Введение

«Расходы на продажу - один из главных оценочных показателей финансово-хозяйственной деятельности торговых предприятий». Расходами на продажу являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Организация грамотного учета расходов на продажу в современных условиях является весьма актуальной проблемой для многих предприятий. Торговля, во всех ее проявлениях, занимает все большее место в предпринимательской деятельности экономических субъектов. Возникает множество различных торговых и снабженческо-сбытовых организаций. Кроме того, закупкой и продажей товаров занимаются не только предприятия сферы торговли. Увеличение оборота денежных и материальных ресурсов в данной отрасли хозяйствования приводит к повышенному вниманию со стороны контролирующих органов к правильности постановки организации и ведения бухгалтерского учета товарных операций и в том числе расходов на продажу. Широкая же номенклатура товаров, различные методы учета, сложный расчет фактический себестоимости, организация учета расчетов с множеством поставщиков и покупателей делает работу бухгалтера торгового предприятия крайне сложной и ответственной.

Для предприятий сферы товарного обращения одной из важнейших задач является обеспечение своевременного, достоверного и полного учета и анализа фактических расходов и осуществление действенного контроля над использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Реализация этой задачи в значительной степени зависит от организации бухгалтерского учета, поскольку именно в системе бухгалтерского учета формируется большая часть информации о затратах, необходимой для принятия соответствующих управленческих решений.

Расходы на продажу участвуют в формировании финансового результата деятельности торгового предприятия. Поэтому для обеспечения достоверности информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, предприятия должны вести учет в строгом соответствии с нормативными документами.

Целью настоящей работы является комплексное исследование организации бухгалтерского учета расходов на продажу.

Исходя из цели можно выделить следующие задачи:

- рассмотреть состав расходов на продажу;

- исследовать учет и распределение расходов на продажу;

- изучить учет расходов на рекламу;

- рассмотреть учет расходов на тару;

- изучить учет транспортных расходов;

- рассмотреть учет издержек обращения.

1 Состав расходов на продажу

К расходам на продажу относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость проданной продукции. Расходы, связанные с продажей товаров, работ, услуг, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

Расходы на продажу представляют собой затраты по отгрузке и продаже продукции и поэтому учитываются в составе ее полной себестоимости. Они, в частности, включают:

- стоимость тары, приобретаемой на стороне, при затаривании на складах, оплату упаковки изделий сторонними организациями, расходы по ремонту и содержанию тары, если ее стоимость входит в договорную (продажную) цену продукции и оплате покупателем не подлежит;

- расходы на доставку продукции до пункта, обусловленного договором, погрузку ее в транспортные средства, оплату услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор и др. (кроме тех случаев, когда эти расходы возмещаются покупателями сверх цены на продукцию);

- оплату услуг в соответствии с заключенными договорами торгово-комиссионных (факторинговых) и других аналогичных операций;

- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым организациям в соответствии с договорами;

- затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати, по телевидению, буклеты и проспекты, каталоги, пресс-релизы и т. п.;

- экспортные таможенные пошлины и сборы, представительские расходы;

- прочие расходы по сбыту (связанные с анализом качества готовой продукции, маркетинговой деятельностью и т. п.).

Не относятся к расходам на продажу стоимость тары и затраты на упаковку изделий, если она осуществляется в цехах, изготавливающих продукцию, и является составной частью процесса производства.

В состав расходов на продажу в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, включают:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки; стоимость тары, приобретенной на стороне; оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);

- расходы на транспортировку продукции (расходы на доставку продукции на станцию или пристань отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и т. п., оплата услуг специализированных транспортно-экспедиторских контор);

- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям в соответствии с договорами;

- затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты; на участие в выставках, ярмарках; стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты;

- прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке и т. п.).

