за принятые товары (предварительная оплата, частичная оплата, оплата после реализации).

6.4. При определении размера вознаграждения торговая организация может установить размер в пределах среднего процента торговой наценки, сложившейся за отчетный период.

6.5. Прием товаров и условия их реализации оформляются соглашением в двух экземплярах. Первый экземпляр соглашения передается индивидуальному частному предпринимателю, второй остается в организации и служит основанием для учета движения товаров и расчетов.

6.5.1. В организациях торговли соглашения учитываются как бланки строгой отчетности.

6.6. Торговая организация на принятые товары оформляет ценники в соответствии с письмом Роскомторга от 13.03.95 N 1-304/32-2 "О порядке оформления ценников на реализуемые товары".

6.7. Если товар не реализован в установленный соглашением срок, производится его уценка в размере, указанном в соглашении. Уценка изделия оформляется актом (код по ОКУД 0903134) с одновременным проставлением новой цены.

6.8. По мере реализации товаров материально ответственные лица составляют справку, в которой указывается номер соглашения, наименование проданного товара и сумма.

6.9. Расчеты с индивидуальными частными предпринимателями осуществляются путем перечисления денежных средств на лицевой счет, указанный в соглашении, или по приходно-расходному кассовому ордеру, который выписывается по предъявлении соглашения, паспорта или документа, его заменяющего.

6.10. Прием товара от лиц, не имеющих патента, осуществляется в соответствии с Правилами комиссионной торговли непродовольственными товарами, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 26.09.94 N 1090, и оформляется в соответствии с Инструкцией о порядке оформления комиссионных операций и ведения бухгалтерского учета в комиссионной торговле непродовольственными товарами, утвержденной приказом Роскомторга от 07.12.94 N 99.

6.11. Товары, купленные у индивидуальных частных предпринимателей, право владения на которые перешло к торговой организации, учитываются по дебету счета 41 "Товары" в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" на отдельном субсчете "Расчеты с индивидуальными частными предпринимателями". Реализация товаров учитывается на счете 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

6.12. Изделия, принятые от индивидуальных частных предпринимателей на комиссию, и условия их реализации оформляются "Комиссионным соглашением" (код по ОКУД 0903621) в двух экземплярах. Первый экземпляр комиссионного соглашения передается сдатчику изделия, второй остается в магазине.

6.13. На принятые товары в магазине выписывается товарный ярлык с указанием изготовителя, номера и даты комиссионного соглашения, наименования и основных признаков изделия, размера и цены.

6.14. Если изделие не реализовано в установленный комиссионным соглашением срок, производится его уценка в размере, указанном в соглашении. Уценка изделия оформляется "Актом на уценку комиссионных товаров" (код по ОКУД 0903134). Одновременно с составлением акта на уценку изделия в товарный ярлык проставляется новая цена, дата проставления цены и номер акта.

6.15. По мере реализации товаров в магазине (стделе, секции) составляется справка, в которой указываются номер комиссионного соглашения, наименование проданного товара и сумма. Выплата денег производится в порядке и сроки, установленные в комиссионном соглашении. Оплата может быть предварительной, частичной и после реализации товаров, через кассу организации или по безналичному расчету.

6.16. Изделия, принятые для комиссионной продажи, учитываются на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение", реализация товаров - на счете 46 "Реализация", расчеты по сдатчикам - на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Аналитический учет товаров и расчетов со сдатчиками ведется на учетных карточках (код по ОКУД 0903822), на основании которых составляется оборотная ведомость (код по ОКУД 0903137) по счетам 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" и 76 "Расчет с разными дебиторами и кредиторами".

Таблица 6.1

СХЕМА корреспонденции счетов по учету товаров, полученных от индивидуальных частных предпринимателей

Номер записи	Факт хозяйственной жизни	Корреспондирующий	
		дебет	кредит
1	Поступление товаров от индивидуальных	002	
2	Списание реализованных и возвращенных товаров		002
	хранение товаров		
5	Отражение суммы реализованных товаров	50	46
6	Товар по ценам реализации за сдатчиком	46	76
7	Выплата сдатчику денег за реализованный товар (вознаграждения)	76	50, 51

7. Учет и порядок закупки продукции от населения

7.1. Закупку сельскохозяйственных продуктов, дикорастущих ягод, грибов и орехов осуществляют лица, определенные и утвержденные приказом руководителя организации.

