СОДЕРЖАНИЕ

|  |  |
| --- | --- |
| ВВЕДЕНИЕ………………………………………………………………………………… | 3 |
| 1. УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ В ТОРГОВЛЕ …………………………………… | 5 |
| * 1. Экономическая характеристика и классификация   издержек обращения в торговле……………………………………………………. | 5 |
| * 1. Порядок списания расходов по продажам товаров в торговых организациях………………………………………………………………………………. | 12 |
| * 1. Бухгалтерский учет издержек обращения………………………………………… | 18 |
| * 1. Учет издержек обращения в целях налогообложения……………………………. | 26 |
| 1.5. Автоматизация учета издержек в торговле………………………………………… | 32 |
| 2. АУДИТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ………………………………………………….. | 36 |
| ПРИЛОЖЕНИЕ…………………………………………………………………………….  ЗАКЛЮЧЕНИЕ……………………………………………………………………………. | 43  46 |
| СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ………………………………………………………………... | 48 |
|  |  |

ВВЕДЕНИЕ

В РФ состав себестоимости продукции регламентируется государством. После 1 января 2002 года основные принципы формирования состава издержек обращения в целях налогообложения регламентированы главой 25 Налогового Кодекса РФ. Учет издержек обращения в целях бухгалтерского учета регулируется ПБУ 10/99 «Расходы организации»

Комплексное развитие народ­ного хозяйства в экономических районах страны, приближение производства к районам потребления, вовлечение в товарооборот изделий местной промышленности способствуют значительному сокращению важнейшего вида дополнительных издержек - тран­спортных расходов.

С развитием и совершенствованием размещения производи­тельных сил, углублением общественного разделения труда повы­шается роль производственных предприятий в доведении товаров до степени полной готовности к потреблению. В связи с этим сни­жается доля дополнительных издержек в торговле и относитель­но возрастают затраты, связанные со сменой формы стоимости, что способствует в конечном счете повышению культуры торговли и экономии времени покупателей. Высокий уровень торгового об­служивания населения и сокращение издержек потребления — это важнейшие направления совершенствования торговли в раз­витом обществе. Экономия средств на культуре торгового обслуживания противоречит самой сущности торговли.

В торговле издержки обращения направлены на наибо­лее полное удовлетворение спроса населения. Этим целям слу­жат расходы в торговле, связанные с дополнительным вкладом в потребительную стоимость товаров, улучшением обслуживания населения, информацией покупателей о качестве, свойствах и спо­собах потребления товаров, оказанием дополнительных услуг.

Важнейшим условием сокращения издержек, связанных с реа­лизацией товаров, является достижение соответствия между спро­сом и предложением, товарооборотом и покупательными фондами населения.

Огромные непроизводительные расходы обусловле­ны скоплением чрезмерных товаров, что обусловлено конкурент­ной борьбой.

Ожесточенной конкуренцией обусловливаются также все увеличивающиеся издержки на рекламу. Существуют также различия в уровне и составе издержек об­ращения торговли. Издержки обращения торговли обусловлены плановой организацией товарного обращения, что создает возможность раз­вивать товарооборот при менее значительных текущих расходах.

В издержках торговли все большее значение приобретают расходы, связанные с подготовкой квалифицированных кадров, улучше­нием условий труда, охраной здоровья работников. В издержках торговли расходы на социальное страхование, охрану труда и прочие подобные мероприятия либо вовсе отсутствуют, либо занимают незначительную долю.

Издержки обращения в торговле всегда выражали, и будут выражать качество работы торговых организаций и предприятий. Относительное снижение издержек обращения наряду с уменьшением себестоимости продукции является экономическим условием снижения розничных цен, роста чистого дохода торговли, укрепления финансового состояния торговых организаций и предприятий.

Снижение дополнительных издержек обращения отражается на уменьшении себестоимости и стоимости товаров. Необходимым и достаточным уровнем следует считать тот, который обусловлен общественно необходимыми затратами. Такими затратами принято называть расходы, связан­ные с реализацией и доведением товаров до потребителей при общественно нормальных условиях купли-продажи, среднем уров­не интенсивности труда работников, соблюдении установленных требований к качеству торгового обслуживания.

**1. УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ В ТОРГОВЛЕ**

* 1. Экономическая характеристика и классификация издержек обращения в торговле

Основным видом деятельности предприятий торговли является продажа товаров снабженческо-сбытовым, посредническим и другим организациям (за исключением населения) для дальнейшего их использовании в производстве и для перепродажи. Торговые предприятия, в отличие от производственных, не производят готовую продукцию, а реализуют ранее приобретенную продукцию (товар), получая доход. Состав расходов на продажу (издержек обращения) в торговых организациях гораздо шире, чем на производственных предприятиях. Издержками обращения называются расходы производимые торговыми предприятиями в процессе осуществления своей деятельности дополнительно к оплате стоимости товаров.

Издержки обращения условно подразделяются на чистые и дополнительные. Чистые издержки — это затраты по организации процесса купли-продажи, содержанию административно-управленческого персонала, расходы на учет и отчетность. Дополнительные издержки обусловлены продолжением процесса производства в торговле (фасовка, упаковка, транспортировка, доставка товара до потребителя и т.п.), преобразованием производственного ассортимента в торговый.

Издержки бывают явные и неявные. Явные (бухгалтерские) издержки — это издержки, связанные с использованием привлеченных материальных, финансовых и трудовых ресурсов, которые полностью отражаются в бухгалтерском учете и относятся, согласно законодательству, на издержкоемкость реализации продукции. Они делятся:

• на материальные затраты (стоимость товаров, сырья, ма­териалов, используемых для упаковки, хранения, обес­печения нормального торгово-технологического процесса; стоимость работ и услуг, оказываемых другими предприятиями данному предприятию, топлива всех ви­дов и др.);

• затраты на оплату труда;

• отчисления на социальные нужды и другие отчисления;

• амортизация основных фондов;

• прочие затраты.

Неявные издержки — это издержки, связанные с использованием ресурсов, принадлежащих самому предприятию. К неявным издержкам можно отнести платежи, которые предприятие могло бы получить при более выгодном использовании принадлежащих ему ресурсов (издержки упущенных возможностей), нормальную прибыль, которая удерживает предпринимателя в выбранной им отрасли деятельности.

Единую учетную номенклатуру статей издержек обращения для предприятий торговли независимо от форм собственности определяют «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания».

С точки зрения управления издержками обращения важно знать их классификацию на постоянные и переменные.

Во-первых, такое деление способствует решению задачи регулирования массы и прироста прибыли на основе относительного снижения издержек при росте выручки от реализации. Во-вторых, такая классификация позволяет определить окупаемость затрат, то есть запас финансовой прочности предприятия. В-третьих, выделение постоянных затрат дает возможность использовать метод маржинального дохода (валовой доход минус переменные затраты) для определения размера торговой надбавки.

Условно-постоянные:

* транспортные расходы; проценты за пользование краткосрочными ссудами;
* расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
* потери товаров при переработке, хранении и реализации;
* расходы по операциям с тарой;
* платежи по страхованию имущества (в части страхования грузов и риска погашения кредитов);
* расходы на дополнительную оплату труда;
* начисления (отчисления на социальное страхование) на перемен­ную часть заработной платы;
* налоги и отчисления, став­ки которых рассчитываются в процентах к товаро­обороту

Условно-переменные:

* расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования, инвентаря и легкового транспорта;
* расходы на рекламу; расходы по операциям с тарой;
* расходы на ремонт основных средств;
* платежи по страхованию имущества (кроме страхования грузов и риска погашения кредитов);
* прочие материальные и приравненные к ним статьи.

Научная классификация издержек обращения предопределяется содержанием и структурой занятого в торговле живого и овеществленного труда, характером услуг, оказываемых торговле другими отраслями хозяйства. В соответствии с этим издержки обращения торговли делятся на прямые и косвенные.

Такая дифференциация издержек обращения позволяет установить соотношение между затратами живого и овеществленного труда в торговле, исчислить меру оплачиваемых услуг других отраслей, более рационально управлять трудовыми и технологическими процессами.

В торговле для целей учета, анализа и планирования издержек обращения установлена их номенклатура. Помимо прямых расходов, в издержки обращения торговли включаются косвенные расходы, связанные с содержанием административно-управленческого аппарата вышестоящих звеньев, эксплуатацией складов и баз оптовых организаций. Предприятиям предоставляется право сокращать и расширять перечень статей в пределах затрат, предусмотренных главой 25 Налогового кодекса РФ. Основными задачами учета издержек обращения предприятий торговли являются обеспечение своевременного, полного, достоверного отражения фактических расходов и контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, закупки и реализации, ведение учета и контроля за выполнением планов торгово-финансовой деятельности.

В целях планирования, учета и отчетности издержек обращения предприятиями торговли рекомендуется применять следующие статьи издержек обращения

Таблица 1.1

Номенклатура статей издержек обращения и производства предприятий торговли

|  |  |
| --- | --- |
| № пп. | Наименование статей |
| 1 | Транспортные расходы |
| 2 | Расходы по оплате труда |
| 3 | Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря |
| 4 | Амортизация основных средств |
| 5 | Расходы на ремонт основных средств |
| 6 | Расходы на ремонт специальной одежды, приборов |
| 7 | Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд |
| 8 | Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров |
| 9 | Расходы на рекламу |
| 10 | Затраты по оплате процентов за пользование займами |
| 11 | Потери товаров |
| 12 | Расходы на тару |
| 13 | Прочие расходы |

На статью «Транспортные расходы» относят:

* оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозки товаров и продуктов (плата за перевозку, за подачу вагонов, взвешивание грузов и т.п.);
* оплата услуг организаций по погрузке товаров и продуктов в транспортные средства и выгрузке из них, плата за экспедиционные операции и другие услуги;
* стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стойки, стеллажи и т.д.) и утепление (солома, опилки, мешковина и т.п.);
* плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах и т.п. в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами;
* плата за обслуживание подъездных путей и складов не общего пользования, включая плату железным дорогам согласно заключенными с ними договорам.

Расходы, связанные с доставкой (включая погрузочно – разгрузочные работы) товаров и продуктов транспортом и персоналом предприятия торговли, включаются в соответствующие статьи издержек обращения и производства : расходы на оплату труда, амортизация основных средств и др.

Расходы на перевозку топлива, материалов для ремонтных, строительных и других работ относятся на увеличение их стоимости.

Расходы на перевозку, погрузку и выгрузку порожней тары при возврате ее поставщикам или отправке тарособирающим и тароремонтным организациям учитываются на статье «Расходы на тару».