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (скот, птицу, молоко, шерсть, овощи и др.) на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены операционные и общезаготовительные расходы на содержание заготовительных и приемных пунктов, на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

В организациях торговли на счете 44 могут отражаться следующие расходы (издержки обращения): по перевозке товаров; оплате труда; аренде; содержанию зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; рекламе; представительские расходы; Для учета расходов на продажу используют активный счет 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета учитывают расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

- 10 «Материалы» – на стоимость израсходованной тары;

- 23 «Вспомогательные производства» – на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия;

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на оплату труда работников, сопровождающих продукцию.

2 Учет и распределение расходов на продажу

Учет расходов на продажу ведется на одноименном собирательно-распределительном счете по статьям затрат: расходы на тару и упаковку, расходы на транспортировку продукции, комиссионные сборы, расходы на рекламу и прочие расходы по сбыту. Учтенные на счете суммы распределяются по видам проданной продукции и включаются в ее полную себестоимость. На продукцию, отпущенную своему капитальному строительству, непромышленным производствам и хозяйствам, расходы на продажу не относятся.

Если учет продажи продукции ведется без использования счета Товаров отгруженных, сумма учтенных на соответствующем счете коммерческих расходов относится на дебет счета Продаж.

Распределение расходов на продажу по видам изделий, отпущенных сторонним организациям, зависит от характера продукции и отраслевых особенностей производства. Затраты по таре и упаковке, специфичной для отдельных видов продукции, относятся на ее себестоимость по прямому признаку на основе соответствующих первичных документов. При невозможности такого списания они могут распределяться между отдельными видами проданной готовой продукции исходя из ее веса, объема, производственной себестоимости или других показателей, предусмотренных в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования. В таком же порядке распределяются расходы по транспортировке. Остальные расходы на продажу распределяются между видами продукции пропорционально их весу, объему или производственной себестоимости проданной продукции.

В ряде отраслей промышленности общую сумму расходов на продажу распределяют пропорционально плановой или фактической производственной себестоимости проданной продукции, а в легкой, пищевой промышленности - пропорционально выручке от продажи.

Аналитический учет расходов на продажу ведется в ведомостях (машинограммах) в разрезе установленной номенклатуры статей расходов. При организации учета по центрам расходов соответствующие машинограммы получают в разрезе складов и служб, связанных с продажей готовой продукции.

Аналитический учет по счету 44 ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и расходов на продажу по указанным ранее статьям расходов по видам и статьям расходов.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают на себестоимость проданной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности распределяются пропорционально их производственной себестоимости, объему проданной продукции по оптовым ценам организации или другим способом.

Списание расходов на продажу оформляют следующей бухгалтерской записью: Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счета 44 «Расходы на продажу»

Если в отчетном месяце продается только часть выпущенной продукции, то сумму расходов по продаже распределяют между проданной и непроданной продукцией.

Способы распределения расходов на продажу между видами отгруженной продукции при частичном списании расходов на себестоимость продукции. При частичном списании расходов на продажу подлежат списанию (на счет 90) и распределению следующие виды расходов:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, – расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей);

- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, – расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);

- в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, – в дебет счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции (товаров, работ, услуг), ежемесячно списывают на стоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

В торговых организациях сумма издержек обращения и производства, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения и производства за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1)Суммируются транспортные расходы на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце.

2) Определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остаток товаров на конец месяца.

3) Отношением определенной в п. 1 суммы издержек обращения и производства к сумме реализованных и оставшихся товаров определяется средний процент издержек обращения и производства от общей стоимости товаров.

4) Умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца.

Аналитический учет по счету 44 ведут по видам и статьям расходов в ведомости №15.

Для распределения расходов находят коэффициент:

Краспр. = Сумма расходов на продажу/Стоимость отгруженной продукции.

Пример 1:

Предприятие в отчетном месяце отгрузило готовой продукции по производственной себестоимости на сумму 120 000 руб. Реализовано продукции на сумму 85 000 руб. Расходы на продажу за месяц составили 50 000 руб. Распределить расходы на продажу.

1) Находим коэффициент распределения:

Краспр. = 50 000/12 000 = 0,4167.

