

канд. экон. наук, доцент

*Т.Н. Ковалева*

Белгородский государственный  
технологический университет  
им. В.Г. Шухова

## УЧЕТ ТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Согласно определению, данному ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», товары являются частью материально-производственных запасов, которые приобретены или получены от других юридических или физических лиц и предназначены для продажи. С 2021 года обязательным для всех организаций становится применение ФСБУ 5/2019 «Запасы», которое не содержит каких-либо иных подходов к определению состава материально-производственных запасов, отличных от приведенных в ПБУ 5/01 [4].

Исходя из этого, под товарными операциями понимаются операции, связанные с процессом приобретения и продажи товаров.

Учет операций, связанных с приобретением и продажей товаров являются основными этапами учетного процесса торговой организации, но могут присутствовать и в учетном процессе производственного предприятия, если помимо продукции собственного производства, предприятие приобретает товары для перепродажи.

Организации оптовой и розничной торговли обрабатывают множество первичных документов, отражающих расходы, связанные с оборотом товаров [6].

Учет товаров осуществляется в стоимостных и натуральных показателях. Текущий бухгалтерский учет готовой продукции часто ограничивается количественным учетом, особенно если предприятие закупает и продает небольшой ассортимент изделий.

В текущем учете применяются следующие измерители готовой продукции:

- натуральные измерители (штуки, тонны, кг и т.д.);
- условно-натуральные измерители (условный км, условная банка, тысяча условных плиток, тысяча условный штук);
- стоимостной измеритель (рубли) [9,10].

В соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете» [1] все хозяйственные операции, производимые организацией, должны оформляться документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Так как специфика деятельности торговой организации состоит в продаже товаров, приобретенных специально для этой цели, большое количество документов ведется именно по расчетам с поставщиками.

ГК устанавливает [2]: Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказания услуг либо одновременно с ними с согласия организации или по ее поручению и подкрепляются соответствующими документами. Расчеты с поставщиками ведутся на основании заключенных договоров поставки. На проведение различных работ (дератизации, дезинфекции, дезинсекцию и других) составляется договор обслуживания.

Основным документом по расчетным взаимоотношениям с поставщиками является счет – фактура, который служит основанием для оформления соответствующих банковских платежных документов на перечисление задолженности: платежных требований, аккредитивов, платежных поручений, расчетных чеков [6].

Поставщик выписывает счет-фактуру на приобретаемые у него товары. Счет-фактура содержит следующие обязательные реквизиты: наименование и адрес поставщика товаров, номер расчетного счета в банке, франко-место приобретаемого товара (место назначения груза), предварительную дату отгрузки (в соответствии с договором поставки). В нем так же указывают наименование, количество, цену единицы товара и сумму по отдельному наименованию, а также общую стоимость приобретаемых товаров. В документе обязательно делают ссылку на договор поставки, согласно которому отпущены материальные ценности, указывают номера квитанций и накладных по отпускаемым (отгруженным) материальным ценностям.

Постановлением Государственного комитета статистики РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций» установлены учетные формы для предприятий торговли. Действующая редакция Закона «О бухгалтерском учете» допускает применение организациями других форм первичного учета, установленных учетной политикой.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации-поставщика, заверяется печатью организации. К счету - фактуре прилагается спецификация (по форме ТОРГ-10). В спецификации перечисляется каждое отдельное место с товаром и проставляется его вес. Масса тары отражается отдельно. Упакованный товар передается экспедиции, агенту (экспедитору, водителю) по количеству мест или массе брутто под расписку на бланке спецификации.

Товарный ярлык (ф. ТОРГ-11) применяется для учета товарно-материальных ценностей в местах хранения товаров. Он заполняется в од-

ном экземпляре материально ответственным лицом на каждое наименование с проставлением порядкового номера ярлыка, хранится вместе с товаром по месту его нахождения. Товарная накладная (ф. ТОРГ-12) составляется в двух экземплярах: один остается у поставщика, другой передается покупателю. Приходный групповой отвес (ф. ТОРГ-17) составляется в трех экземплярах работниками организации-получателя. Один экземпляр передается в бухгалтерию, второй – лицу, сопровождающему груз, третий остается у материально ответственного лица. В нем в обязательном порядке указывается, в каком состоянии прибыл товар, груз. Данные о состоянии товара подтверждаются подписями представителя транспортной организации (поставщика) и грузополучателя (покупателя).