На статью «Расходы на оплату труда» относятся:

* затраты на оплату труда основного торгово-производственного персонала предприятия с учетом премий за производственные показатели, стимулирующие и компенсирующие выплаты;
* затраты на оплату труда работников не списочного состава, занятых в основной деятельности;
* оплата в соответствии с действующим законодательством очередных и дополнительных отпусков;
* оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях предусмотренных законодательством;

В издержки обращения и производства не включаются следующие выплаты работникам в денежной и натуральной форме, а также затраты, связанные с их содержанием:

* премии, выплачиваемые за счет собственных средств предприятия и целевых поступлений;
* материальная помощь;
* оплата дополнительных предоставляемых по коллективному договору отпусков работникам; надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, доходы выплачиваемые по акциям и вкладам трудового коллектива предприятия торговли;
* оплата проезда к месту работы транспортом общественного пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом;
* ценовые разницы по товарам (работам, продукции, услугам), предоставляемых работникам предприятия или отпускаемой подсобными хозяйствами;
* оплата путевок на лечение и отдых и посещение различных культурно – зрелищных и спортивных мероприятий, производимые за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия торговли;
* другие виды выплат, не связанные непосредственно с оплатой труда.

На статье «Отчисления на социальные нужды» отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в составе единого социального налога. Отчисления на социальные нужды производятся от расходов на оплату труда работников предприятия торговли, включаемых в издержки обращения и производства по статье «Расходы на оплату труда».

На статье «Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря» отражаются:

* плата за текущую аренду торгово-складских зданий, строений и помещений, сооружений и инвентаря и других отдельных объектов основных средств, причитающаяся арендодателю;
* расходы на отопление, освещение, водоснабжение, канализацию и другие коммунальные услуги;
* расходы на содержание в чистоте помещений, уборку примыкающих к ним участков территории, вывоз мусора; стоимость предметов и средств ухода за помещениями;
* расходы на проверку и клеймение весов, водомеров и других измерительных приборов; стоимость энергии, потребленной на приведение в движение подъемников, лифтов, транспортеров, торговых автоматов, контрольно – кассовых машин и т.п.
* расходы на содержание и ремонт сигнализационных устройств; проведение противопожарных мероприятий;
* плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану (складов, магазинов и т.п.).

На статье «Амортизация основных средств» отражаются суммы амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных средств, начисленные исходя из их балансовой стоимости и норм амортизации.

На статье «Расходы на ремонт основных средств» включает расходы на проведение всех видов ремонтов основных производственных средств.

На статью «Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд» относят фактическую себестоимость топлива (покупная цена, расходы на перевозку, погрузочно–разгрузочные работы); себестоимость электроэнергии, потребленной холодильным оборудованием относят на статью «Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров».

На статью «Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров» относят:

* фактическую стоимость материалов (оберточной бумаги, пакетов, клея, шпагата, стружки, соломы и т.п.) потребленных при фасовке и упаковке товаров ;
* плата за временное хранение товаров на складах сторонних организаций;
* другие расходы на создание условий для хранения товаров и продуктов.
* На статью «Расходы на рекламу» относят расходы:
* на оформление витрин, выставок, комнат образцов;
* на разработку, изготовление и печатание рекламных изданий: каталогов, брошюр, открыток, этикеток, фирменных упаковок, пакетов;
* на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, передачи по радио, телевидению), световая и другая наружная реклама;
* стоимость образцов товаров переданных в соответствии с контрактами, посредническим организациям бесплатно; уценка образцов товаров потерявших свое первоначальное качество во время экспонирования в витринах, торговых залах магазинов и на выставках.

На статью «Расходы на тару» относят расходы:

* расходы на ремонт тары – оборудования, амортизация тары – оборудования, расходы на перевозку, погрузку и выгрузку порожней тары, осуществляемую сторонними организациями при возврате ее поставщикам;
* разница в ценах на тару между приемными - при оприходовании и сдаточными - при возврате порожней;
* другие расходы на тару.

По статье «Прочие расходы» отражаются:

* суммы затрат по уплате налогов, сборов, отчислений в бюджет и специальные внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком за счет издержек обращения и производства;
* амортизация по нематериальным активам;
* расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;
* оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;
* оплата услуг почтовой, телефонной, телеграфной и другой связи; расходы на приобретение канцелярских принадлежностей и бланков;
* расходы на подписку периодических изданий для служебного пользования, приобретение справочной литературы;
* расходы на командировки, связанные с торгово–производственной деятельностью: оплата за проезд командированных к месту назначения и обратно, за наем помещения, суточных за время нахождения в командировке (в соответствии с установленным законодательством нормам).
* представительские расходы;
* оплата услуг банков;
* другие затраты не относящиеся к ранее перечисленным статьям.

Однако не все затраты торговли можно относить на издержки обращения. Так: затраты и потери, возникающие в результате небрежного отношения к собственности; убытки, образующиеся по причине наличия дебиторской задолженности, не востребованной в срок; штрафы и пени, уплачиваемые вследствие невыполнения хозяйственных договоров и прочие подобные потери не должны учитываться как издержки обращения. Указанные расходы необходимо взыскивать с виновных лиц, либо списывать на результаты хозяйственной деятельности.

**1.2. Порядок списания расходов по продажам товаров в торговых организациях**

При торговой деятельности, в отличие от производственной, организация реализует ранее приобретенную продукцию (товар), получая доход от этой деятельности в виде разницы в ценах продажи и приобретения товара.

В связи с этим финансовый результат торговой организации во многом определяется стоимостью приобретения реализуемых товаров. Она составляет значительную долю расходов торговой организации. Поэтому для правильного определения прибыли или убытка от продажи товаров принципиальную важность имеет правильность их оценки.

Правила оценки товаров в бухгалтерском учете установлены разделом II Положения по бухгалтерскому учету “Учет материально - производственных запасов”.

В бухгалтерском учете товары оцениваются по фактическим затратам на их приобретение.

В состав фактических затрат на приобретение товаров, то есть их балансовой стоимости, включаются:

* суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
* таможенные сборы и пошлины, уплачиваемые при ввозе импортируемых товаров;
* невозмещаемые налоги, уплачиваемые при их приобретении;
* вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретаются товары;
* иные расходы, непосредственно с закупкой товаров, включая плату за информационные и консультационные услуги, связанные с их приобретением, проценты за пользование заемными средствами, привлеченными для целей закупки товара.

В состав балансовой стоимости могут включаться также:

* расходы по доставке товаров;
* расходы по их страхованию во время транспортировки;
* затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к продаже (сортировке, фасовке, подработке).

Однако в отношении указанных расходов у организации торговли существует возможность и иной организации учета. Вместо включения в стоимость товара такие расходы могут учитываться в составе издержек обращения торговой организации.

Учет фактической себестоимости товаров может быть организован двумя способами.

По первому способу учет товаров по фактическим затратам на их приобретение ведется на счете 41 «Товары». В этом случае стоимость товара, отраженная по счету 41, в случае выявления дополнительных расходов, связанных с его приобретением, после его оприходования не может быть изменена, и такие расходы должны быть списаны непосредственно на расходы по продаже, то есть на счет 44.

Второй способ предполагает ведение учета товаров на счете 41 по договорным ценам. При этом учет прочих расходов, связанных с приобретением и доставкой товаров (транспортно-заготовительных расходов) ведется на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». При списании товаров на реализацию в себестоимость продаж включается соответствующая доля учтенных на счете 16.

Сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая списанию на себестоимость продаж, определяется по формуле

ТЗР р = ( ТЗР н + ТЗР м ) : ( Тн + Тм ) х Тр , (1)

где ТЗР р – сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая списанию на себестоимость продаж; ТЗР н - сумма транспортно-заготовительных расходов, учтенных в сальдо по счету 16 на начало отчетного месяца;

ТЗР м - сумма транспортно-заготовительных расходов., относящаяся к товару приобретенному за отчетный месяц;

Тн – стоимость остатка товара по договорным ценам на начало отчетного месяца;

Тм – стоимость товара, приобретенного в отчетном месяце по договорным ценам;

Тр – стоимость товара проданного в отчетном месяце в оценке по договорным ценам.

В случае, если товары не только реализуются, но и списываются на другие нужды (на сертификацию, на осуществление благотворительной деятельности, в связи с порчей товара и т.п.), на соответствующие счета учета расходов должна быть отнесена и часть транспортно-заготовительных расходов, относящаяся к израсходованному товару.

Она определяется по аналогичной формуле, в которой вместо показателя стоимости проданного товара (Тр) применяется показатель стоимости товара, использованного для сертификации (Тс), на благотворительные цели (Тб), стоимости испорченного товара (Тп) и т.д.

При этом аналитический учет по счету 16 должен быть организован по группам товаров с примерно одинаковой долей транспортно-заготовительных расходов в расходах на их приобретение, и указанная формула применяется к каждой группе товара.

Такие расходы как суммовые разницы по расчетам с поставщиками и проценты за коммерческий кредит, уплачиваемые поставщику при приобретении товара на условиях отсрочки (рассрочки) платежа, могут возникнуть только после оприходования товара и отражения его на счете 41.

Стоимость товара, по которой они отражаются в балансе, может быть изменена только в условиях учета отклонений в стоимости товаров на счете 16. Поэтому при учете товаров на счете 41 по фактическим затратам на их приобретение без применения счета 16 указанные расходы в принципе не могут увеличивать балансовую стоимость товара. В этом случае они подлежат отнесению непосредственно при их выявлении на счет 44 «Расходы на продажу».

Если товар приобретается на условиях его оплаты неденежными средствами (по договорам мены), цена его приобретения определяется стоимостью активов (имущества), подлежащих передаче поставщику в обмен на приобретаемый товар. Стоимость активов переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. Таким образом товары приходуются по продажной стоимости обмениваемого имущества по аналогичным сделкам. Однако порядок признание сделок аналогичными, совершенными в сравнимых обстоятельствах, должен быть определен организацией самостоятельно и закреплен в ее учетной политике.

Нередко в договорах мены стороны формально указывают стоимость передаваемых товаров в денежном выражении. Однако указание цены в таком договоре может быть формальным, не обусловливающим гражданско-правовые последствия сделки. Поэтому отражения товара в учете по цене, предусмотренной договором мены, противоречит требованию приоритета содержания перед формой (п. 10 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ), если, конечно такая цена не применяется организацией обычно при совершении сделок в сравнимых обстоятельствах и не соответствует рыночному уровню цен.

Аналогичный порядок оценки товара в бухгалтерском учете применяется при приобретении товара не только по сделкам мены, но по всем другим договорам, предусматривающим оплату товара встречной передачей имущества (выполнением работ, оказанием услуг). Так, например, такой порядок подлежит применению в случае, когда первоначальный договор поставки предусматривал оплату товара деньгами, но в последствии было заключено соглашение об отступном, предусматривающее передачу поставщику в оплату товара какого-либо имущества (работ, услуг). Однако остается в силе правило об неизменности оценки товара после его оприходования. Поэтому если подобное соглашение об отступном заключается после оприходования товара и имущество (работы, услуги) передается поставщику в погашение уже существующей задолженности за товар, то он продолжает числиться в бухгалтерском учете по первоначально определенной договорной стоимости.