2) Списываются расходы на продажу на реализованную продукцию:

Дт 90 Кт 44-85 000\*0,4167 = 35417.

3) Определяются расходы на продажу на отгруженную продукцию:

50 000-35417 = 14 583.

3 Учет расходов на рекламу

Обособленного учета в составе расходов требуют затраты на рекламу продаваемой организацией продукции (работ, услуг). К ним относятся расходы на разработку и издание рекламных проспектов, альбомов, брошюр, изготовление фирменных пакетов, этикеток, на проведение рекламных мероприятий средствами массовой информации, на изготовление рекламных щитов, оформление витрин и т. п.

Налоговый кодекс делит все рекламные расходы на два вида: нормируемые и ненормируемые. Причем перечень последних является закрытым, в отличие от нормируемых затрат. Ведь законодатель не ограничивает их затратами на покупку призов для массовых рекламных кампаний. К ним фирма может отнести и «расходы на иные виды рекламы». Например, на распространение брошюр по почтовым ящикам или раздачу каталогов фирмы в самом почтовом отделении.

Многие организации рекламируют свою продукцию, для этих целей организация может:

- принять участие в ярмарке и выставке;

- разместить объявления и рекламные ролики в СМИ;

- приобрести носители наружной рекламы (щиты, плакаты и др.);

- распространить рекламные изделия – буклеты, открытки, каталоги;

- провести розыгрыш призов и т. д.

Затраты на рекламу фирма может включить в расходы. Правда, они должны быть:

- экономически обоснованными (фирма должна рекламировать себя или свои товары);

- документально подтвержденными и связанными с деятельностью по получению дохода.

Расходы на рекламу учитываются на счете 44. В зависимости от учетной политики организация может выбрать один из способов списания таких расходов:

- включать все расходы на рекламу в себестоимость проданных товаров;

- распределять их между реализованной продукцией и продукцией, оставшейся на складе.

Все рекламные расходы можно полностью включать в себестоимость реализованной продукции (Дт 90 Кт 44).

Выделение учета расходов на рекламу на отдельном субсчете к счету Расходов на продажу позволяет контролировать их общую величину, правильно исчислять налог на рекламу, являющийся одним из наиболее распространенных местных налогов, определять величину превышения предельных размеров затрат на рекламу, учитываемого при налогообложении прибыли.

Предельные размеры расходов на рекламные мероприятия зависят от объема выручки от продажи продукции, товаров и услуг, включая НДС. На себестоимость проданной продукции эти расходы относятся в фактической величине.

Однако затраты на покупку или изготовление призов, которые организация вручает победителям во время рекламных кампаний, нормируется. Размер таких затрат в целях налогообложения не может превышать 1% выручки, которую организация получила в отчетном периоде. Эта норма установлена для всех рекламных расходов, не включенных в список ненормируемых расходов.

Суммы оборотов по дебету счета 44 отражаются в:

- журнале-ордере №1 в корреспонденции Дт 44 Кт 50;

- в журнале-ордере № 2 в корреспонденции Дт 44 Кт 51;

- в журнале-ордере № 7 в корреспонденции Дт 44 Кт 71;

- в журнале-ордере № 10/1 в корреспонденции Дт 44 Кт 10, 70, 69;

Обороты по кредиту счета 44 отражаются в журнале-ордере №11.

4 Учет расходов на тару

Тара – это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей. В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары, – тарные материалы.

На счетах бухгалтерского учета расходы на тару и упаковку готовых изделий отражаются следующим образом. На стоимость тары и тарных материалов, израсходованных на упаковку продукции после ее сдачи на склад, суммы оплаты труда и отчислений на социальные нужды занятых упаковкой продукции, погрузкой изделий в транспортные средства рабочих производится бухгалтерская запись

Д-т сч. Расходов на продажу

К-т сч. Материалов, Расчетов с персоналом по оплате труда,

Расчетов по социальному страхованию и обеспечению и др.

Если процесс упаковки продукции осуществляется в цехах основного производства, указанные расходы включают в производственную себестоимость основной продукции и отражают на счете Основного производства по калькуляционным статьям затрат вспомогательных материалов, оплаты труда и др.

