**Торговля продуктами питания: особенности учета**

*Многие организации торгуют в розницу продуктами питания. В бухгалтерском учете такой деятельности существует ряд особенностей. Например, бухгалтер должен учитывать естественную убыль товара, срок годности продуктов и т. д. Кроме того, некоторые товары подлежат обязательной сертификации. В статье мы расскажем, как эти операции отражать в учете.*

Для учета продуктов питания в розничной торговле используется субсчет 41-2 «Товары в розничной торговле» счета 41 «Товары».

При подсчете товаров, поступивших от поставщика, или при инвентаризации организация может обнаружить, что их фактическое количество меньше, чем указано в бухгалтерских документах. Как правило, это расхождение связано с естественной убылью товара.

Кроме того, потери могут быть вызваны окончанием срока годности продуктов. Дело в том, что просроченные товары продавать нельзя. Поэтому их приходится списывать.

Для учета таких потерь предназначен счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

**Учет естественной убыли**

Разница между фактическим количеством товаров и данными учета может возникнуть по разным причинам. Одна из них – естественная убыль.

Естественная убыль – это потеря массы или количества товара в результате естественных процессов, таких как усушка, распыление, разлив и так далее.

Если такая недостача обнаружена при приемке товара, поступившего от поставщика, то ее списание зависит от условий договора.

В контракте с поставщиком может быть предусмотрено, что при транспортировке возникает естественная убыль товара. В этом случае сумму недостачи надо отразить следующими записями:

**ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 60**

– выявлена недостача товара в пределах величины, предусмотренной в договоре поставки;

**ДЕБЕТ 41-2 КРЕДИТ 94**

– списана недостача в пределах величины, предусмотренной в договоре поставки.

Если в договоре величина естественной убыли не предусмотрена или размер недостачи оказался больше, то в учете надо сделать такую проводку:

**ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 60**

– отражена недостача товара сверх норм естественной убыли, предусмотренной в договоре.

Организация может взыскать сумму этой недостачи со своего поставщика или с транспортной организации. Для этого ей, возможно, придется обратиться в суд.

Если поставщик не возместил ваши потери, а суд отказал в их взыскании, надо сделать такие проводки:

**ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты по претензиям»**

– отражена недостача, во взыскании которой судом было отказано;

**ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 94**

– списана сумма недостачи.

Если суд обязал ваших поставщиков возместить потери, то в учете надо сделать такую запись:

**ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты по претензиям»**

– получены деньги в счет погашения недостачи.

Если поставщик компенсирует недостачу товаром, это отражается проводкой:

**ДЕБЕТ 41-2 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты по претензиям»**

– получен товар в счет погашения недостачи;

**ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты по претензиям»**

– отражен НДС по полученным товарам.

**Учет поступления товаров**

Товары как часть материально-производственных запасов принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина РФ от 09.06.01 No. 44, далее> -- ПБУ 5/01).

В соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату (по договору купли-продажи), признается сумма фактических затрат организации на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Такими затратами могут быть:

* суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
* суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
* таможенные пошлины;
* невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы товара;
* вознаграждение, уплачиваемое посреднической организации, через которую приобретены товары;
* затраты по заготовке и доставке товаров до места их использования, включая расходы по страхованию;
* затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
* суммовые разницы, возникающие до принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету в случаях, когда оплата за товары производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах);
* иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров.

Обращаем внимание читателей, что не включаются в фактические затраты на приобретение товаров общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда эти расходы непосредственно связаны с приобретением товаров.

Кроме приобретения товаров за плату, товары учитываются счете 41 "Товары" в случаях:

* - внесения товаров в качестве вклада учредителей в [уставный капитал](http://www.klerk.ru/rubricator/?149) организации;
* - безвозмездной передачи товаров другими организациями и физическими лицами;
* - выявления неучтенных товаров, которые >могут обнаружены в ходе проведения инвентаризации товаров;
* - возмещения работниками причиненного организации материального ущерба;
* - поступления товаров от выбытия прочих активов (например, при ликвидации основных средств);
* в любых иных случаях, когда в организацию поступают товары.