Расходы на доставку, страхование, хранение товаров, приобретаемых по договорам мены, и другие расходы, связанные с их приобретением, учитываются в стоимости товара в общеустановленном порядке.

При закупке товара через посредника – комиссионера или поверенного – сумма вознаграждения посреднической организации за закупку товара включается в его стоимость на основании отчета комиссионера или поверенного. Обязанность комиссионера или поверенного представить отчет комитенту (доверителю) о выполнении его поручения установлена статьями 999 и 974 Гражданского кодекса РФ, однако сроки представления такого отчета Кодексом не определены, поскольку отчет посреднической организации используется в качестве первичного документа в бухгалтерском учете у комитента (доверителя) для отражения расходов на оплату услуг посредника, у комиссионера (поверенного) - для отражения выручки от оказания услуг, к нему должны применяться правила о составлении бухгалтерских документов.

Таким образом, если через комиссионера (поверенного) производится единичная закупка товара, то целесообразно требовать от него представления отчета одновременно с передачей товара и сопроводительных документов. При систематической закупке товара через посредника отчеты должны представляться комитенту (доверителю) не реже одного раза в месяц в сроки, обеспечивающие своевременное отражение расходов на оплату услуг посредника в бухгалтерском учете комитента (доверителя). Так как нормативные документы прямо не регламентируют сроки представления отчетов посредникам положение о сроке представления отчетов следует включать в договоры комиссии или поручения.

На базе сформированной в изложенном порядке стоимости товара, приобретенного в течение отчетного месяца, и остатков товаров на начало месяца определяется стоимость реализованного товара и товара, израсходованного на сертификацию, для экспонирования на витринах в рекламных целях на осуществление благотворительной деятельности и другие цели.

Порядок определения стоимости реализованного товара зависит от применяемого организацией метода его учета и оценки.

При ведении бухгалтерского учета товаров количественно-суммовым методом аналитический учет организуется по каждому наименованию или каждой отдельной партии товаров (сортовой или партионный способы учета товаров). При сортовом способе организации аналитического учета товаров стоимость реализованных и списанных по другим причинам товаров определяется одним из следующих методов:

* по себестоимости каждой единицы;
* по средней себестоимости;
* по себестоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО);
* по себестоимости последних по времени приобретения товаров (ЛИФО).

Метод оценки товаров по себестоимости каждой единицы, как правило, применяется при учете товаров, поступающих в единичных экземплярах, не являющихся взаимозаменяемыми (ювелирные изделия, автомобили, предметы искусства и т.п.).

Метод средней (средневзвешенной) себестоимости предполагает расчет средней цены как суммы покупной стоимости остатка товаров на начало месяца и покупной стоимости поступивших товаров за отчетный месяц, деленной на сумму количества товаров на начало месяца и количества поступивших товаров. При этом методе в течение месяца ведется только количественный учет выбытия товаров, а суммовой учет возможен только по окончании месяца.

Оценка товаров по методу ФИФО основана на допущении реализации их в той же последовательности, в какой они закупаются торговой организацией, т.е. товары которые первыми поступают в продажу, должны быть оценены по цене первых по времени закупок. При этом товары на конец отчетного месяца оцениваются по цене последних закупок.

При использовании метода ЛИФО реализованные товары оцениваются по цене последних по времени закупок, а стоимость товаров на конец месяца определяется исходя из цен наиболее ранних закупок. Этот метод позволяет более точно определить себестоимость реализованных товаров, но вместе с тем искажает себестоимость товарных запасов на конец периода.

Согласно рассмотренным методам оценки товаров, при определении стоимости реализованных товаров принимаются о внимание все их поступления в течение отчетного месяц и поэтому при определении себестоимости реализованных товаров возможно только в конце отчетного месяца. Возможность оценки реализованных товаров только в конце отчетного месяца может вызвать трудности при практическом применении. В связи с этим приложением 1 к Методическим указаниям по бухгалтерский учет материально-производственных запасов допускается списание товаров по скользящей средней.

Скользящую среднюю можно определить исходя из данных о приобретении и остатках товара, сложившихся на момент его отпуска (реализации), не дожидаясь конца отчетного месяца. Данный метод предполагает расчет средней цены после каждого поступления товаров и используется, как правило, при учете товаров в бухгалтерских программах для ЭВМ.

При разных методах оценки получается разная стоимость реализованных товаров (меньшая при методе ФИФО и большая при методе ЛИФО), а следовательно и разная оценка товарных запасов.

В зависимости от конъюнктуры рынка применение того или иного метода через изменение покупной стоимости реализованные товаров дает возможность влиять на величину валового дохода от реализации соответственно на величину прибыли торговой организации. Наибольшая прибыль получается при методе ФИФО, а наименьшая – при методе ЛИФО. Торговая организация вправе выбирать тот или иной метод оценки товаров и предусматривать его в своей учетной политике.

При партионном способе учета товаров на складе организуется физически обособленное хранение даже однородного товара поступившего в разных партиях. До полной реализации (выбытия) товара из одной партии следующая партия не расходуется. Излишки и недостачи товара также определяются отдельно по каждой партии. Партию составляют товары, поступившие одновременно, поэтому в составе одной партии можно выделить первые и последние по времени поступления и следовательно применить один из методов оценки ФИФО или ЛИФО. При таком способе учета товаров при списании они всегда, по сути, оцениваются по методу средней себестоимости.

При ведении учета товаров в ручную может применяться сальдовый (оперативно-бухгалтерский) метод их учета. В этом случае учет товаров в бухгалтерии ведется в разрезе групп товаров только в денежном выражении на основании данных складского учета. Учет товаров на счете 41 ведется по учетным ценам. В качестве учетных цен могут применяться планово-расчетные цены или средняя цена по группе товаров отдельно на счете 16 учитывается движение и остатки отклонений фактической себестоимости товаров от их учетной стоимости. Списание отклонений в стоимости товаров при реализации или ином выбытии производится по методу пропорции, рассмотренному ранее. При этом не возникает проблемы выбора одного из методов оценки товара при их списании в силу того, что учетная цена, по которой товары учитываются на счете 41, является единой для всех остатков и поступлений товаров данной группы.

Однако с течением времени в связи с изменением договорных цен на товары и стоимости работ (услуг), связанных с их приобретением, фактическая себестоимость товаров может существенно отклоняться от учетных цен. Правилами учета рекомендуется, чтобы такие отклонения не превышали десяти процентов от рыночных цен товаров (п. 80 Методических указаний по учету МПЗ). При более существенных отклонениях планово-расчетных цен и средних цен они подлежат пересмотру. Такой пересмотр учетных цен целесообразно производить по состоянию на 31 декабря отчетного года. при этом в учете взаимно корректируются стоимость остатка товаров по учетным ценам и величина отклонений в их стоимости, учтенная на счете 16. Поступление и списание товаров после изменения его учетной цены производится по новой учетной цене.

1.3 Бухгалтерский учет издержек обращения

В торговых организациях все расходы по содержанию предприятия рассматриваются как расходы на продажу. Организации, осуществляющие торговую дея­тельность, учитывают затраты на продажу продукции, товаров, выполненных и сданных работ, оказанных услуг на активном балансовом счета 44 "Расходы на продажу".

По дебету счета 44 ''Расходы на продажу' накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

При формировании расходов на продажу (коммерческих расходов) в учете делаются следующие записи.

Д 44 - К 10 - израсходованы материалы на упаковку

продукции на складе;

Д 44 - К 23 – списаны расходы вспомогательных производств по изготовлению тары, доставке товаров на станцию (пристань) отправления;

Д 44 - К 02, 10, 70, 69 - в расходы на продажу включены расходы на ремонт и амортизацию оборудова­ния, используемого при погрузке продукции в транспортные средства ситами самого предприятия;

Д 44 - К 76 начислены коммерческие сборы (отчисления);

Д 44 - К 60, 76 - в расходы на продажу включена стоимость услуг транспортных организаций за дос­тавку продукции на станцию (пристань) отправления, счета подрядчиков за отгрузку продукции в вагоны (суда), рекламных агентств, хранителей по догово­рам хранения и др. (без НДС);

Д 44 - К 70, 69 начислены заработная плата, еди­ный социальный налог и другие отчисления на зара­ботную плату рабочим за упаковку, затаривание го­товой продукции на складе, погрузку ее на транспор­тные средства;

Д 44 - К 71 отнесены расходы подотчетных лиц по транспортировке готовой продукции, ее выгрузке, представительские расходы;

Д 44 - К 76 по экспортируемым товарам суммы эк­спортных таможенных пошлин и таможенных сборов включены в состав коммерческих расходов;

Д 44 - К 76/"Расчеты по имущественному и лично­му страхованию" отчисления на страхование готовой продукции, товаров и др.

В составе расходов, связанных с продажей, учиты­ваются также дополнительные расходы поставщика при возникновении ситуации, указанной в ст. 496 ГК РФ. Дого­вором розничной купли-продажи может быть предусмотрено условие, заключающееся в том, что по­купатель принимает товар, который в определенный до­говором срок не может быть продан другому покупате­лю. Неявка покупателя, а также отказ от получения товара в определенный договором срок являются отказом покупателя от исполнения договора что влечет за собой расходы поставщика на обеспечение передачи товара другому покупателю. Эти расходы продавца являются для него расходами на продажу и включаются в цену товара, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором.

При установлении цены продажи продукции на условиях их доставки до пункта назначения за счет поставщика расходы по доставке до пункта назначения включаются в нее и учитываются поставщиком в составе расходов на продажу. Счет-фактуру и накладную на поставленную продукцию поставщик выставляет с учетом транспортных расходов в цене поставки.

Продажа товаров (продукции) по отпускной (договорной) цене, в которой предусмотрены расходы на доставку товаров (продукции) до пункта отправления, предполагает, что расходы по доставке товаров (продукции) от пункта отправления до пункта назначения оплачиваются покупателем. Соответственно расходы, компенсируемые покупателем, в продажные цены товаров и в выручку у поставщика не включаются. В накладных и счетах-фактурах, выставленных продавцом, сумма транспортных расходов указывается отдельно с выделением отдельной строкой налога на добавленную стоимость.

В этом случае в учете продавца делаются записи:

Д 76 - К 60 отражена стоимость транспортных расходов, возмещаемых покупателем;

Д 51 - К 76 отражено получение от покупателя денежных средств в возмещение транспортных расходов согласно условиям договора.

По правилам бухгалтерского учета расходы на продажу (коммерческие расходы) включаются в состав расходов по обычным видам деятельности. Накопленные на счете 44 суммы списываются на себестоимость продаж в дебет счета 90 «Продажи» полностью или частично в зависимости от варианта, предусмотренного учетной политикой организации.