7.2. Между лицами, производящими закупку, и администрацией организации заключается договор о материальной ответственности.

7.3. При закупке сельскохозяйственных продуктов, дикорастущих ягод, грибов, орехов организация торговли должна обеспечить строгое соблюдение порядка оформления закупочных документов с обязательным указанием паспортных данных сдатчика этих продуктов, места его проживания, а также приложить справку о принадлежности ему данной продукции и заключения ветнадзора о доброкачественной продукции.

7.4. Расчеты за сельскохозяйственные продукты, дикорастущие ягоды, грибы и орехи, закупленные у населения, производятся через кассу организации или путем перечисления причитающейся сумм по заваленным сдатчиком этих продуктов на их счета, а также путем почтовых переводов.

7.5. На проведение закупки ответственному лицу выдается аванс из кассы организации.

7.6. Закупка оформляется закупочным актом, который утверждает руководителем организации.

7.7. Закупленная продукция сдается на склад или секцию по накладной.

7.8. Лица, получившие деньги под отчет, должны представить авансовый отчет о действительном использовании выданных им сумм с приложением утвержденного закупочного акта, копии накладной о сдаче продукции. Выдана новых авансов производится только при условии полного расчета по ранее выданным авансам.

7.9. Учет закупленных продуктов ведется по закупочным ценам на счете 41 "Товары". Разница между розничной и закупочной ценой относится в кредит счета 42 "Торговая наценка". Расчеты с населением отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

8. Инвентаризация товаров

8.1. Порядок проведения, документального оформления и сроки инвентаризации установлены "Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств", утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.95 N 49 и Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации.

8.2. Основные бухгалтерские записи на счетах по учету результатов инвентаризации товаров представлены в таблице.

9.19. Порчу, бой и лом товаров оформляют актом, в котором указывают наименования, артикулы, сорт, цену, количество и стоимость товаров, причину и виновников потерь, возможности дальнейшего использования товаров (продажа по сниженным ценам, сдача в утиль или переработку, откомбинированная) или утилизации. Сдачу товаров в утиль, переработку или откомбинированную оформляют товарно-транспортной накладной. Утилизуют испорченные товары в присутствии комиссии, составившей акт, во избежание повторного предоставления товаров для аспирации и списания.

Акт о порче, бое, ломе (код по ОКУД 0903008) товаров передают в бухгалтерию, где проверяют правильность его составления, после чего передают на утверждение руководителя организации, который решает, за чей счет списать потери товаров.

Поскольку порча, бой, лом товаров являются следствием бесхозяйственности, потери следует возыскать с виновных лиц. Лишь в исключительных случаях (когда виновных виновников установить невозможно) потери списываются за счет организации.

Потери от порчи, боя, лома товаров отражают в учете в общеустановленном порядке.

Величину потерь вследствие естественной убыли (Е) определяют по формуле:

$$E = T \times H : 100,$$

где Т - стоимость (масса) проданного товара;

Н - норма естественной убыли, %.

9.20. При партионном способе хранения товаров срок хранения исчисляют по партионной карте исходя из даты поступления товаров и даты отпуска.

9.21. При сортовом способе хранения определяют средний срок хранения товаров (С) по формуле:

$$C = O : P,$$

где О - средний суточный остаток товара за период между инвентаризациями;

Р - однодневный оборот товара за межинвентаризационный период.

Средний суточный остаток товара рассчитывают делением суммы остатков товаров за каждый день хранения на число дней в межинвентаризационном периоде.

Однодневный оборот исчисляется по формуле:

$$P = T : n,$$

где Т - оборот по товару за межинвентаризационный период;

n - число дней в межинвентаризационном периоде.

9.22. В розничной торговле оборот по реализации отдельных видов товаров непосредственно выявлять, как правило, невозможно, поскольку аналитический учет товаров по видам обычно не ведут. Поэтому оборот по реализации того или иного товара за межинвентаризационный период определяют расчетным путем на основе показателей товарного баланса:

$$3Н + П = Р + В + 3К,$$

Откуда:

$$Р = 3Н + П - В - 3К,$$

где 3Н - остаток товара на начало межинвентаризационного периода (по данным предыдущей инвентаризации);

П - поступило данного товара за межинвентаризационный период (по данным приходных документов);

В - вышло данного товара за межинвентаризационный период (по данным расходных документов);

3К - остаток товара на конец межинвентаризационного периода (по данным последней инвентаризации).