Стоимость тары, изготавливаемой обособленно от основной продукции, калькулируют отдельно и включают комплексной статьей в расходы на продажу или в счет к оплате в зависимости от того, возвращается она покупателем или нет.

1) Особенности учета одноразовой тары. Учет одноразовой тары ведется в бухгалтерском и налоговом учете по стоимости без НДС. «Входной» НДС принимается к налоговому вычету в общем порядке, предусмотренном ст. 171 и 172 НК РФ, при условии, что в такую тару упакована продукция, облагаемая НДС. Стоимость одноразовой тары включается в цену продукции и покупателем отдельно не оплачивается. Она относится:

- в дебет счета «Основное производство» (то есть включается в производственную себестоимость продукции), если упаковка продукции в тару осуществляется в производственных подразделениях организации;

- в дебет счета «Расходы на продажу», если продукция упаковывается после ее сдачи на склад готовой продукции.

В торговых организациях расходы на упаковку всегда относятся к косвенным. Ведь прямыми расходами в торговле считаются стоимость покупных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку покупных товаров до склада, если они не включены в цену приобретения. Все остальные расходы признаются косвенными и уменьшают доходы от реализации текущего месяца ( ст. 320 НК РФ ).

2) Особенности учета многооборотной тары

Такая тара, как правило, подлежит обязательному возврату поставщику, то есть является возвратной. Если условия договора предполагают получение залога за тару, то она учитывается, как у поставщика, так и у покупателя, по сумме залога (залоговым ценам).

Разница между ценой залога и фактической себестоимостью тары списывается аналогично порядку, действующему при ведении учета в учетных ценах, то есть признается операционным доходом (расходом) и отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» .

Пример 2.

Оптовая фирма по продаже пива ООО «Промэк» приобрела 1 000 шт. пластмассовых ящиков по цене 82,60 руб. на общую сумму 82 600 руб., в том числе НДС – 12 600 руб. Ящики будут использоваться многократно (в качестве тары под отгружаемое в адрес покупателей пиво), поэтому ООО «Промэк» установило на них залоговую цену, равную 90 руб.

При приобретении ящиков бухгалтер ООО «Промэк» должен составить проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Оприходована тара по залоговым ценам: (90 руб. х 1 000 шт.) | 41-3 | 60 | 90 000 |
| Отражен НДС по оприходованной таре | 19 | 60 | 12 600 |
| «Входной» НДС учтен в стоимости тары | 41-3 | 19 | 12 600 |
| СТОРНО на сумму «входного» НДС | 41-3 | 60 | (12 600) |
| Отражена разница между залоговой ценой тары и ее фактической себестоимостью (90 000 - 82 600) руб. | 60 | 91-1 | 7 400 |

Получается, что, оприходовав тару по залоговой цене, часть ее стоимости (разницу между залоговой ценой и ее фактической стоимостью) в бухучете нужно включить в доходы (расходы) сразу, а залоговую стоимость тары списать на операционные расходы, когда она износится. В налоговом учете многооборотная тара по фактическим затратам на ее приобретение должна отражаться в составе внереализационных расходов на основании пп. 12 п. 1 ст. 265 НК РФ . Очевидно, что это должно произойти в тот момент, когда она придет в негодность вследствие естественного износа. Документально этот факт должен быть зафиксирован актом, составленным соответствующей комиссией и утвержденным руководителем организации либо уполномоченным лицом. То есть в бухгалтерском и налоговом учете стоимость тары списывают по-разному, что приведет к возникновению временных разниц. Чтобы этого не произошло, залоговые цены на многооборотную тару должны устанавливаться равными ее фактической стоимости.

5 Учет транспортных расходов

Стоимость перевозок продукции от организации до пункта, обусловленного договором поставки, отражается по кредиту счета Вспомогательных производств, если транспортировка выполнена транспортом своей организации, или по кредиту счета Расчетов с поставщиками и подрядчиками, если транспортные услуги оказаны сторонней организацией:

Д-т сч. Расходов на продажу

К-т сч. Вспомогательных производств

К-т сч. Расчетов с поставщиками и подрядчиками.