Расходы на упаковку и транспортировку, учитываемые в расходах на продажу, включаются в себестоимость отгруженных товаров (продукции) или других показателей, предусмотренных учетной политикой организации. Если договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права собственности на отгруженную продукцию от предприятия к покупателю (например, по оплате продукции), то в этом случае в организации по отгруженной в отчетном месяце продукции не может быть признана в установленном порядке выручка от продажи и в учете делается запись: с кредита счета 43 "Готовая продукция" в дебет счета 45 "Товары отгруженные". Учтенные за этот месяц расходы на упаковку и транспортировку распределяются между продукцией отгруженной, списанной с кредита счета 43 в дебет счета 45, и реализованной, списанной с кредита счета 43 в дебет счета 90.

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, списываются ежемесячно на себестоимость проданной продукции - в дебет счета 90, субсчет ''Себестоимость продаж".

Для целей обложения налогом на прибыль все суммы расходов на продажу, осуществленные предприятием в течение отчетного (налогового) периода, относятся к косвенным расходам и в полном объеме списываются на уменьшение доходов от реализации этого отчетного (налогового) периода.

Расходы признаются в целях налогообложения только в том случае, когда они экономически оправданы, произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, и подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Наряду с рассмотренным выше способом списания расходов на продажу на себестоимость организациями может применяться и другой способ. Коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

При переходе организаций с начала отчетного года в соответствии с принятой учетной политикой на порядок признания расходов на продажу (коммерческих и управленческих расходов) полностью в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности не списанные в прошлом отчетном году расходы на продажу подлежат включению в себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг на начало отчетного года.

Организация имеет право принять решение о равномерном включении этих сумм в себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг в течение определенного периода времени (например, квартала, полугодия).

Если в учетной политике в целях бухгалтерского учета будет предусмотрено включение расходов на продажу в себестоимость проданной продукции полностью, то в этом случае данные бухгалтерского и налогового учета совпадут.

Эти расходы принято обособленно показывать и в отчете о прибылях и убытках.

Организации торговли имеют право выбрать один из двух вариантов списания расходов по продажам:

1. полностью в текущем отчетном периоде;
2. пропорционально стоимости реализованных товаров.

В бухгалтерском учете и в целях налогообложения подлежат только транспортные расходы. Издержки обращения распределяются следующим образом:

При первом способе, после перехода права собственности на отгруженные товары к покупателю в бухгалтерском учете отразиться записью:

1) Отражена выручка от продажи товаров

**Дебет 62 кредит 90-1**

2) Списана фактическая себестоимость проданных товаров

**Дебет 90-2 кредит 41**

3) Списаны расходы на продажу

**Дебет 90-2 кредит 44**

4) Начислен НДС с выручки от продажи

**Дебет 90-3 кредит 68**

В конце месяца определяется финансовый результат от продажи ( прибыль или убытки):

Прибыль от продажи товаров

**Дебет 90-9 кредит 99**

Убыток от продажи товаров

**Дебет 99 кредит 90-9**

При втором способе расходы на продажу со счета 44 "Расходы на продажу" списываются на счет 90 "Продажа" пропорционально стоимости товаров, проданных в отчетном периоде, таким способом могут списываться только расходы на транспортировку товара. Сумму транспортных, которую нужно списать , рассчитывают по формуле :

Тр 1 + Тр 2 – Тр 3 = Тр 4 , где (2)

Тр 1 - расходы на упаковку и транспортировку продукции составляющие сальдо по счету 44 на начало месяца;

Тр 2 - коммерческие расходы, произведенные за отчетный месяц;

Тр 3 - расходы на упаковку и транспортировку продукции остающейся не реализованной на конец отчетного месяца;

Тр 4 - расходы на продажу, подлежащие списанию в отчетном месяце на реализованные товары.

Сумма транспортных расходов относящихся к остатку товаров на конец месяца, определяется :

Сн х ср% = Тр3 , где

Сн - сальдо по счету 41 Товары на конец месяца;

Ср % - средний процент транспортных расходов;

Тр3 - сумма транспортных расходов относящихся к остатку товаров на конец месяца.

Средний процент транспортных расходов по счету 44 , относящихся к остатку товаров на конец месяца рассчитывается[[1]](#footnote-1):

Тр 3 + Тр 2

Х 100 % = Ср %

Об кт 41 + Сн 41 (3)

Тр 3 - сумма транспортных расходов относящихся к остатку товаров на конец месяца;

Тр 2 - сумма транспортных расходов понесенных предприятием в течение отчетного периода;

Сн 41 - сальдо по счету 41 "Товары" на конец месяца;

Об кт 41 - оборот по кредиту счету по счету 41 Товары за отчетный период;

Ср % - средний процент транспортных расходов.

Таким образом, у организаций существует возможность выбора порядка признания расходов на продажу в себестоимости реализованной продукции.

Учет у продавца:

При отгрузке покупателю товаров по договору с особым порядком перехода права собственности оформляют запись

**Дт 45 Кт 41** – отгружены товары по договору с особым порядком перехода права собственности.

После получения от покупателя средств в оплату товаров делают запись

**Дт 62 Кт 90-1** – отражена выручка от продажи товаров.

Списывается фактическая себестоимость товаров

**Дт 90-2 Кт 45** – списана себестоимость проданных товаров

Начисляется налог на добавленную стоимость (если товары этим налогом облагаются)

**Дт 90-3 Кт 68**

В конце месяца определяется финансовый результат от продажи, прибыль или убыток

**Дт 90-9 Кт 99** – отражена прибыль от продажи

**Дт 99 Кт 90-9** – отражен убыток от продажи

Особенности учета отдельных видов коммерческих расходов.

*1)* *расходы на доставку реализуемых товаров до места нахождения покупателя или до станции отправления* включаются в коммерческие расходы если по условиям договора поставки обязанность по заключению договора с перевозчиком возложена на продавца не зависимо от того какая из сторон является получателем товара в месте назначения и возмещаются им транспортные расходы покупателем сверх стоимости товара. Например, если по условием договора поставки обязанность продавца по передаче товара покупателю считается выполненной в момент передачи товара транспортной организации для доставки ее покупателю на продавца возлагается обязанность заключить договор перевозки. Без заключения такого договора передачи товара транспортной организации невозможно. Как отправитель груза по договору перевозки поставщик обязан оплатить перевозку. Таким образом, поставщик несет расходы на перевозку в целях выполнения своих обязанностей по договору поставки. Поэтому расходы на такую перевозку учитываются у него в составе расходов на продажу независимо от того, выключена ли ее стоимость в продажную цену товара или возмещается покупателем сверх этой цены.

Дт 44 Кт 60 - отражены расходы на доставку товаров автомобильным

или железнодорожным транспортом.

*2) расходы на страхование товаров* в период их доставки покупателю включается у продавца в состав расходов на продажу в полном объеме если договором поставки предусмотрено страхование товара за счет продавца.

Если договор поставки не предусматривает обязанности сторон по страхованию товара в период его доставки, то продавец может добровольно застраховать товар.

В этом случае в состав расходов на продажу у продавца включаются расходы по страхованию товара до момента перехода риска его случайной гибели покупателю. Риск случайной гибели переходит к покупателю в момент исполнения обязанности продавца по передаче товара, если иное не установлено договором поставки. Договор с перевозчиком заключает покупатель, если покупатель не дает иных указаний при данных условиях поставки поставщик может заключить договор перевозки по просьбе покупателя за его счет и риск. В этом случае между покупателем и продавцом возникают отношения поручения по поводу заключения договора перевозки. Поэтому если поставщик при поставках на условиях FGA несет расходы по оплате перевозки, то они подлежат возмещению покупателем и на расходы у продавца не относятся. Соответственно сумма возмещения таких расходов, полученная от покупателя, не включается у поставщика в состав доходов.

Д 44 К 76 – отражены расходы на страхования товара, если предусмотрено договором,

Д 19 К 76 – учтен НДС.

*3) расходы на исследование рынка (маркетинговые исследования)* учитываются в составе прочих расходов для целей налогообложения в период возникновения таких расходов, если они связаны с текущим изучением конъюнктуры рынка. Стоимость маркетинговых исследований, результаты которого образуют нематериальный актив, подлежат списанию на расходы в целях налогообложения в течение срока, обусловленного авторским договором. В бухгалтерском учете расходы на исследование рынка как объект учета могут квалифицироваться иначе, чем в налоговом учете. В отношении расходов на исследование рынка в бухгалтерском учете применяется общее правило о том, что они включаются в состав расходов на продажу в течение срока полезного использования результатов исследования. Данное правило действует при переносе стоимости исследования на издержки обращения как в виде амортизации нематериального актива, так и со счета 97 "Расходы будущих периодов". При этом оно применятся в том случае, если срок использования результатов исследования не превышает 12 месяцев. Расхождения в суммах расходов на исследование рынка со сроком использования на более 12 месяцев, признаваемых в бухгалтерском учете и для целей налогообложения должны отражаться в налоговом учете аналогично расходам на создание рекламных продуктов.

Д 44 К 76 – учтены расходы на исследования увеличение рынка сбыта,

Д 19 К 76 – учтен НДС

Д 97 К 76 – отражены расходы на исследования рынка нового товара,

если исследования положительные и организация начинает работу по этому направлению

Д 44 К 97 – учтены расходы на исследования рынка,

а если новый товар неудачный, то после решения руководства предприятия не заниматься этим направлением бухгалтер делает следующие проводки

Д 91 К 97 – списаны расходы на исследования рынка в «Прочие расходы».

*4) расходы на рекламу* – это расходы по распространению в любой форме информации об организации, ее товарах, идеях с целью формирования и поддержания интереса к ней. Сумма расходов на рекламу в бухгалтерском учете учитывается на счете 44 "Расходы на продажу". Если в составе расходов на рекламу возникают суммовые разницы то в бухгалтерском учете их следует учитывать на отдельном субсчете к счету 44. Это связано с тем, что для целей налогообложения суммовые разницы подлежат переносу в состав внереализационных доходов (расходов) и при расчете суммы превышения нормы расходов на рекламу не учитываются. Размещен е рекламы требует проведение длительных по времени работ (реклама в виде объявления, плаката и т.п.). В бухгалтерском учете расходы признаются с учетом их связи с полученными доходами.

Если произведены работы по созданию рекламного продукта, но реклама еще не размещена, то произведенные расходы по созданию рекламы сами по себе не способствуют получения дохода от продажи товаров и не могут относиться на издержки обращения. Расходы по созданию рекламы до ее размещения должны учитываться на счете 97 "Расходы будущих периодов", которые будут списываться на себестоимость реализованных товаров в течение периода к которому они относятся. В связи с этим логично произвести списание расходов на создание рекламного продукта на издержки обращения равномерно в течение срока размещения соответствующей рекламы.

Сделки по размещению рекламы заключаются на определенное время и относятся к длительным сделкам. Расходы по таким сделкам признаются равномерно в течение периода их совершения.

