

**Управление процессом продаж товаров в торговой организации**

*Ермакова Л.В., к.э.н, доцент  
Сустав М.А., бакалавр кафедры  
«Бухгалтерский учет и налогообложение»  
ФГБОУ ВО "Брянский государственный университет имени академика  
И.Г. Петровского"  
e-mail: [tkdtkd@yandex.ru](mailto:tkdtkd@yandex.ru)  
Россия, Брянск*

*Аннотация:* Торговля на сегодняшний день является существенной составляющей нашего общества, так как именно торговый процесс позволяет довести произведенный товар до конечного потребителя. Торговая отрасль на данный момент времени представляет собой немалый сектор экономики России, с помощью которого задействована значительная часть населения страны. Наличие динамичной, оперативной и грамотно организованной системы управленческого учета в настоящее время является залогом эффективного развития торговой организации. В статье рассмотрена деятельность торговой организации, изучен порядок ведения бухгалтерского управленческого учета, проанализирован процесс реализации товаров и его документальное сопровождение, также рассмотрены варианты применяемого ценообразования, выявлены недостатки в организации управленческого учета компании и даны рекомендации по его совершенствованию путем проведения предложенных мероприятий.

*Ключевые слова:* управленческий учет, товары, торговля, оптовая торговля, издержки обращения

Торговая деятельность всегда была значимым элементом каждого общества, страны, культуры, поскольку непосредственно в торговле совершается процедура доведения произведенного товарного продукта до покупателя. В настоящее время отрасль торговли – это существенный сектор российской экономики, в котором занята высокая доля населения государства.

Управленческий учет на предприятии - это система, обеспечивающая управляющее звено организации информацией, необходимой для принятия решений и эффективного управления. Рационально поставленный управленческий учет дает возможность получить информацию, нужную для расстановки приоритетов в работе предприятия и планирования дальнейшей деятельности. Относительно российского бухгалтерского управленческого учета нельзя не заметить, что учет находится в стадии становления.

Затраты, совершаемые торговыми организациями в процессе осуществления своего дела дополнительно к оплате стоимости приобретаемых товаров, образуют производственные расходы, в торговле именуемые издержками обращения. [1]

Стержневыми задачами учета издержек обращения торговой фирмы являются обеспечение своевременного глубокого и достоверного отражения фактических затрат и контроль над использованием материальных и финансовых ресурсов.

Издержки обращения в учете собираются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции с разнообразными счетами в зависимости от источника расходов и затрат. В торговой организации по учету издержек обращения предусмотрены следующие статьи затрат: транспортные расходы; расходы на оплату труда, страховые взносы; расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря; амортизация основных средств; расходы на ремонт основных средств; информационные услуги; телефон; техническое обслуживание кассы; техническое обслуживание компьютерной техники; расходы на электронный документооборот; прочие расходы.

В организациях, занятых только торговлей, все управленческие расходы можно причислять к затратам на продажу. [2]

Расходы, учтенные на счете 44 «Расходы на продажу», ежемесячно списываются в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 90/2 «Себестоимость продаж», в полной сумме. Бухгалтерский учет в организации оптовой торговли включает такие нюансы, как отражение поступления запасов, внутреннее перемещение ТМЦ и реализацию товаров.

Процесс реализации в организации торговли представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей товарной продукции. Реализация товаров организацией оптовой торговли – это основной показатель объема ее деятельности. В процессе реализации кругооборот средств, авансированных в работу, завершается.

Процесс реализации товарной продукции в торговой организации начинается с момента заключения договоров с покупателями (заказчиками). В таких договорах содержится следующая информация: ассортимент, количество и качество товаров, цена, сроки отгрузки, форма расчетов, санкции за невыполнение договорных обязательств и др.

Согласно ГК РФ право собственности на приобретаемые товары по договору возникает у покупателя с момента их передачи. Передача товаров организацией торговли подразумевает вручение их в торгово-розничную сеть, сдачу перевозчику для отправки потребителю. Товары являются переданными приобретателю с момента их фактического поступления во владение приобретателя. Передача товаросопроводительных документов также приравнивается к передаче товарной продукции.

Моментом реализации является дата поступления оплаты покупателя на расчетный счет либо дата отгрузки товаров и предъявления покупателем платежно-расчетных документов. Если расчеты осуществлялись в порядке плановых платежей, то моментом реализации считается дата отгрузки товарной продукции потребителю. Вариант учета реализации организация устанавливает самостоятельно и закрепляет в своей учетной политике [3].