По условиям поставки некоторых видов товаров их необходимо сопровождать в пути следования до станции покупателя. Расходы по сопровождению продукции учитываются на дебете счета Расходов на продажу и кредите счетов Расчетов с персоналом по оплате труда, Расчетов по социальному страхованию и обеспечению и др. - на сумму оплаты труда и отчислений на социальные нужды экспедитора или другого работника, сопровождающего продукцию. Суточные за время сопровождения и стоимость обратного проезда относятся на расходы по сбыту с кредита счета Расчетов с подотчетными лицами. Потери продукции в пути в пределах норм естественной убыли, если по договору они относятся на поставщика, включаются в расходы на продажу.

В условиях автоматизированной обработки учетной информации степень детализации бухгалтерского учета расходов на продажу существенно повышается, появляются возможности увеличить номенклатуру указанных расходов, расширить перечень объектов калькулирования, повысить точность расчетов, исключить или значительно уменьшить их условность.

В состав транспортных расходов включаются следующие виды затрат:

- оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозки товаров и продуктов (плата за перевозки, 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 аналогичные услуги;

- стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стойки, стеллажи и т. п.) и их утепление (солома, опилки, мешковина и т. п.);

- плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах 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.

Состав транспортных расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, налоговым законодательством не установлен. Попробуем определить перечень этих расходов на основании других нормативных актов. Такое право предоставляет пункт 1 статьи 11 НК РФ. В нем сказано, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства России, используемые в Налоговом кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства. Разумеется, если иное не предусмотрено Кодексом.

При определении состава транспортных расходов в налоговом учете организации могут применять Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОКВЭД). Так, согласно ОКВЭД класс 63 «Вспомогательная и дополнительная транспортная деятельность» включает погрузку и разгрузку грузов и багажа (группа 63.11 «Транспортная обработка грузов»), а также хранение и складирование всех видов грузов (группа 63.12 «Хранение и складирование») и другие виды деятельности, связанные с транспортировкой грузов. Получается, что к транспортным расходам относятся и сопутствующие услуги.

Таким образом, в целях налогового учета можно принять такой же состав транспортных расходов, как и в бухучете. Однако перечень этих расходов надо утвердить в учетной политике по налогообложению.

Налоговый кодекс разрешил организациям, занимающимся торговлей, самостоятельно определять, как учитывать расходы, связанные с доставкой покупных товаров. Есть три способа их списания. Рассмотрим, какой вариант самый выгодный с точки зрения налогообложения прибыли.

Бухгалтеры могут учитывать расходы на доставку покупных товаров для налога на прибыль по одному из трех вариантов. Первый вариант - признать такие расходы косвенными и списывать их единовременно. Второй вариант - признать расход прямым: включать доставку в стоимость товаров и учитывать в расходах по мере реализации товаров. Третий вариант - также признать расход прямым, но не включать доставку в цену товара, а списывать пропорционально стоимости товаров, реализованных в этом периоде.

Можно учесть сразу

Для торговых компаний прямыми расходами являются стоимость реализованных покупных товаров и расходы на их доставку, если они не включены в цену (ст. 320 НК РФ). В то же время Налоговый кодекс разрешает самостоятельно устанавливать перечень прямых расходов (ст. 318 НК РФ). С этого года он является открытым. Не прописав в учетной политике транспортные расходы на доставку товаров в составе прямых затрат, компания может учесть их единовременно в полной сумме в периоде возникновения. Списав эти затраты как косвенные, она ничего не нарушит.

Однако в этой ситуации возможны претензии со стороны налоговиков. Они считают, что при включении потенциально прямых расходов в состав косвенных необходимо веское обоснование такого распределения затрат. В управлении администрирования налога на прибыль ФНС России, при проверках налоговики будут обращать внимание на соответствие перечней прямых расходов, установленных кодексом и учетной политикой. Если причина, по которой компания отнесла прямые расходы к косвенным, не устроит проверяющих, то организации могут доначислить налог и пени.