К расходам на рекламу не относятся следующие затраты по:

* изготовлению визитных карточек для сотрудников организации;
* использованию телекоммуникационных сетей («Интернет» и др.)
* размещению информационных вывесок о наименовании организации, режим ее работы и правилах обслуживания потребителей в торговых залах, включая витрины;
* распространению объявлении (извещений) об изменении места нахождения организации, номеров телефонов и т.п.
* размещению предупредительных табличек, содержащих сведения об организации передвижения, производстве работ и т.п.;
* получение разрешения на размещение наружной рекламы и рекламы на почтовых открытках.

После признания расходов на рекламу, относящихся к текущему отчетному периоду, производится бухгалтерские записи:

Д 44 К 60 – приобретены рекламные работы (услуги),

Д 19 К 60 отражен НДС.

Без ограничений в исчислении налога на прибыль участвуют расходы:

* на рекламные мероприятия через СМИ и телекоммуникационные сети;
* на световую и иную наружную рекламу;
* на участие в выставках, ярмарках, экспозициях;
* на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;
* на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию об организации и/или о выполняемых ею работ (оказании услуг);
* на уценку товаров, полностью или частично потерявщих свои первоначальные качества при экспонировании.

Иные рекламные расходы для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от продажи товаров (работ, услуг) и имущественных прав. Многие организации получают доходы, обусловленные проведением рекламных кампании в течение нескольких отчетных периодов. В этом случае расходы на рекламу должны признаваться расходами будущих периодов:

Д 97 К 60 - приобретены работы (услуги) по производству (размещению) рекламы.

Рекламные расходы будущих периодов списываются на текущие затраты по наступлению периода, к которому они относятся. Такое списание может производиться равномерно, пропорционально объему продукции (работ) или другим способом предусмотренной учетной политикой. Операция отражается записями:

Д 44 К 97 – включена в состав расходов на продажу часть рекламных расходов, относящихся к текущему периоду.

Учет расходов по выполнению рекламных работ собственными силами:

Д 44 К 23 – включены в состав расходов на продажу себестоимость изготовленной и размещенной рекламы.

* 1. Учет издержек обращения в целях налогообложения

По смыслу статьи 320 НК РФ, оценка товара для целей налогообложения производится по цене его приобретения, определенной договором поставки. Расходы по доставке, хранению, страхованию товара, таможенные сборы и пошлины, уплаченные при импорте товаров, для целей налогообложения, иные расходы, связанные с приобретением товара включаются в состав издержек обращения в месяце возникновения таких расходов. Исключение составляют невозмещаемые налоги, которые учитываются в стоимости приобретения товара аналогично порядку применяемому в бухгалтерском учете.

К невозмещаемым налогам, уплачиваемым при приобретении товаров и подлежащих включению в балансовую стоимость приобретаемого товара, относятся:

1. НДС в случаях, когда торговая организация:

* имея выручку за три предшествующих месяца, не превышающую одного миллиона рублей, получила освобождение от уплаты НДС в соответствии со статьей 145 НК РФ,
* является плательщиком налога на вмененный доход с дохода от реализации приобретаемых товаров или применяет упрощенную систему налогообложения в соответствии с главой 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ;
* применяет льготы по налогу на добавленную стоимость, предусмотренные статьей 149 НК РФ при реализации товаров, приобретенных с налогом на добавленную стоимость (например, при реализации драгоценных металлов, драгоценных камней и необработанных алмазов в случаях, предусмотренных подпунктом 9 пункта 3 статьи 149 НК РФ).

При этом для целей правильного выделения суммы НДС, подлежащей включению в стоимость товара или исключению из нее, целесообразно вести раздельный учет товаров, облагаемых НДС по ставкам 10 и 20 процентов и приобретенных без НДС.

При этом суммы НДС, учтенные на счете 41 в стоимости товара, в аналитическом учете могут быть учтены в стоимости каждого отдельного наименования товара либо отдельной строкой в общей сумме, относящейся ко всем товарам, облагаемым НДС по одной ставке. В последнем случае сумма НДС, относящаяся к реализованным товарам и подлежащая списанию на себестоимость продаж, должна определяться путем умножения общей стоимости реализованного товара на соответствующую ставку налога.

Также возможно применение льгот по налогу на добавленную стоимость при реализации товара, стоимость приобретения которого включает в себя НДС.

Организации торговли, приобретающие и реализующие подакцизные товары, практически не имеют механизмов предъявления к вычету (возмещению из бюджета) акцизов, уплачиваемых при их приобретении поставщику. Исключение составляют организации, осуществляющие разлив подакцизных товаров или их смешение с другими товарами, в результате которого возникает новый подакцизный товар. Для целей уплаты акциза такие операции приравниваются к производству подакцизного товара. В результате их совершения у торговой организации возникает объект обложения акцизом, обязанность по уплате акциза с объема (или стоимости) реализованного (переданного) нового подакцизного товара и право на вычет акциза, уплаченного поставщику приобретенных подакцизных товаров, подвергнутых смешению или разливу.

Однако акциз, уплаченный в стоимости товара, предназначенного для смешения и получения нового подакцизного товара, не подлежит вычету в случаях:

* смешения и разлива алкогольных напитков, осуществляемого организацией общественного питания;
* если ставки акциза для смешиваемого подакцизного сырья и получаемой подакцизной продукции определены на разные единицы измерения.

Суммовые разницы, возникающие по расчетам с поставщиками товаров, включаются в состав внереализационных расходов (доходов) в месяце их возникновения.

При продаже и ином выбытии товара его стоимость для целей налогообложения определяется по тем же методам оценки, которые применяются в бухгалтерском учете – ФИФО, ЛИФО, метод средней себестоимости или стоимости единицы товара.

В связи с изложенным, в целях обеспечения возможности исчисления расходов на продажу товара по данным бухгалтерского учета наиболее удобным представляется способ учета товара на счете 41 по договорной стоимости приобретения. При этом расходы по доставке, страхованию и доработке товаров до состояния, в котором они пригодны к реализации, целесообразно учитывать на счете 44 «Расходы на продажу». Остальные расходы, связанные с приобретением товаров (комиссионные вознаграждения посреднических организаций, таможенные сборы и пошлины, уплачиваемые при импорте товаров, суммовые разницы) в этом случае должны учитываться на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

При этом в целях правильного отражения прочих и внереализационных расходов в декларации по налогу на прибыль на счете 16 учет суммовых разниц следует вести обособленно от прочих транспортно-заготовительных расходов. При такой организации учета дебетовые обороты по субсчету учета транспортно-заготовительных расходов по приобретению товаров, открытому к счету 16, должны включаться в состав расходов для целей налогообложения путем их переноса в регистр налогового учета «Прочие расходы торговой организации».

Относящиеся к товару суммовые разницы, отраженные по счету 16 в корреспонденции со счетами учета расчетов, включаются в состав внереализационных доходов (расходов) путем их переноса в регистр налогового учета «Внереализационные доходы и расходы».

Соответственно суммы транспортно-заготовительных расходов, списанные со счета 16 на счета 90, 44, 91 и иные счета учета доходов и расходов, при исчислении налога на прибыль не учитываются.

В торговых организациях классификация расходов на прямые и косвенные и порядок, исчисления сумм прямых и косвенных расходов отличается от производственных предприятий. В состав прямых расходов торговых организаций из состава издержек обращения включают только расходы по доставке покупных товаров до склада торговой организации ( транспортные расходы ). В состав расходов по доставке товаров следует включать все расходы, непосредственно связанные с перемещением товара от места нахождения склада продавца до склада покупателя , если такие расходы оплачиваются сверх стоимости товара . Транспортные расходы, учтенные по условиям договора поставки в стоимости приобретенного товара, расчетным путем из нее не выделяются.

Не относятся к транспортным расходам по доставке товара,включаемым в составпрямых расходов:

* расходы по доставке товара собственным транспортом организации;
* расходы по страхованию товара во время транспортировки;
* таможенные сборы, включая сборы за таможенное сопровождение товара и его хранение на таможенном складе.

Прямые расходы (расходы на транспортировку товара) подлежат распределению на сумму прямых расходов, относящихся к остаткам товара, и прямых расходов, приходящихся на реализованный товар.

Сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товара, определяется по формуле:

Рк = ( Рн + Рм ) : ( Тр + Тк ) х Тк , где (4)

Рк - сумма прямых (транспортных) расходов, приходящихся на остаток товара на конец отчетного периода;

Рн - сумма прямых (транспортных) расходов, приходящихся на остаток товара на начало отчетного периода;

Рм - сумма прямых (транспортных) расходов, произведенная за отчетный месяц;

Тр - стоимость товаров, реализованных за отчетный месяц;

Тк – стоимость остатка товаров на конец отчетного месяца.

При этом стоимость товаров принимается в расчет в той оценке, в которой они учитываются в составе расходов для целей налогообложения, то есть по договорным ценам приобретения.

После исчисления суммы прямых расходов, приходящихся на остаток товара на конец отчетного месяца, можно исчислить сумму прямых расходов, подлежащих отнесению в отчетном месяце в состав расходов для целей налогообложения, то есть приходящуюся на реализованный товар (Рр):

Рр = Рн + Рм – Рк. (5)

Под термином "реализованный товар" для целей исчисления налога на прибыль следует понимать исключительно проданные товары, а не выбывшие по каким-то иным причинам.

Помимо материальных затрат, расходов на оплату труда и амортизации основных средств налогооблагаемую прибыль уменьшают прочие расходы.

В состав прочих расходов входят:

* расходы по безопасности труда – затраты, связанные с пожарной безопасностью, расходы на содержание службы газоспасателей, расходы на содержание помещений и инвентаря здравпунктов, находящиеся на территории организации (оплата труда медицинского персонала не уменьшает облагаемую прибыль);
* транспортные расходы – расходы на содержание служебного транспорта, компенсации за использование личного транспорта в служебных целях. Они выплачиваются в пределах норм, установленных постановлением Правительства РФ. Владельцам легковых автомобилей с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см можно выплатить не более 1200 рублей в месяц, а сотрудникам, использующим автомобили с объемом двигателя свыше 2000 куб. см, следует выдавать не более 1500 рублей в месяц;
* расходы на аудит и программное обеспечение – включаются затраты на любые аудиторские услуги, расходы на покупку прав на использование компьютерных программ и баз данных. К таким расходам относится оплата исключительных прав на программы, если их стоимость менее 10000 рублей (если она превышает этот предел, то права учитываются в качестве нематериальных активов);
* потери от брака и расходы на содержание столовых – относятся потери от брака, которые раньше считались внереализационными расходами. Затраты на питание работников, если оно должно предоставляться по закону или по трудовому договору (если питание не предусмотрено законом или договором, а предоставляется по инициативе предприятия, расходы на него не уменьшают облагаемую прибыль). К затратам на содержание помещений столовых относятся суммы начисленной амортизации, расходы на ремонт помещений, свет, отопление, воду, электричество и топливо для приготовления пищи;
* представительские расходы - все расходы на обслуживание официального приема для представителей других организаций и официальных лиц фирмы, которые участвуют в переговорах в целях установления и поддержания взаимного сотрудничества (буфетное обслуживание, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и обратно, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика). Не относятся к представительским расходы, связанные с организацией развлечений, отдыха, лечение участников представительских мероприятий. Базой для расчета норматива представительских расходов является сумма расходов налогоплательщика на оплату труда за отчетный период. Норматив представительских - расходы налогоплательщика в размере не превышающем 4 % от расходов на оплату труда. Представительские расходы в части, превышающей данный норматив, при определении налоговой базы не учитываются;

- рекламные расходы – затраты на рекламу через средства массовой информации, любая наружная реклама, участие в выставках, оформление витрин, уценка выставочных образцов и другие, уменьшают налогооблагаемый доход предприятия. Для целей налогообложения прибыли нормируются не все виды расходов на рекламу.