Определив оборот по реализации того или иного товара за межинвентаризационный период и умножив его на норму естественной убыли, получают сумму естественной убыли по данному товару. Рассчитав сумму естественной убыли по каждому товару, определяется общая сумма естественной убыли по всем товарам, реализованным за межинвентаризационный период.

Естественная убыль может быть рассчитана также следующим образом:

1) естественная убыль на остаток товаров на начало межинвентаризационного периода;

2) естественная убыль на поступившие товары за межинвентаризационный период;

3) естественная убыль на вышедшие товары за межинвентаризационный период;

4) естественная убыль на остаток товаров на конец межинвентаризационного периода;

5) естественная убыль на товары, реализованные за межинвентаризационный период (п.1 + п.2 - п.3 - п.4).

Для магазинов с устойчивой структурой товарооборота можно устанавливать среднюю норму естественной убыли в целом для всех товаров. В этом случае сумму естественной убыли определяют путем нахождения средней нормы убыли от общего товарооборота магазина за период между инвентаризациями.

9.23. Потери товаров при перевозках вследствие естественной убыли списывают по покупной стоимости записью:

Д сч. 44 "Исдержки обращения";

К сч. 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

9.24. Потери товаров при хранении и реализации вследствие естественной убыли списывают в том месяце, в котором проводилась инвентаризация. Потери товаров вследствие естественной убыли образуются за весь период между инвентаризациями (за несколько месяцев) и должны быть распределены между всеми месяцами данного периода. Для более равномерного распределения потерь от естественной убыли между всеми месяцами межинвентаризационного периода ежемесячно на издержки обращения списывают плановую сумму этих потерь, т.е. нечислят резерв на естественную убыль.

Начисление резерва на списание потерь (ежемесячно):

Д сч. 44 "Исдержки обращения"

К сч. 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей".

Списание потерь товаров за счет резерва (на покупную стоимость):

Д сч. 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей";

К сч. 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

При учете товаров по продажным ценам делается дополнительная запись на разность между стоимостью товаров по учетным и покупным ценам:

Д сч. 83-5 "Разница между покупной и оценочной стоимостью"

К сч. 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

На корректировку резерва составляют запись по его начислению (на разность между суммой недостачи товаров вследствие естественной убыли и начисленным резервом); обычными числами, если сумма резерва меньше суммы недостачи товаров; отрицательными числами - если сумма резерва больше суммы недостачи.

9.25. Порядок списания потерь при подготовке товаров к продаже определен п.2.13 Методических рекомендаций, где говорится, что на издержках обращения отражаются "нормируемые отходы, образующиеся при подготовке в розничной продаже колбас, мясосолонностей и рыбы чистой массой (весом), потери от зачистки сливочного масла, крошения карамели, обсыпки и сахара-рафинада".

Отражение в учете потерь при подготовке товаров к продаже показан на примере списания зачисток масла при учете товаров по продажным ценам.

Д сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - на продажную стоимость зачисток;

К сч. 83-5 "Разница между покупной и оценочной стоимостью" - на сумму торговой надбавки на зачистки;

Д сч. 44 "Исдержки обращения" - на разность между покупной и продажной стоимостью зачисток;

К сч. 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - на стоимость зачисток по учетным ценам.

При учете товаров по покупным ценам не будет записи на счете 83-5 "Разница между покупной и оценочной стоимостью".

9.26. Потери при продаже товаров методом самообслуживания и с открытой выкладкой списываются как и потери вследствие естественной убыли, за счет начисляемого резерва. Сумма ежемесячных отчислений в резерв (Р) определяется по формуле:

$$P = Tф \times Уп : 100,$$

где Тф - фактический товарооборот по самообслуживанию и с открытой выкладкой;

Уп - плановый уровень товарных потерь, % к товарообороту.

Начисляемые резервы для потерь при продаже товаров методом самообслуживания и с открытой выкладкой могут включаться в состав издержек обращения, но не должны включаться в состав себестоимости товаров, предусмотренных Министерством финансов Российской Федерации.

9.27. Порядок отражения в учете операций по начислению резерва и списанию потерь анализируются по каждому списанию резерва и списанию потерь анализом порядка списания резерва и списания потерь.

9.28. Переоценка товаров и других товарно-материальных ценностей производится по распоряжению руководителя организации.