Если завоз товаров производится автотранспортом, то на каждый груз составляют товарно-транспортную накладную в пяти экземплярах для разных организаций – участников сделки. Покупатель может использовать товарно-транспортную накладную как дублирующий документ к приходному ордеру. Полученная от поставщика поставка товара должна сопровождаться сертификатом или качественным удостоверением. Также для подтверждения качества и соответствия товара договорным характеристикам (ГОСТам, ТУ) могут прилагаться протоколы испытаний, лабораторного анализа. Если товары поступают от железной дороги, то их сопровождает железнодорожная накладная, в ней указывается номер вагона, его тип, если товары перевозятся водными или воздушными судами, то их поступление сопровождается водным или воздушным фрахтом.

Как уже указывалось выше, полученные товары приходятся на склады торговой организации на основании полученной товарно-транспортной накладной, к ней может прилагаться отвес, сделанный на автовесах.

Гражданский кодекс устанавливает: «Продавец обязан одновременно с передачей товара передать покупателю относящиеся к нему документы (технический паспорт, сертификат качества, инструкцию по эксплуатации и т.п.) [1], а покупатель, в свою очередь должен тщательно проверить наличие всех сопроводительных документов и сопоставить количество и качество товара с указанными в документах цифрами [2].

ГК РФ установлено: «в случаях, когда из договора купли-продажи не вытекает обязанность продавца по доставке товара или передаче товара в месте его нахождения покупателю, обязанность продавца считается исполненной в момент сдачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю, если договором не предусмотрено иное» [2].

Товары поступают в торговую организацию материально-ответственным лицам (кладовщикам или экспедиторам). Договор о пол-

ной материальной ответственности в обязательном порядке заключается при приеме таких сотрудников на работу.

При оформлении приемки товаров по качеству, количеству и комплектности составляются акты о приемке товаров (ф. ТОРГ-1). Если на поступивший товар нет сопровождающих документов с точным указанием количества (это нередко бывает при доставке грузов железнодорожным транспортом), то принимает товар комиссия и составляется акт по форме ТОРГ-4.

Отгрузка товара покупателям производится в соответствии с заключенными договорами, отдел сбыта торговой организации выписывает заказ – отборочный лист по форме ТОРГ-8. На основании информации, представленной в акте, заполняется товарная накладная по форме ТОРГ-12 и расходный отвес (спецификация) по форме ТОРГ-19. Расходный отвес автоматически составляется при пересечении проходной автовесами и прикладывается к товарной накладной.

На отдельные контейнеры составляется упаковочный ярлык по форме ТОРГ-9 с подписью упаковщика и кладовщика в 3-х экземплярах, а также спецификация по форме ТОРГ-10, в ней указывается масса конкретного ящика. При внутреннем перемещении товаров составляется накладная по форме ТОРГ-13 в двух экземплярах.

На отгруженную продукцию составляется счет-фактура. Счета-фактуры регистрируются в книгах покупок, а выдаваемые – в книгах продаж. Книга покупок ведется с целью определения сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих зачету.

В настоящей статье рассмотрен стандартный порядок документального оформления товаров, который может не принципиально отличаться, если в организации разработаны первичные документы, отличающиеся от общепринятых. Данное замечание не может касаться таких документов, как счета-фактуры, книги покупок, книги продаж. Формы перечисленных регистров установлены Постановлением Правительства РФ, также установлен порядок их заполнения и оборота, который строго регулируется со стороны законодательства.

Учет товаров осуществляется с использованием счетов 41 «Товары», 42 «Торговая наценка» и 44 «Расходы на продажу».