Так, в полном объеме принимаются к вычету:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в т. ч. объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях;

- расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации;

- расходы на оформление витрин, выставок-продаж, комнат-образцов и демонстрационных залов;

- расходы на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании в витринах.

В размере, не превышающем 1% выручки от реализации, признаются для целей налогообложения расходы на рекламу в части расходов на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не включенные в вышеуказанный список, осуществленные налогоплательщиком в течение налогового (отчетного) периода. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, и рассчитывается нарастающим итогом с начала года на основе данных, отраженных в аналитических регистрах налогового учета. При определении выручки от реализации из суммы поступлений исключаются косвенные налоги (НДС, налог с продаж, акцизы).

* командировочные расходы – к ним относятся: проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы, наем жилого помещения, суточные, аэродромные сборы и т.п. расходы. Нормативный расход на наем жилого помещения не предусмотрен главой 25 НК РФ, расходы принимаются в полном объеме в размере документально подтвержденных фактических затрат.
* У организаций оптовой торговли может возникнуть ситуация, когда товар отгружен но не реализован, то есть право собственности на него не перешло покупателю. Такие товары в бухгалтерском учете отражаются на счете 45 "Товары отгруженные". Стоимость отгруженных, но не реализованных товаров, расходом для целей налогообложения не признается.
* При учете прямых расходов следует понимать, что статья 320 НК РФ устанавливает лишь особенности учета прямых расходов для организаций торговли, однако к ним должны применяться и общие правила учета прямых расходов, установленных статьей 318 НК РФ, в части не противоречащей статье 320 НК РФ.

### Автоматизация учета издержек в торговле

В целях снижения издержек обращения предлагается внедрение новой конфигурации «1С Предприятие» - «1С Торговля + Склад».

Новая редакция конфигурации станет удобнее для автоматизации учета на предприятиях, ведущих розничную торговлю. Для этого добавлены следующие возможности:

* оформление поступления ТМЦ непосредственно на розничный склад, минуя оптовый склад компании, с возможностью автоматического расчета отпускных цен, исходя из цен поступления и заданной торговой наценки;
* списание и оприходование ТМЦ по результатам проведения инвентаризации на оптовом складе;
* возможность применения метода реализованных торговых наложений при отражении операций оптовой торговли в бухгалтерском учете;
* более четкое разделение учета оптовых и розничных операций в целях анализа торговой деятельности.
* реализована схема работы с возможностью формирования проводок и записей книги продаж непосредственно в момент оформления приема выручки из кассы. После проведения инвентаризации будут сторнированы все проводки, которые были оформлены ранее по документу приема выручки и сформированы новые проводки с распределением остатков ТМЦ, ставок НДС и НП в соответствии с результатами инвентаризации на розничном складе. Если были сформированы записи книги продаж, то они будут изменены и в книге продаж появятся новые записи в соответствии с проведенной инвентаризацией.

Важной особенностью конфигурации является система планирования торговой деятельности на основе анализа заявок покупателей. В новой редакции существенно расширены функциональные возможности данного механизма:

* добавлен отчет "Оплата заявок", который позволяет получить информацию о состоянии оплаты и отгрузки заявок.
* добавлен документ "Отмена заявок" с возможностью заполнения документа по данным отчета "Оплата заявок".
* добавлен документ "Снятие с резерва", который позволяет снимать резерв товаров на конкретном складе или по фирме в целом.

Большое внимание уделено повышению производительности работы пользователей путем автоматизации "массовых" операций по вводу первичных документов - операций, которые чаще всего приходится проводить пользователям на предприятиях, ведущих интенсивную торговую деятельность. В новой редакции конфигурации предусмотрена специальная возможность "пакетного" ввода документов - специального режима оформления документов, позволяющего в удобной для пользователя форме создавать однотипные документы для разных контрагентов с визуальным контролем складских запасов.

Пакетный ввод позволит:

* оформить документы реализации по выписанным заявкам клиентов;
* распределить товар по магазинам, исходя из текущих остатков на складе;
* выписать заказы поставщикам, исходя из нехватки товаров с учетом минимально необходимого остатка;
* подготовить документы поступления ТМЦ на основании анализа нехватки товаров по установленному способу контроля отрицательных остатков.

В новой редакции конфигурации автоматизированы операции передачи ТМЦ и денежных средств между юридическими лицами, входящими в состав компании, с оформлением необходимого набора документов. Единичная операция выполняется через "Быструю продажу" между фирмами компании, имеющими разные юридические лица. Для массового оформления указанных операций можно воспользоваться возможностями пакетного ввода документов.

Для минимизации объема "рабочей" информационной базы, освобождения ее от информации, накопленной за прошлые периоды, в конфигурацию включена обработка "Свертка базы". Обработка позволяет очистить рабочую информационную базу от документов прошлых периодов с возможностью переноса удаляемых данных в "архивную" информационную базу. Ведение архивной базы позволяет получать "сквозные" отчеты для статистического анализа торговой деятельности за весь период ведения учета.

Добавлены функциональные возможности в механизм ценообразования: валюту задания цены и наценку на базовую цену теперь можно указать для каждой позиции прайс-листа. Обработка "Формирование цен" позволит рассчитать цены отобранных комплектов на основании цен их комплектующих.

Кроме того, добавлены новые документы и отчеты:

* для повышения удобства работы с подотчетными лицами предприятия добавлен документ "Авансовый отчет". В документ автоматически включаются все первичные документы с участием подотчетного лица, оформленные с момента занесения в информационную базу предыдущего авансового отчета;
* для корректировки налога с продаж в момент оплаты отпущенных номенклатурных позиций введен специальный документ "Корректировка отгрузки";
* для отмены ошибочно проведенных документов без нарушения границы последовательности документов добавлен документ "Сторнирование". Указанный документ сторнирует (проводит с обратным знаком) все движения документа, на основании которого он выписан;
* для получения детальной информации о покупке и продаже товаров, включающей цены, НДС, скидки при продаже, полученный "профит" (разницу между закупочной и продажной стоимостью), добавлен "Отчет по продажам";
* для получения сводной информации о движении и оплате товаров по покупателям и поставщикам предусмотрен "Отчет по клиентам";
* для получения сгруппированной по проектам информации о заявках покупателей, заказах поставщикам, поступлении и отпуске ТМЦ добавлен "Отчет по проектам".

По ведению издержек обращения предназначен справочник «Издержки обращения» для введения списка видов издержек обращения и используется для аналитического учета на учете 44 «Издержки обращения».

Перечень (список) видов обращения в справочнике формируется организацией самостоятельно с любой степенью детализации.

Каждый элемент данного справочника описывается значениями реквизитов: наименование и статья издержек. В реквизите «Наименования» указывается конкретный вид издержек обращения как объект аналитического учета.

Все издержки классифицируются по статьям, перечень которых закреплен в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат. Включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания. В этой связи в реквизите «Статья издержек» выбором из предложенного перечня следует указать, к какой статье относится данный вид издержек обращения и производства. Перечень описан в Конфигураторе в перечислении «Статьи издержек» и включает следующие элементы:

* расходы на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* расходы на аренду основных средств;
* амортизация основных средств;
* расходы на ремонт основных средств;
* расходы на топливо, газ, электроэнергию;
* расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
* потери товаров и технологические отходы;
* расходы на тару;
* расходы на рекламу;
* транспортные расходы;
* затраты на оплату процентов за пользование займом;
* прочие расходы;
* расходы, не принимаемые для целей налогообложения.

Д «44» формирует документы «Учет услуг сторонних организаций», начисление заработной платы и т. д. А для списания издержек обращения с кредита счета 44 «Издержки обращения» предназначен документ «Закрытие месяца». При проведении этого документа все издержки списываются полностью, за исключением тех издержек, для которых в реквизите «Статья издержек» установлено значение «Транспортные расходы» и «Затраты на оплату процентов за пользование займом». Для этих издержек в соответствии с нормативными документами рассчитывается остаток издержек на остаток товара.

2. АУДИТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ.

Аудиторская проверка затрат на производство является одним из трудоемких процессов в аудиторской деятельности, требует большой сосредоточенности, знаний нормативных и инструктивных материалов с последующими изменениями, а также особенностей правильного исчисления производственных затрат в отдельных видах хозяйственной деятельности организации.

Задачей аудита является проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства (обращения). От которых в конечном итоге зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реализации произведенной продукции (купленных товаров).

Прежде чем приступить к выполнению указанной задачи аудита издержек производства (обращения), необходимо провести предварительный обзор с целью оценки слабых и сильных сторон внутреннего контроля процесса производства и затрат. Для сбора общих данных и оценки системы внутреннего контроля целесообразно составить отдельный специальный вопросник по проверяемой организации.

Проверяя обоснованность отнесения затрат на себестоимость продукции, аудитору следует руководствоваться основными принципами формирования себестоимости, отраслевыми Инструкциями. Для целей налогообложения по налогу на прибыль некоторые из затрат принимаются только в пределах установленных норм (например, представительские расходы и др.)

Аудитор проверяет правильность ведения регистров налогового учета.

В процессе изучения затрат аудитору важно убедиться, что они правильно документально оформлены и отражены на счетах бухгалтерского учета. Первичные документы, подтверждающие учет каждого вида затрат, должны содержать все обязательные реквизиты. Корреспонденция счетов должна соответствовать корреспонденции, представленной в плане счетов.

При проверке затрат следует документально подтвердить правильность исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), т.к. себестоимость продукции – один из наиболее важных синтетических показателей, позволяющий оценить эффективность использования в процессе производства продукции (работ, услуг) материальных и трудовых затрат, рентабельность, прибыльность и финансовую устойчивость экономического субъекта.

До начала проведения документальной проверки аудитор обязан изучить организационные и технологические особенности экономического субъекта, определить характер, специализацию, масштабы и структуру каждого вида производственной деятельности организации – клиента.