9.29. Переоценка товаров оформляется актом (код по ОКУД 0903007).

9.30. Если в организации товары учитываются по покупным ценам, то результаты переоценки в бухгалтерском учете не отражаются, за исключением случаев, предусмотренного п.53 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ.

9.31. На основании инвентаризационных описей - актов разность между стоимостью товаров по старым и новым ценам отражают на счете 14 "Переоценка материальных ценностей" (сумму ущем - на дебет, а сумму допущения - на кредит) в корреспонденции со счетом 41 "Товары". После проверки и утверждения инвентаризационных описей актов, счет 14 "Переоценка материальных ценностей" списывается на соответствующее счета: счет 42 "Торговая наценка", а уценку товаров, предусмотренную п.52 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, когда потери от уценки (на сумму превышения стоимости товаров по покупным ценам над стоимостью по ценам возможной реализации) списывают на результаты хозяйственной деятельности, т.е. в дебет счета 80 "Прибыли и убытки".

10. Документальное оформление и учет недоброкачественных товаров, возвращенных покупателями и отправленных на репарировку

10.1. Порядок обмена недовольственных товаров регулируется Законом Российской Федерации от 07.02.92 N 2300-1 "О защите прав потребителей" (с изменениями и дополнениями) и установкой "Типовыми правилами обмена промышленных товаров, купленных в розничной торговой сети государственной и кооперативной торговли", утвержденными приказом Минторга СССР от 01.02.74 N 1919 и Приказом Минторга РСФСР от 23.08.75 N 108, а также "Типовыми правилами обмена обуви отечественного производства и импортной, купленной в магазинах государственной и кооперативной торговли", утвержденными Приказом Минторга СССР от 31.08.79 N 213 и приказом Минторга РСФСР от 04.06.80 N 190.

10.2. Товары, на которые установлены гарантийные сроки и не выдержавшие их, обмениваются на новые изделия той же марки, либо такие же изделия другой марки с соответствующим перерасчетом, либо покупателю возвращается уплаченная им первоначальная сумма вклада, сумма погашенного кредита и уплаченная сумма процентов за кредит.

10.3. Обмен или прием недоброкачественных товаров производится на основании заявления покупателя, справки мастерской гарантийного ремонта, представленной в двух экземплярах, паспорта (гарантийного талона) на товар.

Применение от покупателей недоброкачественных товаров оформляется накладной (код по ОКУД 0903016) в двух экземплярах, один из которых прикладывается к товарному отчету, другой вручается покупателю и является основанием для обмена товара или получения денежной суммы за сданный товар.

10.4. Обмен недоброкачественных товаров, для которых не установлены гарантийные сроки (одежда, обувь, мех, ковры и др.), или получение денежной суммы за эти товары производится при предъявлении вместе с товаром товарного или кассового чека магазина и при наличии на товаре фабричного ярлыка. Обмен товара или возврат покупателю денег за товар, в котором установлены сроки годности, производится на основании акта бюро товарных экспертиз.

10.5. Отгрузка товаров организации-изготовителю оформляется товарной накладной (код по ОКУД 0903804). На основании справки мастерской гарантийного ремонта, заявления покупателя, паспорта изделия предъявляются претензии поставщику. В сумму претензии включается стоимость товаров по покупным ценам, сумма штрафов и, кроме того, сумма убытков, причиненных такой поставкой без зачета неустойки (штрафа), в соответствии с Положением о поставках товаров народного потребления, утвержденным Постановлением Совета Министров СССР от 26.07.88 N 888, п.п.52, 65 и приказом Минторга РСФСР от 26.06.88 N 171 и Гражданским кодексом РФ.

10.6. Учет движения недоброкачественных товаров ведется по наименованиям и поставщикам (заводам-изготовителям) в карточках учета претензий.

10.7. Порядок учета товаров (часов, секундомеров), отправленных организациями-изготовителями на репарировку, регулируется письмом Минторга СССР от 02.03.84 N 9-08023 и письмом Управления бухгалтерского учета Минторга РСФСР от 27.03.84 N 1901-04. Отправка оформляется накладной (код по ОКУД 0903016) в трех экземплярах (первый вкладывается в посылку, отправляемую поставщику, второй прикладывается к товарному отчету вместе с копией описи часов и почтовой квитанцией, третий остается у материально ответственного лица).