Согласно учетной политике торговой организации товары учитываются

по фактической себестоимости, включающую затраты, которые связаны с их приобретением (за исключением затрат на заготовку и доставку до центральных складов, производимых до момента передачи товаров в продажу). Произведенные затраты относятся непосредственно в дебет счета 41 «Товары». Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» не используется.

Счет 41 бухгалтерского учета является активным счетом, соответственно, поступление товаров отражается по дебету счета 41, а выбытие – по кредиту. К счету «Товары» в торговой организации открываются следующие субсчета:

- 41/1 «Товары на складах»
- 41/3 «Тара под товаром и порожня»
- 41/4 «Покупные изделия»

Для учета реализации товаров торговой организацией используется синтетический счет 90 «Продажи». По дебету счета отражается себестоимость реализованных товаров и прочие расходы, возмещаемые из выручки от реализации, а по кредиту – только выручка от реализации товаров.

К Торговой организации к счету 90 открываются субсчета:

- 90/1 – для учета выручки от продаж;
- 90/2 – для учета себестоимости реализованного товара;
- 90/3 – для учета НДС по проданным ТМЦ;
- 90/9 - для учета финансового результата за отчетный период.

Итог от реализации товарной продукции ежемесячно списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» в виде прибыли или убытка. [4] В конце месяца по данному счету не должно быть остатка.

В таблице 1 приведены основные первичные документы, которые применяют для учета товаров в торговой организации.

Таблица 1 - Основные первичные документы учета товарных операций

№ п/п	Хозяйственная операция	Наименование документа	Код документа
<b>1</b>	Поступление товаров	1.1 Акт о приемке товаров	ТОРГ-1
		1.2 Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей	ТОРГ-2
		1.3 Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика	ТОРГ-4
		1.4 Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика	ТОРГ-5
<b>2</b>	Выбытие товаров	2.1 Товарная накладная	ТОРГ-12
		2.2 Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей	ТОРГ-15
		2.3 Акт о списании товаров	ТОРГ-16

	2.4 Журнал учета движения товаров на складе	ТОРГ-18
--	---	---------

При отпуске товаров их оценка производится организацией по средней себестоимости. Оценка по средней себестоимости осуществляется по каждой группе (виду) товаров путем деления общей себестоимости группы (вида) товаров на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших товаров в течение данного месяца. Последняя определяется исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость товаров на начало месяца и все поступления за месяц. [5]

При любом методе реализации товаров в целях налогообложения, отгруженные или предъявленные покупателям товары по ценам реализации (включая НДС) в бухгалтерском учете отражены записью:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - Кт 90 «Продажи».

Одновременно с этим списывается себестоимость отгруженных или предъявленных покупателю товаров. Отметим, что списание отгруженных товаров в бухгалтерском учете отражается по-разному в соответствии с принятой учетной политикой.

Товары, отгруженные покупателю, до получения денег учитываются на счете 45 «Товары отгруженные». Основанием для записей по дебету этого счета являются документы на отгрузку.

Дт 45 – Кт 41 – Отражены в учете товары отгруженные

Дт 91/2 – Кт 45 – Отражена себестоимость отгруженных товаров

Поскольку учет товаров в исследуемой организации осуществляется по фактической себестоимости, величина отгруженных товаров в бухгалтерском учете списывается записью:

Дт 90 «Продажи» - Кт 41 «Товары».

Согласно НК РФ реализация товаров подлежит налогообложению НДС. Процедура начисления и отражения НДС в бухгалтерском учете зависит от применяемого метода реализации товарной продукции.

Торговая организации осуществляет реализацию товаров «по отгрузке», следовательно, на сумму начисленного НДС в пользу бюджета в учете делают следующую запись:

Дт 90 «Продажи» - Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Погашение задолженности перед бюджетом совершается вне зависимости от того, зачислилась оплата от покупателей за реализованные им товары или нет. В бухгалтерском учете данная операция сопровождается проводкой: Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам» - Кт 51 «Расчетные счета».

В случае если между организациями применена предварительная форма оплаты, намеченной к поставке товаров, организация, осуществляющая торговлю, выписывает счет-фактуру и направляет ее покупателю. Покупатель, получив данный документ, переводит платежным поручением поставщику

оплату за товары. Зачислившаяся сумма в бухгалтерии организации определяется как кредиторская задолженность и отражается проводкой:

Дт 51 «Расчетные счета» - Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

После отгрузки товаров они признаются реализованными и в учете списываются записью:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - Кт 90 «Продажи».