Следует отметить, что учет всех видов затрат, включаемых в себестоимость продукции, должен подтверждаться первичными документами. Первичные документы должны содержать обязательные реквизиты: наименование документа, код формы, дату составления, содержание хозяйственной операции, количественное и стоимостное выражение затрат, подписи ответственных лиц с расшифровкой фамилии, имени, отчества.

Проверяя, правильно ли отнесены затраты на себестоимость продукции, аудитор должен знать, что они группируются по следующим элементам:

-материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

-затраты на оплату труда;

-отчисления на социальные нужды;

-амортизация основных средств;

-прочие затраты.

Переходя непосредственно к проверке правильности учета затрат на производство продукции, аудитор должен особое внимание обратить на следующие вопросы:

- соблюдается ли принцип постоянства в учете затрат (т.е. неизменность выбранного с начала года метода учета затрат на производство и метода калькулирования себестоимости продукции, способы распределения косвенных расходов и издержек обращения в Положении об учетной политике организации);

- соответствует ли выбранный метод учета затрат отраслевым и технико-экономическим особенностям организации;

- насколько верно разграничиваются производственные затраты по отчетным периодам;

- соблюдается ли выбранный метод и точность оценки материальных ресурсов, списываемых на затраты производства продукции;

- обосновано ли списываются отклонения от учетных цен по материалам;

- правильно ли начисляется износ по основным средствам. нематериальным активам;

- насколько обоснованы суммы расходов, связанных с организацией и управлением производством, и способы их распределения на объекты учета и калькуляции;

- какова обоснованность списания издержек обращения на себестоимость реализованных товаров;

- соблюдается ли правомерность отнесения на издержки производства (обращения) фактических сумм расходов по ремонту основных средств, командировкам, рекламе, оплате информационных, консультационных и аудиторских услуг, а также представительских расходов и др.

Аудит издержек обращения проводится по методологии заключительного контроля, т.е. осуществлен после выполнения работ и совершения хозяйственных операций. Хотя заключительный (последующий) контроль осуществляется слишком поздно, чтобы ориентировать на проблемы в момент их возникновения, тем не менее, в аудиторской практике он выполняет важные функции. Одна из них состоит в том, что заключительный контроль дает руководству организации информацию о недостатках и ошибках, рекомендации по их устранению и недопущению в будущем. Сравнивая фактически полученные и требовавшиеся результаты работы, руководство имеет возможность оценить, насколько реалистично и обосновано были проведены работы, хозяйственные операции, составлены планы и т.д. Эта процедура позволяет также получить информацию о возникших проблемах и сформулировать новые направления действий, чтобы избежать этих проблем в будущем.

Заключительный (последующий) контроль обеспечивает также объективную оценку деятельности организации и проводится с целью подтверждения достоверности данных периодической и годовой (финансовой ) отчетности организации. Заключительный (последующий) контроль для отдельных организаций обязателен (согласно законодательству), т.е. эти организации подвергаются обязательной аудиторской проверке один раз в году.

Заключительный аудиторский контроль может быть проведен также по поручению органов дознания, следствия при наличии санкции прокурора, суда и арбитражного суда в соответствии с процессуальным законодательством Российской Федерации.

Заключительный аудиторский контроль может быть проведен в необязательном порядке (инициативный аудит) по усмотрению самих организаций с целью устранения ошибок и нарушений в бухгалтерском учете, налогообложении и по другим причинам (проведение анализа финансового состояния предприятия и платежеспособности, прогнозирование развития основных видов деятельности организации и т.д.)

Отличительным свойством заключительного аудиторского контроля является полнота охвата им проверяемых объектов, возможность их более глубокого изучения. Это позволяет вскрыть не только недостатки в работе организации, но и неиспользованные резервы повышения эффективности всех видов ее деятельности , наметить и принять меры к ликвидации допущенных в организации нарушений и ошибок.

Наиболее высокая эффективность аудиторского контроля (в рамках поставленной договором цели проверки ) достигается путем разумного и четкого сочетания всех форм - по времени проведения контроля и использования организационных систем обратной связи с объектами субъекта аудиторской проверки.

В зависимости от источников контрольных данных выделяют документальный и фактический контроль. Документальная проверка осуществляется по документальным данным с целью установления сущности хозяйственной операции (и хозяйственной деятельности в целом). Источниками конкретных данных являются первичные и сводные бухгалтерские документы, регистры синтетического и аналитического учета, планы и отчеты организации и другие источники (договоры, учредительные документы и другие документы внутренней регламентации организации). Специфика документального контроля состоит в том, что они могут быть как достоверными, так и недостоверными, полными и неполными, что, безусловно, сказывается на выборе аудитором технических приемов его осуществления, которые связаны, главным образом, с проверкой документов.

В ходе проверки аудитору необходимо собрать исчерпывающие доказательства для составления объективного заключения о достоверности показателей финансовой отчетности клиента. Важнейшие аудиторские доказательства (данные аудита) должны быть документированы. При необходимости аудитор может составлять рабочие документы, необходимые для аудиторских процедур (ведомости, схемы, вопросники и т.п.). Аудиторская документация является собственностью аудитора, однако информация , содержащаяся в ней , конфиденциальна и не подлежит использованию и (или) разглашению без согласия клиента.

При проведении аудита издержек обращения аудиторская документация состоит из : бухгалтерской (финансовой) отчетности; сведений о государственной регистрации клиента, учетной политики клиента; данных об учредителях; информации о видах деятельности клиента и результатах оценки и изучения системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Эти данные отражены в форме описаний анализа сделок и остатков по счетам, информации для руководства клиента, отчета аудитора.

Проверяя состав производственных затрат организации, необходимо установить, какой способ формирования себестоимости продукции (работ, услуг) используется в организации – традиционный для отечественного учет, так называемый калькуляционный вариант или применяемый в международной практике «директ-костинг» (учет прямых затрат).

При первом (традиционном) способе исчисляют полную производственную себестоимость продукции (работ, услуг), списывая по окончании отчетного периода косвенные расходы на дебет счетов 44 «Расходы на продажу», 23 «Вспомогательные производства». Суммы издержек переносят со счетов 44 и 23 в дебет счетов 97 «Расходы будущих периодов», 45 «Товары отгруженные или 90 «Продажи». Распределение таких расходов должно производиться пропорционально стоимости реализованной (отгруженной) продукции по фактической себестоимости или учетным ценам, кроме расходов на тару и транспортировку, которые списываются прямым путем.

Международный вариант учета затрат предполагает разделение всех затрат за отчетный период на производственные (переменные), обусловленные технологией производственного процесса, и периодические (условно-постоянные), более связанные с длительностью отчетного периода.

При проверке достоверности и объективности списания затрат на издержки обращения в организациях оптовой и розничной торговли аудитор должен убедиться в правильности списания издержек обращения на остаток товаров на складах (прилавках) и на реализованную часть товаров. Следует помнить, что распределению подлежат суммы транспортных расходов, связанных с заготовкой товаров, и суммы процентов за банковский кредит, списанных на издержки обращения согласно действующему порядку. Остальные издержки обращения носят текущий характер и подлежат отнесению общей суммой на себестоимость реализованной продукции.

Нередки факты, когда в затраты данного отчетного периода включают расходы, произведенные в другие отчетные периоды , а также начисления и платежи , которые должны покрываться за счет других источников.

По установленным правилам на затраты производства относят представительские расходы, расходы на служебные командировки, рекламу и подготовку кадров, компенсационные выплаты за использование личного транспорта , информационные, консультационные и аудиторские расходы, проценты за кредиты банков и за бюджетные кредиты, некоторые налоги и сборы и др. Вышеперечисленные расходы списываются на издержки обращения в пределах норм установленных законодательством. Сверхнормативные расходы должны быть присоединены к прибыли организации с целью налогообложения.

При проверке достоверности амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам необходимо проверить нет ли начислений износа сверх нормативного срока их эксплуатации. Проанализировать соблюдение порядка учета затрат на ремонт основных средств и создания резервов.

При проверке начисленной арендной платы за счет затрат на производство следует иметь в виду, что арендный процент (по долгосрочно арендуемым основным средствам) должен покрываться за счет чистой прибыли организации.

Проценты по ссудам, отсроченным и просроченным, полученным на восполнение недостатка собственных оборотных средств, приобретение основных средств и нематериальных активов после ввода их в эксплуатацию, оплачиваются за счет прибыли , остающейся в распоряжении предприятия.

Аудиторской проверке подвергается также обоснованность отнесения на затраты производства сумм по отдельным налогам, сборам, отчислениям, платежам, т.к. зачастую здесь допускаются ошибку в корреспонденции счетов.

Для того чтобы обоснованно оценить состояние учета затрат на производство, целесообразно зафиксировать все выявленные нарушения в специально разработанной ведомости, где должны быть предусмотрены следующие показатели:

содержание операции,

наименование документа,

дата составления и номер документа,

сумма,

корреспонденция счетов,

примечание.

В примечании аудитор записывает выводы и обоснованные предложения по устранению недостатков.

В процессе проверки организации аудитор должен проанализировать также правильность использования выбранных способов (вариантов) определения выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Для того чтобы более быстро и точно сформировать результаты аудиторской проверки издержек обращения целесообразно составить рабочие таблицы для пересчета данных. Такие таблицы легко составить в программе «Exel» и использовать при арифметической (счетной) проверке. Такая проверка дополняется аналитической проверкой регистров бухгалтерского учета, балансов и отчетности.

Арифметической проверке подвергаются также данные справок и расчетов бухгалтерии, составление которых связано с исправлением ошибок, расчетами по распределению фонда оплаты труда, начислению амортизации по основным, распределению косвенных расходов, калькуляции себестоимости продукции и т.д. Если клиент использует программное обеспечение бухгалтерского учета, то проверка расчетов должна соответствовать специальному стандарту.

Применение автоматизации при расчетах в ходе аудиторской проверки позволяет значительно сократить время и существенно снизить вероятность ошибок при пересчете.

Для повышения эффективности бухгалтерского учета и недопущения в дальнейшем ошибок, приводящих к неверному расчету налогов необходимо строгое соблюдение на предприятии требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету: достоверность учетных данных, оперативность учета, полнота и простота учета, экономичность учета. Кроме того, бухгалтеру при отнесении сумм на издержки обращения, а также при списании счета 44 «Издержки обращения» в дебет счета 90 «Продажи» следует руководствоваться следующими нормативными документами:

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и Инструкция по его применению с изменениями, утв. Приказом Минфина РФ.

Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции, и о порядке финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли.

Отраслевые Инструкции.

Желательно вести аналитический учет затрат учет по каждому направлению. Это позволит:

выявить наиболее рентабельные группы товаров;

более эффективно использовать оборотные средства компании;

выявить наиболее ликвидные группы товаров.