После репарировки товары возвращаются тем же материально ответственным лицам, которыми они были отправлены. Стоимость отправленных товаров с подчета материально ответственных лиц не списывается. Контроль за движением эти ценностей осуществляется по документам на отправку товаров на репарировку и их получения, которые прилагаются к товарному отчету. В товарных отчетах после суммы остатка товаров на конец отчетного периода от руки записывается строка "В том числе товары на репарировку ____ рублей".

При проведении инвентаризации товаров материально ответственные лица предъявляют инвентаризационной комиссии документы на отправку товаров на репарировку. Комиссия проверяет правильность документов и записывает указанные на них товары в инвентаризационную опись отдельной строкой с применением "на репарировку".

Таблица 10.1

СХЕМА
корреспонденции счетов по учету
недоброкачественных товаров,
возвращенных покупателями

NN	Содержание хозяйственных операций	Шифр					корреспондирующий
п/п		счетов					
2	Стоимость товара, выданного в обмен		76		41		
	сданный некачественный товар (с учетом						
	сторно)						
3	На сумму непогашенного кредита, предоставленного при покупке сданного товара		76	62			
6	Уменьшение объема реализации при сданном товаре (красное сторно)		46	46			
7	Отгрузка некачественного товара поставщику						
7,1	а) на стоимость товара по покупным		63		41		
7,2	б) на сумму штрафов и убытков		63		80		

11. Организация аналитического учета товаров

11.1. В торговых организациях аналитический учет товаров ведется:

- а) по хозяйствующим субъектам, являющимся юридическими лицами, и их обособленным подразделениям;
- б) по каждому хозяйствующему субъекту - по материально ответственным лицам;
- в) по каждому материально ответственному лицу - по ассортименту товаров;
- г) а также в удобном для предприятия разрезе.

Разрезы аналитического учета "По хозяйствующим субъектам" и "По материально ответственным лицам" совпадают, если материальную ответственность за товары, находящиеся в той или иной торговой единице, несет одно лицо (одна бригада).

В комиссионной торговле учет ведется по каждой единице товаров, поскольку расчеты с комитентами осуществляются за каждую вещь в отдельности.

11.2. Учет товаров материально ответственными лицами. Учет товаров ведет материально ответственное лицо. Этот учет может быть организован разными способами в зависимости от способа хранения товаров (партионный или сортовой).

При любом способе хранения материально ответственные лица ведут учет товаров в натуральном измерении на основании приходных и расходных товарных документов или в натуральном и стоимостном измерениях одновременно.

Продажа населению некоторых товаров (каждый из золота, платины, серебра и драгоценных камней и др., а также товаров, принятых на комиссию) в организациях розничной торговли оформляется товарными чеками, где указываются наименование, цена и количество товаров. Помимо по вышелечисленным товарам аналитический учет ведется и по наименованиям (в комиссионной торговле отдельно по каждой вещи, сданной на комиссию). При наличии на товарах штифтовых ярлыков и соответствующей вычислительной техники аналитический учет по наименованиям возможен и без составления документов на выбытие товаров.

11.3. При партионном способе хранения на каждую партию товаров материально ответственное лицо выписывает партионную карту (код по ОКУД 000000) в двух экземплярах, где указываются наименование, артикул, сорт, цена и количество (масса) товаров. Партионные карты регистрируют в специальной книге. Порядковый номер регистрации в этой книге является номером данной партии товаров. Один экземпляр партионной карты остается на складе и служит регистром складского учета товаров, второй передается в бухгалтерию. По мере отпуска товаров материально ответственное лицо указывает в партионной карте дату отгрузки, номер расходного документа и количество (массу) отпущенного товара. Одновременно в расходном документе указывают номер партионной карты.

После полного выбытия данной партии товаров партионную карту склада передают в бухгалтерию для проверки. Если при проверке по данной партии выявляется недостача товаров, то, не ожидая инвентаризации, недостачу в пределах норм естественной убыли списывают за счет организации, а сверх норм естественной убыли возмещают с материально ответственных лиц. Излишки товаров, выявленные при проверке, прикладывают.