Если предварительная оплата совершалась авансовым платежом и не связана с определенной счет-фактурой, платежи, поступившие от покупателей в форме аванса, отражаются в учете следующей проводкой:

Дт 51 «Расчетные счета» - Кт 62 / «Расчеты по авансам полученным».

Вместе с тем начисляется НДС, подлежащий взносу в бюджет, с величины полученного аванса по установленной ставке. При этом делается запись:

Дт 62/ «Расчеты по авансам полученным» - Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Рассмотрим конкретную ситуацию по продаже молочной продукции. В торговой организации 29 марта было реализовано 4 вида молочных товаров, бухгалтером были сделаны следующие записи (таблица 2):

Таблица 2 – Корреспонденция счетов по реализации товаров в торговой организации

Корреспонденция счетов		Содержание операции	Сумма, руб.
Дт	Кт		
62/1	90/1	Отражена выручка от реализации товаров	756,13
90/3	68	НДС начислен по реализации	68,75
90/2	41/1	Списаны проданные товары	756,13
51	62/1	Получена оплата от покупателя	756,13

Данная хозяйственная операция осуществлялась на основании договора поставки в сопровождении с товаро-транспортной накладной (ТТН) и счет-фактурой. ТТН представляет собой сопроводительный документ при перевозке грузов автотранспортом, на основании которого осуществляется приемка поступающих товаров грузополучателем.

Данный документ в торговой организации выписывают в двух экземплярах, так как перевозки осуществляются самой торговой организацией без привлечения транспортных компаний. Первый экземпляр остается у торгового дома как грузоотправителя с целью списания товарно-материальных ценностей, при этом второй экземпляр, заверенный подписями и печатями грузоотправителя и подписью водителя, передается водителю. Затем второй экземпляр сдается водителем грузополучателю для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя груза.

ТТН для торгового дома как грузоотправителя включает в себя порядковый номер документа, дату его составления, полные реквизиты обеих сторон, основание на совершение операции, а также необходимую информацию о товаре (наименование, характеристика, сорт, артикул товара), единицы измерения, массу брутто и нетто, цену товара, сумму без учета НДС, информацию по НДС (ставка и сумма) и сумму с учетом НДС.

Счет-фактура - это документ, выдаваемый покупателю с двумя целями: зафиксировать факт, что заказ выполнен и подтвердить сумму выплаченного НДС для того, чтобы потом его можно было зачесть

В данном документе содержится следующая информация: номер и дата, реквизиты сторон (название, адрес, ИНН, КПП), валюта и непосредственно сведения о реализуемых товарах: наименование, единицы измерения, количество, цена за единицу измерения, стоимость товаров, сумма акцизов (в данном случае реализуются безакцизные товары, так и прописывается), налоговая ставка и сумма налога, стоимость товаров с налогом. В графах страны происхождения товара и номер таможенной декларации ставится прочерк, так как они заполняются в отношении товаров, страной происхождения которых не является Россия. Счет-фактура составляется в двух экземплярах (для покупателя и нашей фирмы как продавца), подписывается руководителем организации и главным бухгалтером, также заверяется печатью. Рассматриваемая операция по реализации молочных продуктов учтена автоматизировано в системе 1С: Бухгалтерия 8.3.

В соответствии с требованиями нормативных актов в области бухгалтерского учета как минимум раз в год организация проводит инвентаризацию принадлежащего ей имущества (активов) [6]. При инвентаризации товаров выявляется фактическое их наличие, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

Порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества, проверяемого при каждой из них, и т.д.) определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Как и любой другой торговой фирмы, цель деятельности торговой организации - это получение прибыли, нужной для последующего развития и расширения деятельности, подъема благосостояния своих работников, а также исполнение обязательств.

Основная задача управленческого учета - принятие комплекса мер для эффективного использования потенциала организации и предупреждения излишних затрат и потерь.

Значительной проблемой торговой организации является вопрос ценообразования на продаваемые товары. Следует определить такую цену, которая приносила бы фирме прибыль и одновременно с этим удовлетворяла бы потребности покупателей [7]. Устанавливая цены, каждая организация старается достичь такого уровня, который обеспечил бы наибольший объем прибыли.

Наличие четкой ценовой политики является неотъемлемым условием существования фирмы в условиях рыночной экономики, без нее крайне сложно эффективно реализовать имеющиеся резервы.

Рассмотрим некоторые варианты, рекомендуемые для руководства организацией (рис. 1).