Как уже упоминалось, товары являются частью материальных ценностей, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи. Товары принимаются на учет по фактической себестоимости приобретения. Фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и акцизов. Организации розничной торговли могут производить оценку приобретенных

товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок). Для обобщения информации о наличии и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары», для учета предоставленных поставщиком скидок применяется счет 42 «Торговая наценка (скидка)». К счету 41 «Товары» могут быть открыты следующие субсчета: 41/1 – товары на складах, 41/2 – товары в розничной торговле, 41/3 – тара под товарами, 41/4 – покупные изделия. Поступление товаров отражается записями:

- 41 60 – стоимость товаров по покупным договорным ценам;
- 41 42 – скидка, предоставленная поставщиком (разница между покупной и продажной стоимостью купленных товаров);
- 19 60 – НДС, включенный в счет поставщика;

НДС принимается к возмещению, что отражается на счетах записью:

- 68 19 – НДС, включенный в счет поставщика, принят к возмещению.

В оптовой торговле учет продажи товаров ведется по мере отпуска их покупателям и предъявления им расчетных документов. Отпуск осуществляется на основании договоров поставки. При отпуске товаров выписываются документы: накладная, счет, счет-фактура, транспортная накладная, железнодорожная накладная, водный или воздушный фрахт.

Общая стоимость проданных товаров по продажным ценам представляет собой товарооборот (счет 90 «Продажи»).

В процессе продажи товаров организации производят расходы. Они включают затраты на расфасовку; на доставку продукции на станцию отправления, погрузку в транспортные средства; комиссионные сборы, расходы на рекламу, ремонт возвратной тары, амортизацию и ремонт складов, магазинов и их оборудования, заработную плату с начислениями работников, занятых продажами.

Учет расходов, связанных с продажей ведут на активном счете 44 «Расходы на продажу». Они отражаются в учете следующими записями:

- 44 70 – заработная плата работников сбыта;
- 44 69 – страховые взносы во внебюджетные фонды;
- 44 10 – списываются материалы на коммерческие цели;
- 44 23 – расходы на доставку товаров собственным транспортом;
- 44 76 – оплата транспортно-экспедиционных услуг сторонним организациям, оплата торгово-комиссионных операций, затраты на рекламу;
- 44 51 – экспортно-таможенные пошлины и сборы;
- 44 02 – начислена амортизация склада и торгового оборудования (в случаях, предусмотренных законодательством);
- 90 44 – списание расходов на продажу.

Расходы на продажу списываются полностью или частично на счет 90 «Продажи». Порядок списания расходов на продажу включается в Приказ об учетной политике организации.

Синтетический учет продажи товаров в оптовой торговле отражается следующими проводками:

- 62 90 – отпуск товаров по договорным ценам;
- 90 41 – списана стоимость проданных товаров;
- 90 68 – начислен НДС к уплате в бюджет;
- 90 44 – списываются расходы на продажу;
- 90 99 – прибыль от продаж.

В розничной торговле товары в торговом зале выставлены по ценам продажи. Поэтому при продаже их стоимость, списанную по дебету счета 90 «Продажи» следует снизить до стоимости закупки. С этой целью расчет скидки, предоставленной поставщиком на проданную часть товаров.

- 50 90 – поступила выручка в кассу магазина по продажным рыночным ценам
- 90 41 – списана стоимость проданных товаров;
- 90 44 – списаны расходы на продажу;
- 90 42 – списана сумма скидки, предоставленная поставщиком, на проданный товар (методом красного сторно);
- 90 99 – отражается прибыль.

Бухгалтерский учет в интернет-торговле аналогичен учету стационарных розничных магазинов. Перечень основных операций интернет-торговли: создание и обслуживание сайта, через который осуществляется электронная торговля; покупка и продажа товара; доставка товара; возврат товара; коммерческие и прочие расходы.