11.4. При сортовым способом хранения материально ответственные лица ведут учет товаров в товарных книжках или на карточках. На каждое наименование и сорт товаров открывается одна или несколько страниц в товарной книге (в зависимости от объема операций по приему и расходу товаров) или отдельная карточка. Для сокращения числа аналитических счетов товары различного наименования, имеющие одинаковую цену, могут учитываться на одной странице книги или карточке. В заголовке страницы книги (карточки) указывается наименование, артикул, сорт, цена и другие отличительные признаки товаров. В остальной части страницы книги (карточки) отражаются приход, расход и остатки товаров.

На плодоовощных базах для облегчения контроля за правильностью отражения поступления и выбытия товаров остатки и движение всех сортов (кондиций) того или иного товара обычно отражаются на одной карточке (странице товарной книги), при для каждого сорта (кондиции) как в приходной, так и расходной части предусмотрена отдельная графа. Остатки, приход и расход записывают не только по сортам (кондициям), но и в целом по данному товару.

Записи в товарные книги (карточки) делают на основании каждого приходного и расходного документа, а при большом объеме операций для сокращения числа записей - на основании итогов предварительного составленных накопительных документов.

При наличии на складе фактурных или бухгалтерских многосчетчиковых машин с вычислительной приставкой учет товаров на карточках ведут документально-копировальным методом путем объединения в один рабочий прием выписки приходных и расходных документов и разности в карточки поступления и выбытия товаров с автоматическим выведением остатков.

11.5. На складах с узким ассортиментом товаров и небольшим объемом товарных операций материально ответственные лица могут вести учет непосредственно в товарном отчете. В этом случае карточки и товарные книги на складе не ведут.

11.6. Организация аналитического учета товаров в бухгалтерии. При сортовым способом в условиях ручного труда на каждое наименование и сорт товара открывают карточки натурально-стоимостного (количественно-стоимостного) учета (код по ОКУД 000121). Карточки хранят в картотеке отдельно по каждому материально ответственному лицу и месту хранения товаров.

11.7. Для проверки правильности учетных записей по окончании месяца в карточках подсчитывают итоги прихода и расхода, определяют остатки товаров на начало следующего месяца. На 1-е число каждого месяца составляют оборотную ведомость по аналитическим счетам к счету 41 "Товары", где по каждому наименованию и сорту товаров указывают в натуральном и денежном выражении остатки на начало месяца, приход и расход за месяц, а также остаток на конец месяца. Суммовые итоги этой ведомости должны быть равны оборотам и салдо синтетического счета 41 "Товары".

Натуральные показатели оборотной ведомости сверяют также с данными складского учета, который ведут материально ответственные лица.

Такая оборотная ведомость составляется на дату проведения инвентаризации товаров.

11.8. При партионном способом аналитический учет ведут на партионных карточках, передаваемых в бухгалтерию материально ответственными лицами. 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 салдо синтетического счета 41 "Товары", а натуральные показатели - с данными складского учета материально ответственных лиц.

11.9. Результаты сверки данных бухгалтерского учета товаров (как при сортовом, так и при партионном способом) или оформляют специальным актом, который подписывают бухгалтер и материально ответственные лица, или вышеуказанные работники расписываются в оборотных ведомостях.

После сверки составляют оборотную ведомость по аналитическим счетам и сопоставляют ее итоги с данными синтетического счета 41 "Товары" (салдо на начало и конец месяца, дебетовой и кредитовой обороты на месяц).

11.10. Выявленные ошибки исправляются для достижения тождества между стоимостными данными синтетического и аналитического учета, а также между данными учета в натуральных показателях материально ответственных лиц и бухгалтерии.

11.11. При оперативно-бухгалтерском (салдовом) способе бухгалтерия не ведет учет остатков и движения каждого вида товара и, следовательно, не сублирует записей складского учета. Периодически (ежедневно или один раз в несколько дней) бухгалтер проверяет правильность записей в регистрах складского учета (товарных книжках или карточках), которые ведут материально ответственные лица. Выявленные ошибки сразу исправляют.

Для проверки правильности учетных записей, ведущихся как на складе, так и в бухгалтерии, на 1-е число каждого месяца (а также на дату инвентаризации) составляют салдовую ведомость. В ней на основании регистров складского учета указывают остатки товаров по наименованиям, артикулам, сортам, количеству и цене. Затем осуществляется таксировка, и подсчитывается общая стоимость всех товаров. Этот итог должен быть равен салдо синтетического счета 41 "Товары". Салдовые ведомости составляют по материально ответственным лицам (бригадам), а если целесообразно, по укрупненным товарным группам.