Рисунок 1 – Варианты ценовой политики в Торговой организации

Если фирма в процессе своей работы руководствуется вопросом установления цены, необходимой для покрытия расходов и получения достаточной прибыли, то это говорит об отсутствии собственной ценовой политики. [8] Зачастую руководители прежде определяют величину необходимой прибыли и затрат, и только затем – объем товарооборота.

Потенциальный объем продаж в условиях рынка определяет уровень цены. Величина реализованных товаров определяет размер удельных затрат, связанных с продажей единицы товарной продукции. С ростом объемов продаж снижается величина постоянных затрат, приходящихся на один вид продукции, и, следовательно, удельная величина общих затрат.

Наиболее целесообразно использовать активное ценообразование, при котором необходимая величина продаж и соответствующая ей величина средних затрат достигается через управление ценами, что выводит торговую организацию на желаемый уровень рентабельности.

Применяя подход активного ценообразования, стоит ответить на такие вопросы, как: насколько следует увеличить число реализуемых товаров, чтобы при минимальной цене получить максимальный размер прибыли? или: каким количеством продаваемых товаров можно пожертвовать, чтобы при более высокой цене получать большую прибыль, нежели раньше?

Только такой подход разрешает избежать завышенных цен на рынках с ухудшающейся конъюнктурой или заниженных цен на рынках с растущим спросом. Устанавливая конкретную цену на товар, следует учитывать, что она

должна не только обеспечить получение прибыли, но и не «отпугнуть» покупателей.

Значимым фактом функционирования торговой организации, обуславливающим уровень и рентабельность продаж, является соответствие ассортимента и номенклатуры реализуемых товаров требованиям покупателей.

Руководству рассматриваемого торгового дома следует непрерывно наблюдать за ассортиментом реализуемых товаров с целью извлечения максимальной прибыли. Осуществить это возможно путем сопоставления выручки и совокупных затрат, включающих переменную и условно-постоянную части. [9]

Так как в данный момент ведение управленческого учета в торговой организации возложено на бухгалтерию, что в некоторой степени влияет на эффективность ее работы, рекомендуется ввести новую должность бухгалтера-аналитика (или менеджера).

Бухгалтер-аналитик в системе управленческого учета играет двойную роль: являясь одним из главных ответственных работников администрации, он должен непрерывно рекомендовать и помогать каждому управляющему с точки зрения всей системы управленческого учета организации, а также будучи ведущим лицом, реализовывает практику управленческого учета в рамках своих непосредственных должностных обязанностей.

После этого для удобства и наибольшей эффективности работы следует автоматизировать процесс управленческого учета. Бесспорно, мы уже пользуемся программой «1С: Предприятие», но базовых возможностей недостаточно, поэтому рекомендуется использование дополнений и надстроек. В качестве примера рассмотрим «1С БИТ. ФИНАНС. Управленческий учет». Данный модуль позволяет консолидировать отчетность, приводить её к виду в соответствии с требованиями МСФО, обеспечивает многовариантное планирование бюджета, может вести учет всех договоров. Преимуществом «1С БИТ. ФИНАНС. Управленческий учет» является возможность работать с мобильного устройства, позволяя оперативно реагировать на появляющиеся потребности [10].

Итак, рассчитаем экономическую эффективность предложенных процедур по совершенствованию управленческого учета в торговой организации. Для этого потребуется рассчитать показатель экономического эффекта от проведенных мероприятий:

Экономический эффект = Планируемый показатель выручки после внедрения мероприятий – Затраты на проведение мероприятий – Выручка за последний период.

Планируемый показатель выручки после внедрения мероприятий рассчитывается по формуле:

Планируемый показатель = Выручка за последний период + Выручка за последний период \* Планируемый прирост выручки от реализации мероприятий (запланирован на уровне 10%)/100.



Расходы на реализацию предложенных мероприятий можно увидеть в таблице 3.

Таблица 3 - Расходы на внедрение предложенных мероприятий по совершенствованию управленческого учета в торговом доме

№ п/п	Расходы на внедрение предложенных мероприятий	Сумма, руб.
1	Затраты на поиск бухгалтера-аналитика, в т.ч: <ul style="list-style-type: none"><li>• объявление на радио (Дорожное радио в самое удобное время, включает 3 трансляции в день по 5 сек. на протяжении 5 дней) – 2 775руб.</li><li>• премиум-объявление на сайте Моя реклама на неделю – 100 руб.</li></ul>	2 875
2	Организация рабочего места специалиста	51 230
3	Заработная плата нового работника (12 000 руб.), включая отчисления на социальное обеспечение (30,4%) – 3 648 руб.	187 776 (в год)
4	Покупка надстройки «1С БИТ. ФИНАНС. Управленческий учет»	350 000
Итого:		591 881

На основании таблицы 3 мы видим, что для воплощения в жизнь предложенных мероприятий торговой организации потребуется 591 881 руб.