В случае затруднений при ведении аналитического учета затрат по товарным группам можно применить более простой способ - распределять издержки обращения пропорционально торговой надбавке по различным товарам. При этом необходимо учитывать также и сроки реализации.

Аудит издержек производства и обращения это независимый финансовый контроль за распределением и обоснованностью включения в состав затрат различных расходов предприятия, от состава которых в конечном итоге зависит финансовый результат от реализации продукции (товаров).

Т.к. себестоимость произведенной и реализованной продукции напрямую связана с издержками производства и обращения, следовательно, контроль и анализ затрат представляет для любого предприятия возможность выявить резервы и пути снижения себестоимости, а значит повысить доходность предприятия.

Целесообразно проводить не только заключительный аудит издержек производства и обращения, но и предварительный и текущий аудиторский контроль. Это позволит не только проанализировать и выявить допущенные ошибки, но также спланировать и минимизировать расходы предприятия, оперативно устранить недостатки и своевременно перестроить, либо внести изменения в финансовую политику организации.

ПРИЛОЖЕНИЕ

*Пример №1*

Издержки обращения (в части транспортных расходов) на остаток товаров на начало отчетного периода составили 200 тыс. руб.; общая сумма издержек обращения за отчетный период составила 9000 тыс. руб., в том числе транспортные расходы и расходы по уплате процентов за банковский кредит-3000 тыс. руб. Всего за отчетные период реализовано товаров на 24000 тыс. руб.; остаток товаров на конец отчетного периода определяется суммой в 8000 тыс. руб. Требуется определить сумму издержек обращения, списываемых на реализацию и приходящихся на остаток товаров на конец отчетного периода.

1.Определяем средний % издержек обращения:

Ср. % = 200+3000/24000+8000\*100=10%.

2. Определяем сумму издержек обращения, приходящихся на остаток товаров:

Изд. обр. на ост. тов. =8000\*10/100=800 тыс. руб.

3.Определяем сумму издержек обращения, списываемых в отчетном периоде на реализация:

Списыв. изд. обр. =200+3000-800=2400 тыс. руб.

Кроме того списываются издержки обращения за отчетный период по другим статьям расходов:

9000-3000=6000 тыс. руб.

Всего в отчетном периоде будет списано издержек обращения:

6000+2400=8400 или 200+9000-800=8400 тыс. руб.

*Пример №2*

Товар в торговую организацию завозит транспортная компания по договору о перевозке грузов.

По состоянию на 1 марта на складе оставалось товаров на сумму 100000 руб.

Сальдо на 1 марта на счете 44 (остаток транспортных расходов на нереализованный товар) – 6000 руб.

Приобретено товаров у поставщиков на сумму 472000 руб., в т. ч. НДС – 72000 руб.

Уплачено транспортной организации за доставку товара 28320 руб., в т. ч. НДС – 4320 руб.

Реализовано товара по продажным ценам на 796500 руб., в т. ч. НДС – 121500 руб.

Списана себестоимость реализованного товара – 450000 руб.

Остаток товара на складе торговой организации на конец дня составит 50000 руб. (100000 руб.+400000 руб.-450000 руб.).

Далее рассчитывается остаток транспортных расходов на остаток товара.

Рассчитывается сумма транспортных расходов:

6000 руб.+24000 руб. (28320 руб. – 4320 руб.) =30000 руб.

Рассчитывается сумма реализованных товаров и сумма остатка товаров на складе:

450000 руб+50000 руб. =500000 руб.

Определяется процент накладных расходов:

(30000 руб.:500000 руб.)\*100%=6%

Определяется доля транспортных расходов, приходящаяся на реализованные товары:

450000 руб.\*6%=27000 руб.

На эту сумму делается проводка Д90 «Продажи» К44 «Расходы на продажу»

Определяется доля транспортных расходов, приходящаяся на остаток нереализованного товара:

50000 руб.\*6%=3000 руб.

*Пример №3*

Торговая организация завозит товар собственным транспортом.

Дополним условие предыдущего примера следующими данными:

- зарплата водителя за март составила – 14000 руб.;

- ЕСН с заработной платы – 3640 руб.;

- амортизация автомобиля – 2000 руб.;

- расходы на ГСМ – 7200 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Д44 К70

- 14000 руб. – начислена зарплата водителю;

Д44 К69

- 3640 руб. – начислен ЕСН на зарплату водителя;

Д44 К02

- 2000 руб. – начислена амортизация на автомобиль;

Д44 К10

- 7200 руб. – списана стоимость ГСМ, израсходованная на доставку товара.

Итого – 26840 руб.

Дальнейшие проводки по списанию расходов на продажу в конце месяца аналогичны рассмотренным выше.

Рассчитывается сумма транспортных расходов:

6000 руб.+26840 руб.=32840 руб.

Рассчитываются сумма реализованных товаров и сумма остатка товаров на складе:

450000 руб.+50000 руб.=500000 руб.

Определяется процент накладных расходов:

(32840 руб.:500000 руб.)\*100%=6,57%.

Определяется доля транспортных расходов, приходящаяся на реализованные товары:

450000 руб.\*6,57%=29556 руб.

На эту сумму делается проводка Д90 «Продажи» К44 «Расходы на продажу»

Определяется доля транспортных расходов, приходящаяся на остаток нереализованного товара:

50000 руб.\*6,57%=3284 руб.

**Заключение**

Формирование состава издержек торговли и их учет очень важны для любой торговой организации. Издержки – это денежное выражение затрат, необходимых для осуществления организацией своей производственной и коммерческой деятельности. Они находят свое применение в показателях, которые характеризуют в денежном измерении все материальные издержки и затраты на оплату труда, которые необходимы для покупки и реализации товаров.

Автором курсовой работы предлагаются следующие методы снижения издержек обращения в торговле:

1. Лучше вести бухгалтерский учет по упрощенной форме, что снизит издержки на сумму налоговых платежей и увеличит прибыль.

2. Необходимо систематически выявлять и использовать резервы сокращения транспортных расходов за счет развития закупки товаров, у местных поставщиков на льготных условиях, правильности выбор транспорта, повышения эффективности его использования, расширения централизованной доставки и кольцевого завоза товаров.

Снижение транспортных и складских расходов достигается путем:

- максимального «приближения» продавца и покупателя товара;

- поиска возможности продажи товаров покупателю напрямую от продавца. При этом уменьшится фонд заработной платы, а, следовательно, и единый социальный налог.

3. Усовершенствование складского учета (Внедрение системы 1С: Торговля + Склад). Снижение издержек обращения достигается за счет:

- сокращения документооборота (уменьшение объема первичной документации);

- сокращение заработной платы персонала.

4. Аудит издержек производства и обращения это независимый финансовый контроль за распределением и обоснованностью включения в состав затрат различных расходов, от состава которых в конечном итоге зависит финансовый результат от реализации продукции (товаров).

Т.к. себестоимость произведенной и реализованной продукции напрямую связана с издержками производства и обращения, следовательно, контроль и анализ затрат представляет для любого предприятия возможность выявить резервы и пути снижения себестоимости, а значит повысить доходность предприятия.

Целесообразно проводить не только заключительный аудит издержек производства и обращения, но и предварительный и текущий аудиторский контроль. Это позволит не только проанализировать и выявить допущенные ошибки, но также спланировать и минимизировать расходы предприятия, оперативно устранить недостатки и своевременно перестроить, либо внести изменения в финансовую политику организации

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Федеральный закон о бухгалтерском учете: Приказ президента РФ от 21.11.96 № 129-ФЗ. (в ред. Федерального закона от 23.07.98 № 123-ФЗ)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч. 1, 2. Принят ГД РФ 23.10.2000
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1, 2. Принят ГД ФС РФ 19.07.2000г. (ред от 31.12.2002)
4. ПБУ 2/98. Учетная политика организации. Приказ Минфина России от 9.12.98. № 60н
5. ПБУ 4/99. "Бухгалтерская отчетность организации". Приказ Минфина России от 6.07.99. № 43н
6. Учет материально-производственных запасов” (ПБУ 5/01) утверждены Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44
7. ПБУ 10/99. "Расходы организации". Приказ Минфина России от 6.05.99. № 33н
8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: Приказ МФ РФ от 29.07.98 № 34Н. (Российская газета (Ведомственное приложение) 31.10.98 № 208 стр. 3).
9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (с последующими изменениями и дополнениями);
10. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания» утверждены приказом Минфина России и Роскомторгом от 20.04.95 № 1-550/32-2
11. Агафонова М. Н. Бухучет в оптовой и розничной торговле. Москва. 2001
12. Алборов Р.А. «Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК»-М. Издательство «Дело И Сервис», 1998г.
13. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Бухгалтерский учет налогов. Комментарии к налоговому кодексу РФ. Главы 21,23,24,25,27 - Екб.: Издательство "Налоги и финансовое право", 2002
14. Козлов Е.П. Бухгалтерский учет. Москва: Финансы и статистика. 2002
15. Кожинов В. Я. Бухгалтерский учет в торговле. Типовые хозяйственные операции и ситуации. М., 2002
16. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности предприятий торговли и общественного питания - Мн.:Высшая школа, 1990
17. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле - М.:ООО "Новое издание", 2003
18. Ларионов А. Д. Практикум по аудиту. М., 2003
19. Лебедева С.Н., Казаначикова Н.А., Гавриков А.В. Экономика торгового предприятия - Минск, Изд-во Экономика, 2001
20. Макарова В.И. Финансовые результаты по новому Плану счетов - М.: Бератор - Пресс, 2001
21. Новиков Д.Ю. Расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет- М.: Бератор - Пресс Москва, 2002
22. Проблемы бухгалтерского учета в торговых организациях. - Деп. в ИНИОН, № 55537 от 12 апреля 2000 года. - 4,4 п.л.
23. Рубинова Н.И. Состав и учет затрат в торговле, Бератон-Пресс М.,2002г.
24. Сивкова А. И., Фрадкина Е. К. Практикум по анализу финансово-хозяйственной деятельности», Ростов-на-Дону, 2001
25. Ткач В.И., Бреславцева Н.А., Каращенко В.В.. Бухгалтерский учет: с элементами налогообложения. Москва. 2000
26. Учет издержек обращения в торговле по статьям расходов.   
    Дмитриева, д. э. н., доцент МГУК.
27. Хамидуллина Г. Р. «Издержки обращения», Москва, 2002
28. Хаханова Н.Н. Аудит экзаменационные ответы для студентов ВУЗОВ. Ростов – на -Дону. «Феникс», 2003
29. «Фирма «1С» Руководство по ведению учета», Москва, 2000
30. Жуков В.Н. Учет расходов на рекламу, /Бухгалтерский учет №7/ 2003
31. Заровнядный И.А. Отражение в учете тары и упаковки, /Главбух №10/ 2003
32. Сабашников С.В. Учет расходов на маркетинг ,/ Главбух №24/ 2002

1. [↑](#footnote-ref-1)