Часть расходов на продажу относится к нормируемым расходам. Нормы установлены Главой 25 Части 2 НК РФ. К таким расходам относятся расходы на добровольное страхование сотрудников, недостачи товаров, командировочные расходы, расходы на рекламу. В случаях возникновения сверхнормативных расходов в составе счета 44 открывают дополнительный субсчет 44 «Расходы на продажу. Сверхнормативные расходы» по видам расходов. В целом порядок записи на таких субсчетах не отличается от записи на основных счетах. Различие состоит в том, что такие записи учитываются при формировании показателей финансовой отчетности, но не принимаются в расчет налогооблагаемой прибыли [7,8].

Расходы на продажу списываются полностью и частично в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списании подлежат распределению:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность;

– расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженных товаров ежемесячно исходя из их веса, объема или других соответствующих показателей);

– в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность.

ФСБУ 5/2019 допускает полное списание расходов на продажу без распределения, что, по нашему мнению, может существенно исказить показатели отчета о финансовых результатах «Себестоимость продаж», «Валовая прибыль» и другие, рассчитанные на базе показателя себестоимости продаж.

Наиболее объективной считается методика распределения расходов на продажу пропорционально стоимости проданных товаров и с учетом остатков товаров на складах на начало отчетного периода.

В основу такого расчета может быть заложена формула:

Кредитовый оборот счета 44 = (Дебетовое сальдо счета 44 + Дебетовый оборот счета 44) / (Дебетовое сальдо счета 41 + Дебетовый оборот счета 41) \* Кредитовый оборот счета 41.

Данная методика позволит включать в отчет о финансовых результатах только те расходы, которые относятся к проданным товарам отчетного периода и, соответственно, формировать более объективные показатели отчета о финансовых результатах.

#### Библиографический список

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/).
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) Ч. 2. от 26 января 1996 года N 14-ФЗ в ред. от 09.03.2021 N 33-ФЗ [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_9027/#dst0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/#dst0).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) Ч. 2 от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ в ред. от 17.02.2021 N 6-ФЗ [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671).
4. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...») (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 N 57837).
5. Арская Е.В., Алексеенко Т.Е., Ангелиди К.Н. Формы расчетов с поставщиками и подрядчиками // Белгородский экономический вестник. 2020. № 2 (98). 143–149.
6. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие/Е.Л. Атабиева, Т.Н. Ковалева. Белгород: Изд-во БГТУ, 2014. 542 с.

7. Атабиева Е.Л. К вопросу о сближении бухгалтерского и налогового учета // Белгородский экономический вестник. 2014. № 2 (74). С. 136–143.

8. Атабиева Е.Л. О совершенствовании учета налоговых разниц, налоговых активов и обязательств / Е.Л. Атабиева, Т.Н. Ковалева // Проблемы современной экономики. 2018. № 2 (66). С. 138–141.

9. Бухгалтерский учет: в 10 ч. Ч. 6. Учет продаж: учебное пособие / И.А. Слабинская, Е.Л. Атабиева, Д.В. Слабинский, Т.Н. Ковалева. - Белгород: Изд-во БГТУ, 2015. 139 с.

10. Поленова С.Н. Бухгалтерский учет и отчетность. учебное пособие/ С.Н. Поленова. М.: Дашков и К, 2021. 402 с.

11. Слабинская И.А., Арская Е.В., Атабиева Е.Л., Бендерская О.Б., Брянцева Т.А., Гущина Т.Н., Ковалева Т.Н., Кравченко Л.Н., Ровенских В.А., Рощупкина В.Н., Таничева Т.С., Ткаченко Ю.А., Усатова Л.В., Шевченко М.В. Учет, анализ и аудит: современный взгляд и подходы: монография/под общ. ред. проф. И.А. Слабинской. Белгород: Изд-во БГТУ, 2016. 140 с.

12. Слабинская И.А., Атабиева Е.Л., Ковалева Т.Н. Современный взгляд на нормативное регулирование бухгалтерского учета в России // Белгородский экономический вестник. 2017. № 4. С. 192–199.

13. Слабинская И. А., Атабиева Е. Л., Ковалева Т. Н. Учет расчетов с покупателями и заказчиками//Белгородский экономический вестник. 2016. № 3. С. 119–126.

Рекомендовано кафедрой  
бухгалтерского учета  
и аудита БГТУ