

Глава 13. Учет расходов на продажу в организациях торговли

Торговые, снабженческие, сбытовые и посреднические организации ведут учет всех издержек на балансовом счете 44 "Расходы на продажу".

Состав расходов и порядок их включения в издержки обращения регулируется *Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99)*.

§13.1. Учетная номенклатура издержек

В состав издержек обращения включаются расходы организации, возникающие в процессе движения товаров до потребителей.

В целях планирования, учета и отчетности издержек обращения к счету 44 "Расходы на продажу" открыт отдельный субсчет 44.01 "Издержки обращения в организациях, осуществляющих торговую деятельность", на котором ведется аналитический учет по статьям издержек обращения.

Рассмотрим порядок отнесения отдельных видов расходов на статьи издержек обращения.

Расходы на оплату труда

К расходам на оплату труда в составе издержек обращения, в частности, относятся:

- затраты на оплату труда основного персонала;
- компенсации женщинам, находящимся в отпуске по уходу за детьми до определенного законодательством возраста;
- затраты на оплату труда работников несписочного состава, занятых в основной деятельности.

При этом в состав затрат на оплату труда включаются:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты работникам;
- выплаты стимулирующего характера;
- выплаты компенсирующего характера;
- стоимость выдаваемых бесплатно в соответствии с действующим законодательством предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);
- оплата, в соответствии с действующим законодательством, очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков (компенсация за неиспользованный отпуск);

- выплаты работникам, высвобождаемым из организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов;
- единовременные вознаграждения за выслугу лет в соответствии с действующим законодательством;
- выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда;
- оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством;
- доплаты в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка, установленные законодательством;
- разница в окладах, выплачиваемая работникам, трудоустроенным из других организаций, с сохранением в течение определенного срока (в соответствии с законодательством) размеров их должностных окладов по предыдущему месту работы, а также при временном замещении;
- суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы в торговой организации согласно специальным договорам с государственными организациями (на предоставление рабочей силы), как выданные непосредственно этим лицам, так и перечисленные государственными организациями;
- заработная плата по основному месту работы работникам организации во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;
- оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, проходящих производственную практику в организации, а также оплата труда учащихся общеобразовательных школ в период профессиональной ориентации;
- оплата труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение ими работы по заключенным договорам гражданско-правового характера.

ЕСН и обязательное страхование

По этим статьям отражаются расходы на уплату единого социального налога, взносов на обязательное пенсионное страхование работников и взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. В издержки обращения включаются только те начисления, которые приходятся на выплаты, отражаемые по статье "Расходы на оплату труда". Отчисления на выплаты, производимые за счет иных источников, например, прибыли, остающейся в распоряжении организации, относятся на тот же источник.

Амортизация основных средств

По статье "Амортизация основных средств" отражаются:

- суммы амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных средств (как собственных, так и арендованных), начисленные исходя из их балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм амортизационных отчислений;

- суммы, исчисленные с применением механизма ускоренной амортизации активной части производственных основных средств, производимой в соответствии с законодательством;
- суммы амортизационных отчислений от стоимости основных средств (помещений), предоставляемых бесплатно предприятиям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы, а также от стоимости помещений и инвентаря, предоставляемых торговыми организациями медицинским учреждениям для открытия медпунктов непосредственно на территории данных организаций.

Транспортные расходы

К транспортным расходам, в частности, относятся:

- оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозки товаров;
- оплата услуг организаций по погрузке и выгрузке товаров, плата за экспедиционные операции и другие услуги;
- 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 необщего пользования, включая плату железным дорогам согласно заключенным с ними договорам.

При этом следует иметь в виду, что, если расходы по доставке товаров (включая погрузочно-разгрузочные работы) связаны с затратами на транспорт торговой организации и оплату труда ее персонала, то они подлежат включению поэлементно в соответствующие статьи издержек обращения: расходы на оплату труда, амортизация основных средств и др.

Если торговая организация осуществляет закупку товаров самостоятельно (в том числе импортных), то ей разрешается транспортные и прочие расходы по закупке и транспортировке включать в покупную стоимость поступающих товаров, т. е. отражать на счете 41 "Товары". Такой вариант формирования покупной стоимости должен быть отражен в учетной политике организации.

Расходы на аренду основных средств

По данной статье отражаются:

- плата за текущую аренду торгово-складских зданий, строений и помещений, сооружений, оборудования 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 (дворы, улицы, тротуары), вывоз мусора;
- стоимость предметов и средств ухода за помещениями (известь, мастика, мешковина, щетки, метлы, веники и т.п.);
- стоимость электроэнергии, потребленной на эксплуатацию оборудования и

служебных помещений;

- расходы на проверку и клеймение весов, водомеров, электрических и газовых счетчиков и других измерительных приборов;
- расходы на содержание и ремонт сигнализационных устройств;
- расходы на проведение противопожарных мероприятий;
- плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;
- расходы на обслуживание подъемно-транспортных механизмов и другого оборудования сторонними организациями.

Расходы на ремонт основных средств

По статье отражаются расходы на проведение всех видов ремонтов (текущих, средних, капитальных) основных производственных средств, в том числе расходы по ремонту арендованных основных средств (включая помещения), если это предусмотрено договором аренды.