12. Учет валового дохода от реализации товаров

12.1. Расчет валового дохода от реализации товаров

12.1.1. Прибыль от реализации товаров определяется как разность между валовым доходом и издержками обращения, относящимися к реализованным товарам.

Вышеуказанный показатель есть разность между выручкой от реализации (проценой стоимостью реализованных товаров) и покупной стоимостью проданных товаров. Эта разность представляет собой торговую надбавку, относящуюся к реализованным товарам, или, иначе говоря, реализованную торговую надбавку.

12.1.2. Если товары учитывают по покупной цене при организации учета по количественно-стоимостной схеме, то валовой доход от реализации выводится автоматически как кредитовое салдо счета 46 в результате записей по отражению в учете реализации и списанию реализованных товаров.

При организации учета по стоимостной схеме покупная стоимость реализованных товаров определяется расчетным путем (ст.4.3.4, 4).

12.1.3. Если товары учитывают по продажной цене, то валовой доход от реализации определяется расчетным путем. Основными способами расчета являются: 1) по общему товарообороту, 2) по ассортименту товарооборота, 3) по среднему проценту, 4) по ассортименту остатка товаров.

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

$$ВД = T \times PH : 100,$$

где T - общий товароборот.

PH - расчетная торговая надбавка.

В свою очередь:

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

где TH - торговая надбавка, %.

Способ расчета валового дохода по общему товарообороту используется в том случае, когда на все товары применяется одинаковый процент торговой надбавки. Если же разное в течение отчетного периода изменение, следует определить объем товарооборота отдельно по периодам применения разных размеров торговой надбавки.

12.1.5. 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 Т - товароборот по группам товаров,

РН - расчетная торговая надбавка по группам товаров.

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

12.1.6. Валовой доход по среднему проценту рассчитывается по формуле:

$$ВД = \frac{T \times \Pi}{100},$$

где П - средний процент валового дохода.

В свою очередь:

$$\Pi = \frac{ТН(н) + ТН(п) - ТН(к)}{T + ОК} \times 100,$$

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

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

ТН(к) - торговая надбавка на выбывшие товары* (дебетовый оборот 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.).

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

Способ расчета валового дохода по среднему проценту является простым и может применяться в любой организации.

12.1.7. Расчет валового дохода по ассортименту остатка товаров определяется по формуле:

$$ВД = (ТН(н) + ТН(п) - ТН(к)) - ТН(к),$$

где ТН - торговая надбавка на остаток товаров на конец отчетного периода.

12.2. Отражение в учете валового дохода от реализации товаров

12.2.1. При любом варианте учетных цен на товары на кредите счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" всегда отражается продажная стоимость реализованных товаров. Этот показатель можно назвать иначе: "выручка от реализации товаров" или "товарооборот".

12.2.2. При учете товаров по покупным ценам система учетных записей по реализации товаров предусматривает необходимость отражать на дебете счета 46 сразу на покупную стоимость реализованных товаров, что соответствует приросту данного счета. Вследствие этого валовой доход от реализации товаров вытекает автоматически на счете 46 в сумме его кредитового сальдо.

12.2.3. При учете товаров по продажным ценам на дебет счета 46 первоначально записывают стоимость реализованных товаров по учетным (т.е. продажным) ценам, а не по покупным, что не соответствует экономической сущности данного счета. Поэтому возникает необходимость корректировки дебетового оборота на сумму торговой надбавки, относящейся к реализованным товарам. Кроме того, при учете товаров по продажным ценам применяется счет 42 "Торговая наценка" для учета торговой надбавки на поступающие и выбывающие товары. Поэтому, если торговое предприятие реализовало покупателю товары, оно должно списать со счета 42 относящуюся к этим товарам торговую надбавку.

Корректировка дебетового оборота счета 46 и списание со счета 42 торговой надбавки на реализованные товары на сумму валового дохода, рассчитанного одним из вышеуказанных способов, осуществляется записью

Д сч. 42 "Торговая наценка" - обычным способом

Д сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" - способом "красное сторно"

После списания реализованной торговой надбавки на счете 46 образуется (как и при учете товаров по покупным ценам) кредитовое сальдо, показывающее валовой доход от реализации товаров.

Заместитель Председателя
Комитета Российской Федерации
по торговле

Н.А.Лулей

Текст документа сверен по:
"Консультант",
№ 10-12, октябрь, 1996 года