Планируемый показатель выручки торговой организации =  $117\,796 + 117\,796 * 10/100 = 129\,575$ , 6 тыс. руб.

Экономический эффект =  $129\,575\,600 - 591\,881 - 117\,796\,000 = 11\,187\,719$  руб.

По итогу проведенных нами расчетов можно сделать вывод, экономический эффект от рекомендуемых мероприятий показывает положительную тенденцию, поскольку расходы на совершенствование управленческого учета в торговой организации способствуют росту товарооборота на 11 187 719 руб.

Оценить эффективность системы управленческого учета в организации можно с помощью бенчмаркинга, который представляет собой процедуру сравнения своей деятельности с другими организациями-конкурентами в данной торговой отрасли. Бенчмаркинг может ответить на такие вопросы, как: какая компания является самой успешной, и каковы причины такого успеха. Бенчмаркинг дает организации возможность выйти на новый уровень развития, обозначить главные пути изменений в работе и добиться максимального экономического эффекта от собственной деятельности.

Таким образом, управленческий учет проявляется в стратегии и тактике внутренней деятельности организации торговли. Результативная система управления требует разумной организации процесса реализации, в

существенной мере предопределяющего в торговой фирме уровень использования средств производства, повышение плодотворности труда, снижение себестоимости товаров, рост прибыли и рентабельности. Для большей оперативности и эффективности принятия управленческих решений в Торговой организации рекомендовано введение должности бухгалтера-аналитика, который будет заниматься непосредственно ведением управленческого учета, и приобретение к существующей автоматизированной системе учета надстройки «1С БИТ. ФИНАНС. Управленческий учет». Наличие динамичной, оперативной и грамотно организованной системы управленческого учета в настоящее время является залогом эффективного развития торговой организации.

#### Список литературы:

1. Ковалева Н.Н., Дедова О.В. Учетно-аналитические инструменты признания затрат на производство продукции (работ, услуг) // Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 2: Общественные науки. 2016. № 3. С. 13-18.
2. Кузнецова О.Н., Ермакова Л.В., Дедова О.В. Организация учета эффективных продаж на предприятии // Экономика. Социология. Право. 2016. № 2. С. 15-19.
3. Ковалева Н.Н., Дедова О.В. Учетно - аналитические инструменты признания затрат на производство продукции (работ, услуг) // Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 2: Общественные науки. 2016. № 3. С. 13-18.
4. Дедова О.В., Мельгуй А.Э., Ермакова Л.В. Обеспечение учетной информацией системы управления организацией // Бюллетень науки и практики. 2017. № 5 (18). С. 202-210.
5. Ермакова Л.В., Гудкова О.В., Мельгуй А.Э. Основные направления организации управленческого учета на предприятии // Экономика, предпринимательство и право. 2016. Т. 6. № 3. С. 315-320.
6. Дворецкая Ю.А., Ковалева Н.Н., Мельгуй А.Э. Концептуальные особенности организации информационной подсистемы управленческого учета на предприятии // Экономика. Социология. Право. 2016. № 1. С. 25-28.
7. Кузнецова О.Н. Проблемы и перспективы функционирования предприятий малого бизнеса в регионе В сборнике: Современные проблемы развития экономики и управления в регионе материалы X Международной научно-практической конференции. 2016. С. 270-273.
8. Ермакова Л.В., Дворецкая Ю.А., Ковалева Н.Н. Модель оптимизации финансово-учетной системы предприятия // Экономика. Социология. Право. 2017. № 2 (6). С. 29-35.
9. Ковалева Н.Н., Мельгуй А.Э., Ковалев А.Ф., Дворецкая Ю.А. Таргет-костинг как инструмент управления себестоимостью продукции // Управленческий учет. 2016. № 7. С. 13-20.

10. Дедова О.В., Ермакова Л.В., Кузнецова О.Н. Бухгалтерский учет выпуска и продажи готовой продукции на предприятиях общественного питания // Бюллетень науки и практики. 2016. № 5 (6). С. 333-338.