Списываем по реализации

Во избежание споров с налоговиками в учетной политике можно предусмотреть один из двух способов учета расходов на доставку покупных товаров: транспортные расходы формируют стоимость имущества или учитываются отдельно. Такой порядок будет полностью соответствовать нормам статьи 320 НК РФ. При его применении претензии налоговиков исключены.

Но в любом из этих случаев транспортные расходы уменьшат налогооблагаемую прибыль только по мере реализации товаров. Стоимость нереализованных товаров в состав расходов не включается (ст. 320 НК РФ). Соответственно если транспортные расходы являются частью этой стоимости, то они также не войдут в расчет налога на прибыль. Если же расходы на доставку будут отдельной статьей прямых затрат, то их все равно нужно распределять на остаток нереализованных товаров. Какой из этих вариантов наиболее выгоден для организации? Рассмотрим каждый способ учета транспортных расходов на примере.

Пример 3.

На 1 апреля 2006 года числится остаток товаров в сумме 2 300 000 руб. и остаток транспортных расходов по их доставке - 115 000 руб. Во втором квартале было закуплено две партии товаров. Одна - на сумму 2 500 000 руб., расходы на ее доставку составили 250 000 руб. По второй партии товаров на сумму 2 000 000 руб. расходов на доставку не было. За отчетный период было реализовано товаров на сумму 4 200 000 руб. Согласно учетной политике, расходы на доставку в стоимость товаров не включаются.

Рассчитаем сумму транспортных расходов, на которую можно уменьшить налогооблагаемую прибыль во втором квартале 2006 года. Алгоритм расчета приведен в статье 320 НК РФ.

1. Определяем сумму транспортных расходов, которая относится к остатку товаров на начало месяца и к приобретенным в течение месяца товарам, - 365 000 руб. (115 000 + 250 000).

2. Определяем стоимость товаров, реализованных и оставшихся непроданными в течение месяца, - 6 800 000 руб. (4 200 000 + (2 300 000 + 4 500 000 - 4 200 000).

3. Находим средний процент - 5,37% (365 000 руб./ 6 800 000 руб. 5 100%).

4. Определяем сумму транспортных расходов, относящихся к нереализованным товарам. Стоимость нереализованных товаров на конец квартала составила 2 600 000 руб. (2 300 000 + 4 500 000 - 4 200 000). Тогда расходы на доставку нереализованных товаров составят 139 620 руб. (2 600 000 руб. х 5,37%).

Следовательно, сумма транспортных расходов, которые будут учтены при расчете налога на прибыль во втором квартале, составит 225 380 руб. (115 000 + 250 000 - 139 620).

Пример 4.

Сохраним условия предыдущего примера, за исключением того, что по учетной политике транспортные расходы учитываются в стоимости покупных товаров. Предположим, во втором квартале покупная стоимость товаров, реализованных из первой партии, составила 2 200 000 руб., из второй - 2 000 000 руб.

Поскольку транспортные расходы относятся только к одной партии товаров, они будут учитываться по мере ее реализации. Тогда покупная стоимость товаров на начало отчетного периода составит 2 415 000 руб. (2 300 000 + + 115 000), стоимость приобретенных товаров - 2 750 000 руб. (2 500 000 + 250 000). Доля реализованных товаров в приобретенных и оставшихся нереализованными товарах будет равна 44,89% (2 200 000 руб./ (2 300 000 руб. + 2 600 000 руб.) х 5 100%).

Стоимость товаров, реализованных во втором квартале 2006 года с учетом транспортных расходов, составит 2 318 568,5 руб. ((2 415 000 руб. + 2 750 000 руб.) 55 44,89%). Сумма транспортных расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль второго квартала, будет равна 118 568,5 руб. (2 318 568,5 - 2 200 000).