В случае неравномерного осуществления ремонта основных средств (включая арендованные объекты) в течение года торговая организация может образовывать резерв расходов на ремонт основных средств за счет ежемесячных отчислений, отражаемых по статье "Расходы на ремонт основных средств". Суммы этих отчислений определяются как 1/12 годовой предполагаемой суммы расходов на ремонт. Излишне образованный в отчетном году резерв (в сравнении с фактическими расходами) сторнируется в конце отчетного года. При превышении фактических расходов над суммой образованного резерва сумма превышения относится на издержки обращения по указанной статье.

В случае окончания ремонтных работ в следующем отчетном году резерв расходов на ремонт основных средств разрешается образовывать исходя из отчетного и следующего годов.

Торговая организация, образующая ремонтный фонд для обеспечения равномерного включения затрат на проведение значительного объема ремонта основных производственных средств, в издержки обращения и производства по этой статье включает отчисления в ремонтный фонд, определяемые исходя из балансовой стоимости основных производственных средств и норматива отчислений, утверждаемого на 5 лет.

Расходы на топливо, газ и электроэнергию

Данная статья используется предприятиями общественного питания. На нее относят:

- фактическую себестоимость топлива (дров, угля, нефти, торфа и т. д.), потребленного на технологические и иные производственные нужды (приготовление пищи, подогрев воды и т. п.);
- стоимость электроэнергии, газа и пара, израсходованных на технологические цели, на приведение в движение оборудования и механизмов (картофелечисток, овощерезательных машин, мясорубок, поточных линий для мойки и чистки овощей, конвейерных линий для комплектования и отпуска блюд и т. п.).

Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров

На статью относят:

- фактическую стоимость материалов (оберточной бумаги, пакетов и т. п.), потребленных при подработке, переработке, сортировке, фасовке и упаковке товаров;
- плату за услуги сторонних организаций по фасовке и упаковке товаров;
- плату за временное хранение товаров на складах сторонних организаций;
- расходы на дезинсекцию (уничтожение вредных насекомых) и дератизацию (истребление мышей, крыс и других грызунов);
- другие расходы на создание условий для хранения товаров (газовая среда, искусственное охлаждение, активная вентиляция и т.п.).

Расходы на рекламу

К расходам на рекламу, учитываемым по данной статье, относят следующие расходы:

- на оформление витрин, выставок, выставок-продаж, комнат образцов товаров;
- на разработку и печатание рекламных изданий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток и т. п.);
- на разработку и изготовление эскизов этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковки и т. д.;
- на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, передачи по радио, телевидению);
- на световую и иную наружную рекламу;
- на приобретение, изготовление, копирование, дублирование и демонстрацию рекламных кино-, видео-, диафильмов и т. п.;
- на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей;
- на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества во время экспонирования в витринах, торговых залах магазинов и на выставках, а также стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателям или посредническим организациям бесплатно и не подлежащих возврату;
- на проведение других рекламных мероприятий, связанных с торговой деятельностью.

Для целей налогового учета обособленно учитываются расходы на рекламу, принимаемые для целей налогообложения по нормативу.

Потери товаров и технологические отходы

По данной статье отражаются:

- потери товаров при перевозках, хранении и продаже в пределах действующих норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке. При этом списание товаров в пределах норм естественной убыли производят в случаях, если при приемке или инвентаризации выявлена фактическая недостача;
- убытки от недостачи и потери от порчи товаров сверх норм естественной убыли в тех случаях, когда конкретные виновники не установлены;
- потери от списания долгов по недостачам товарно-материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков.

Потери и недостачи товаров и продуктов отражаются по этой статье в покупных ценах.

Основанием для списания убытков от недостачи, порчи сверх норм естественной убыли, когда виновники не установлены или во взыскании с которых отказано судом, является обоснованное заключение, утвержденное руководителем предприятия торговли.

В документах, представляемых для оформления списания недостач и порчи ценностей сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, или заключение о факте порчи ценностей, полученное от соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Расходы на тару

По данной статье отражаются:

- расходы на ремонт тары-оборудования;
- расходы, связанные с ремонтом и естественным износом тары-оборудования в части, возмещенной поставщикам (владельцам тары-оборудования);
- стоимость тары, списанной из-за естественного износа;
- расходы на перевозку, погрузку и выгрузку порожней тары, осуществляемые сторонними организациями при возврате ее поставщикам или сдаче специализированным организациям;
- расходы на очистку и обработку (дезинфекцию) тары;
- разница между приемными — при оприходовании и сдаточными — при возврате порожней ценами на тару;
- другие расходы на тару.