Для предприятий, осуществляющих торговую деятельность, законодательством предусмотрены две особенности, связанные с постановкой товаров на учет и их оценкой на счете 41 "Товары".

**Особенность 1.**

Первая особенность связанна с тем, что в отличие от других организаций, торговым организация >предоставлено право выбирать, каким способом учитывать транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), связанные с приобретением товаров.

В соответствии с п. 13 ПБУ 5/01 организации, осуществляющие торговую деятельность (оптовую или розничную), **могут** затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу (издержек обращения).

Затраты по заготовке и доставке товаров до места их использования (транспортно-заготовительные расходы или ТЗР) включают, в частности:

**затраты на услуги транспорта** по доставке товаров до места их использования, если они не включены в цену товаров, установленную договором. К данным расходам относятся3:

* оплата услуг сторонних организаций за транспортировку товаров и продуктов (плата за перевозки, 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;
* 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.

Обращаем внимание, что в данном случае речь идет о транспортных расходах по услугам сторонних организаций, а расходы, связанные с доставкой товаров (включая погрузочно-разгрузочные работы) транспортом и персоналом предприятия торговли, подлежат включению в соответствующие статьи расходов на продажу (расходы на оплату труда, амортизация основных средств и др.)4. Соответственно, такие расходы не следует включать в покупную стоимость товаров.

Кроме >того организациям торговли необходимо обратить внимание на условия договора купли-продажи (поставки): если транспортные расходы включены в договорную цену товара, то для их покупателя не имеет значения фактический размер таких расходов, поскольку в этом случае правилами бухгалтерского учета не предусмотрено изменение покупной стоимости товаров в зависимости от величины транспортных расходов. Следовательно, если транспортные расходы включены в договорную цену товара, то они не могут быть учтены в составе расходов на продажу, даже если выделены в счете (или других первичных документах) отдельной строкой;

* **проценты по заемным средствам**, если они привлечены для приобретения товаров и начислены до даты принятия их к учету5. Указанные расходы включают в себя проценты по кредитам банков и займам, предоставляемыми иными организациями в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

В данном случае организациям следует иметь в виду, что согласно п. 6 ПБУ5/98 в фактические затраты по приобретению товаров включаются затраты **по оплате** процентов за предоставленные кредиты и займы, что предполагало включение в фактические затраты по приобретению товаров только оплаченные проценты. Именно такой позиции долгое время поддерживались как Минфин >России так и МНС России. По их мнению неоплаченные проценты по кредитам и займам не могли учитываться ни в покупной стоимости приобретенных товаров, ни в расходах на продажу (издержках обращения).

Однако Президиум Высшего Арбитражного Суда России от не поддержал >такую позицию и в своем постановлении от 25.07.2000 No. 8494/99 указал, что стоимостная оценка ресурсов складывается не в момент их оплаты, а в тот момент, когда предприятие располагает достаточными данными для ее определения. В частности, размер банковских процентов определяется кредитным договором, поэтому в каждом отчетном периоде предприятие может рассчитать стоимостное выражение платы за использование им в этом периоде кредитных ресурсов.

Данный вывод Президиума ВАС России был учтен при составлении нового положения по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: согласно п. 6 ПБУ 5/01 в фактические затраты, >связанными с приобретением товаров, включаются [начисленные проценты](http://www.klerk.ru/buh/articles/658/) по коммерческим кредитам и заемным средствам.

* **проценты по кредитам, предоставленным поставщиками**. В данном случае речь идет о коммерческом кредите, предоставляемым продавцами товаров в виде отсрочки платежа, включая оформление долгового обязательства векселями ;
* **расходы по страхованию**, если таковые были понесены при приобретении товаров, например, [страхование](http://www.klerk.ru/rubricator/?120) груза во время перевозки от поставщика к покупателю;
* **затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата организации**. В настоящее время действующее законодательство не раскрывает состав этих расходов в отношении торговых организаций. По мнению автора предприятия торговли при определении подобных затрат могут ориентироваться на перечень аналогичных расходов, производимых строительными организациями>6, который включает затраты, связанные с содержанием:
  + отделов и контор материально-технического снабжения;
  + ведомственной и вневедомственной, пожарной и сторожевой охраны, осуществляющей охрану материальных ценностей;
  + другие расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая оплату вознаграждения агентам, занятым заготовкой материальных ценностей.