6 Учет издержек обращения

К расходам на продажу относятся и издержки обращения торговых и снабженческо-сбытовых организаций. В отличие от отраслей материального производства они разнообразнее по составу, поскольку включают кроме прямых расходов на продажу затраты на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря, на оплату труда, на управление оптовыми и розничными предприятиями. В общей сумме издержки обращения характеризуют собой затраты на продвижение товаров от производителя к потребителю, возмещаемые торговой скидкой (накидкой), содержащейся в цене товара.

Особенностью учетной группировки издержек обращения является деление их на затраты, вызываемые продолжением производственного процесса в сфере обращения (транспортные расходы, подработка, подсортировка, упаковка и хранение товаров, товарные потери), и издержки по продаже товаров торговыми предприятиями или подразделениями организаций материального производства, осуществляющими торговую деятельность. Оплата труда штатного персонала, занятого торговлей, обычно учитывается вместе.

Издержки обращения группируют по видам торговой деятельности: оптовая, розничная торговля, общественное питание, заготовление и переработка сельскохозяйственной продукции. При централизованном учете торгово-снабженческой деятельности издержки отражаются по их видам в целом, за исключением оплаты труда, которую целесообразно учитывать по каждому магазину и иной торговой точке отдельно.

Основные затраты, включаемые в состав издержек обращения, учитываются и списываются так же, как и в отраслях материального производства. Аналогично учитываются товарные потери в пределах и сверх норм естественной убыли.

Специфичен порядок распределения издержек обращения между проданным товаром и его остатком на конец каждого месяца, а также отражения его в бухгалтерском учете. Такое распределение позволяет правильно исчислить себестоимость остатка непроданных товаров и выявить финансовый результат продаж. При существующей в настоящее время практике учета распределению подлежат только издержки, связанные с завозом товара, включая выплату процентов по полученным кредитам. Остальные издержки полностью списываются на затраты и отражаются на финансовых результатах того месяца, в котором они были учтены.

Пример 5.

|  |  |
| --- | --- |
| Операция | руб. |
| Издержки обращения на остаток товаров на начало месяца (начальное сальдо счета Расходов на продажу в части транспортных расходов и процентов за кредит) | 10 000 |
| Издержки обращения за отчетный месяц (оплата труда, аренда, транспортные расходы, реклама, проценты за кредит и др.)  в том числе:  транспортные расходы  проценты за кредит | 500 000  45 000  65 000 |
| Продано товаров за месяц | 4 200 000 |
| Остаток непроданных товаров | 800 000 |
| Средний процент издержек обращения к общей стоимости товаров (10000+45 000+65 000)/ (4 200000+800 000)= (120000/ 5 000 000)\*100% | 2,4 % |
| Издержки обращения на остаток товаров [(800 000 \* 2,4 %): 100 %] | 19 200 |
| Транспортные расходы и оплата процентов за кредит, относимые на счет Продаж (120 000 - 19 200) | 100 800 |
| Прочие издержки обращения (500 000-45 000-65 000) | 390 000 |
| Списано в качестве расходов на продажу (390 000 + 100 800) | 490 800 |

Таким образом, на финансовые результаты продаж издержки обращения списывают за минусом их части, отнесенной на остаток непроданных товаров.

Заключение

В заключение можно сделать следующие выводы:

К расходам на продажу относятся расходы, связанные с продажей продукции, оплачиваемые поставщиком.

В организациях, осуществляющих производственную деятельность, это расходы:

- на затаривание и упаковку;

- по доставке продукции, погрузке в транспортные средства;

- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;

- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи;

- на рекламу;

- на представительские расходы;

- другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, это расходы:

- на перевозку товаров;

- на оплату труда;

- на аренду;

- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;

- по хранению и подработке товаров;

- на рекламу;

- на представительские расходы;

- другие аналогичные по назначению расходы.

Учет расходов на продажу ведется на счете 44 «Расходы на продажу». По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных расходов с кредита материальных, расчетных и денежных счетов.