Прочие расходы

По статье "Прочие расходы" отражаются:

- суммы затрат по уплате налогов, сборов, отчислений в бюджет и в специальные внебюджетные фонды, производимых, в соответствии с установленным законодательством порядком за счет издержек обращения и производства;
- вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения;

- амортизация по нематериальным активам;
- расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;
- расходы на устройство и содержание комнат отдыха, кипятильников, баков, умывальников, душей, раздевалок, шкафчиков для специальной одежды, сушилок и другого оборудования;
- расходы по ведению реестра акционеров;
- расходы по ведению кассового хозяйства;
- оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;
- компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;
- оплата услуг почтовой, телефонной, телеграфной и факсимильной связи; расходы на содержание и эксплуатацию собственных телефонных станций, коммутаторов, телетайпов, диспетчерской связи и радиосвязи;
- расходы на приобретение канцелярских принадлежностей и бланков, на типографские и переплетные работы;
- расходы на подписку периодических изданий для служебного пользования, приобретения справочной литературы, прейскурантов, каталогов, инструктивных и других служебных материалов;
- оплата информационно-вычислительных услуг, оказанных по договорам с вычислительными центрами, не состоящими на балансе организации;
- расходы на служебные разъезды работников в пределах пункта нахождения торгующей организации;
- расходы, связанные со служебными командировками в пределах установленных норм;
- представительские расходы и расходы по проведению заседаний совета (правления) торговой организации и ревизионной комиссии предприятия торговли в пределах, утвержденных советом (правлением) смет на отчетный год, разработанных исходя из установленных законодательством норм и нормативов. Указанные расходы финансируются при наличии оправдательных первичных документов;
- расходы на экспертизу и лабораторный анализ товаров;
- расходы, возмещаемые работникам, в соответствии с действующим законодательством о компенсациях и гарантиях, при переводе, приеме вновь и направлении на работу в другую местность;
- расходы по подготовке, переподготовке и повышению квалификации;
- другие затраты, подлежащие включению в состав издержек, но не относящиеся к ранее перечисленным статьям.

Если отдельные виды прочих расходов подлежат раскрытию в декларации по налогу на

прибыль организаций или признаются для целей налогообложения в особом порядке, они выделяются в отдельные статьи с указанием в реквизите "Вид расходов" признаков их налогового учета. В частности, обособленно учитываются расходы, которые не принимаются для целей налогообложения.

§13.2. Включение расходов в издержки обращения

Расходы, включаемые в издержки обращения, отражаются на соответствующих статьях установленной номенклатуры в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от срока их возникновения и оплаты.

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

К расходам будущих периодов относятся:

- расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств (если в организации не создается ремонтный фонд или резерв для ремонта основных средств);
- расходы на приобретение лицензий со сроком действия до 1 года и т.д.

В целях равномерного отражения предстоящих расходов в издержках обращения отчетного периода организации могут создавать резервы предстоящих расходов, которые учитываются на счете 96 "Резервы предстоящих расходов". За счет отчислений, относимых на издержки обращения, создаются следующие резервы:

- на предстоящую оплату отпусков работникам;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год;
- ремонтный фонд или резерв на ремонт основных средств и др.

Образование резервов производится за счет отчислений, включаемых в издержки обращения в сроки, обоснованные специальными расчетами, утвержденными руководителем организации. Принятие решения об образовании резерва оформляется как элемент учетной политики.

В конце отчетного года в случае превышения фактически начисленного резерва над суммой расчета, подтвержденного инвентаризацией, производится сторнирующая запись издержек обращения.

В случаях когда окончание ремонтных работ по объектам с длительным сроком производства происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва присоединяется к финансовым результатам.

Единовременные затраты при отсутствии резервов могут списываться на издержки обращения и производства того месяца, в котором они произведены.

§13.3. Списание издержек обращения

В конце месяца сумма издержек обращения, приходящаяся на проданные в текущем месяце товары, списывается с кредита субсчета 44.01 "Издержки обращения в

организациях, осуществляющих торговую деятельность” в дебет субсчета 90.07.1 “Расходы на продажу по деятельности, не облагаемой ЕНВД” полностью, кроме сумм, которые подлежат распределению между проданными товарами и остатками товаров на складе на конец месяца. К таким расходам относятся транспортные расходы.

Сумма издержек обращения, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца. Порядок расчета суммы издержек обращения на остаток товаров представлен в табл.5.

Таблица 5

Расчет суммы издержек обращения на остаток товаров

1. Сумма транспортных расходов на остаток товаров на начало месяца (сальдо по субсчету 44.01.1 на начало месяца)	10000
2. Транспортные расходы за отчетный месяц (оборот по дебету счета 44.01.1, статьи с видом расхода “Транспортные расходы”)	45000
3. Продано товаров за отчетный месяц	800000
4. Остаток товаров на конец месяца	600000
5. Средний процент издержек обращения к сумме проданных и оставшихся товаров [(стр.1 + стр.2) : (стр.3 + стр.4) x 100]	3,93
6. Сумма издержек обращения, приходящаяся на остаток товаров (стр.4 x стр.5 : 100)	23580
7. Сумма издержек обращения, подлежащая списанию по указанным статьям с кредита субсчета 44.01.1 в дебет субсчета 90.07 (стр.1 + стр.2 – стр.6)	31420

Автоматическое списание издержек обращения в соответствии с нормами бухгалтерского учета в программе “1С:Бухгалтерия 8.0” производится при выполнении операции “Закрытие счета 44.1” регламентного документа “Закрытие месяца”.