Отметим, что указанные затраты обычно несут организации, заготавливающие и перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию и имеющие специальный заготовительный аппарат.

-- **иные аналогичные затраты**.

Таким образом, организации, осуществляющие заготовительно-складского аппарата организации торговую деятельность, должны выбрать и закрепить в своей [учетной политике](http://www.klerk.ru/buh/articles/658/) один из способов учета транспортно-заготовительные расходов, связанных с приобретением товаров:

* включать транспортно-заготовительные расходы в балансовую стоимость приобретаемых товаров (то есть относить указанные расходы на счет 41 "Товары");
* включать транспортно-заготовительные расходы в состав расходов на продажу (то есть относить указанные расходы на счет 44 "Расходы на продажу").

Обращаем внимание читателей, что прочие расходы торговых организаций по приобретению товаров, не относящиеся к >транспортно-заготовительным, подлежат включению в фактическую себестоимость полученных в собственность товаров в общепринятом порядке, предусмотренном для любых материально-производственных запасов.

**Особенность 2.**

Другая особенность учета товаров предусмотрена для торговых организаций, осуществляющих розничные продажи (магазинов): согласно п. 13 ПБУ 5/01 организациям, осуществляющим розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной (розничной) стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Учет товаров по продажным ценам, как правило, применяется в том случае, если магазин розничной торговли имеет большой ассортимент товаров и не имеет возможности вести количественный учет реализованных товаров по каждому наименованию. Метод учета товаров должен быть закреплен в учетной политике организации.

Таким образом, организация, осуществляющая розничные продажи, должна решить, каким образом она будет вести учет товаров:

* в общепринятом порядке> -- по покупной стоимости (то есть по фактической себестоимости приобретения). В этом случае разница между покупной и продажной стоимостью товаров отдельно в учете не отражается, и учет реализации товаров ведется в порядке, аналогичном оптовой торговле;
* в отличном от общепринятого >порядке -- по продажной стоимости (то есть по той цене, которая указывается на ценнике и поступает в кассу магазина от покупателей -- физических лиц в оплату приобретенного товара). >Организации розничной торговли, избравшие такой метод учета товаров используют счет 42 "Торговая наценка", учитывая на нем разницу между покупной и продажной стоимостью товаров.

Кроме того, Инструкцией по применению Плана счетов предусмотрено, что поступление товаров и тары может быть отражено как с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", так и без него. Если организация использует счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", по дебету указанного счета отражается сумма затрат, формирующих стоимость товаров, в корреспонденции со счетами учета соответствующих затрат или расчетов.

В соответствии с п. 27 ПБУ 5/01 методы оценки товаров подлежат раскрытию в учетной политике организации.

**Учет списания товаров**

Списание покупной стоимости товаров со счета 41 "Товары" происходит по мере признания в бухгалтерском учете выручки от их продажи, то есть по мере передачи покупателю права собственности на товары.

В то же время, если выручка от продажи отгруженных товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до наступления этого момента такие товары следует учитывать на счете 45 "Товары отгруженные" (например, в случае, когда товары переданы покупателю, но [право собственности](http://www.klerk.ru/buh/articles/658/) на них остается у поставщика до наступления какого-либо события).

Кроме того, товары могут быть списаны:

* при их передаче в качестве вклада в [уставный капитал](http://www.klerk.ru/rubricator/?149) в другие организации;
* при безвозмездной передаче товаров;
* при их использовании для собственных нужд (например, при проведении рекламной [компании](http://www.klerk.ru/rubricator/?151));
* при недостаче товаров;
* при любом ином выбытии товаров.