Д44 К10 - учтена стоимость израсходованных на упаковку материалов Д 44 К23 - учтены расходы вспомогательного производства по доставке продукции

В конце месяца расходы на продажу списываются на себестоимость проданной продукции одним из способов:

1) Списываются все расходы в полном объеме.

2) Расходы на упаковку и транспортировку (для производственных организаций) и расходы на транспортировку (для торговых организаций), учтенные на счете 44 - с распределением на отдельные виды продукции (товаров), остальные расходы на продажу - в полном объеме.

3) Распределение на отдельные виды продукции осуществляется прямым способом или при помощи пропорционального распределения. Также расходы на продажу распределяются между выпущенной реализованной продукцией и остатках на складах.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и статьям расходов.

Список использованной литературы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 N 129-ФЗ.
2. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет:. М.: ПРИОР, 2006 г. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности. М.: КноРус, 2005. 684 с.
3. Воинов В.Р. Особенности бухгалтерского и налогового учета производственных затрат в организациях лесопромышленного комплекса. - // Консультант бухгалтера. 2006, 6.
4. Гусева Т.М., Шеина Т.Н. Основы бухгалтерского учета: теория, практика, тесты. М.: Финансы и статистика, 2005.
5. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2007 г.
6. Луговой А.В. Расчеты по оплате труда «Библиотека журнала Бухгалтерский учет», 2006
7. Лытнева Н.А.Учет расчетов по единому социальному налогу «Бухгалтерский учет», N 12, 2007
8. Нидлз Б., Андерсон, Д. Принципы бухгалтерского учета / Пер. с англ. А.В. Чмеля, Д.Н. Исламгулова; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2007 г.
9. Новиков Д. А. Расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет. М.: Бератор-пресс, 2007, 240 с.
10. Подстригич Г.Б. Методологические и организационные основы бухгалтерского учета. М., 2007. 33 с.
11. Ракитина М.Ю. Расходы, связанные со сбытом произведенной продукции. - // Российский налоговый курьер. 2007. - 2.
12. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит: Учеб. / Л.В. Сотникова. М.: Финстатинформ, 2007. 238 с.

Приложение

Учет расходов на продажу продукции

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | ебет | Кредит | Содержание хозяйственных операций | Первичные документы | | 44 | 10 | Израсходованы материалы на операции по продаже продукции. | № М-11 «Требование - накладная» | | 44 | 23 | Произведены вспомогательными производствами расходы на продажу продукции. | Бухгалтерская справка-расчет | | 44 | 29 | Произведены обслуживающими производствами и хозяйствами расходы на продажу продукции. | Бухгалтерская справка-расчет | | 44 | 60, 76 | Стоимость работ (услуг) сторонних организаций включена в расходы на продажу продукции: - расходы на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции, - расходы по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, - погрузке в вагоны, суда, | Договора на оказание услуг, Акт приемки-сдачи выполненных работ, Бухгалтерская справка-расчет | | 19 | 60, 76 | Выделен НДС в соответствии со счетами-фактурами поставщиков работ (услуг), использованных при продаже продукции. | Счет-фактура | | 44 | 69 | Начислен единый социальный налог на выплаты работникам, занятым продажей продукции. | Бухгалтерская справка-расчет, Индивидуальная карточка учета сумм и иных вознаграждений, Расчет по авансовым платежам по ЕСН, Налоговая декларация по ЕСН. | | 44 | 69-1 | Начислены платежи по обязательному страхованию от несчастных случаев работников, занятых продажей продукции. | Бухгалтерская справка-расчет | | 44 | 70 | Начислена заработная плата работникам, занятым продажей продукции. | № Т-49 «Расчетно-платежная ведомость» | | 44 | 79-2 | Затраты обособленных подразделений включены в расходы на продажу продукции. | Бухгалтерская справка | | 44 | 97 | Списана доля расходов будущих периодов на расходы по продаже продукции | Бухгалтерская справка | | 90-2 | 44 | Расходы на продажу продукции отнесены на себестоимость проданной продукции. | Бухгалтерская справка | | |