

0-794019

На правах рукописи  
ББК: 65.052.254.2  
М60

Мильруд Ефим Дмитриевич

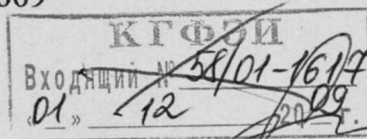
УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ТОВАРОВ  
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва - 2009



Работа выполнена на кафедре "Бухгалтерский учет" ФГОУ ВПО "Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации".

Научный руководитель:	Заслуженный работник высшей школы, доктор экономических наук, профессор <b>Терехова Вера Александровна</b>
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, профессор <b>Чайковская Любовь Александровна</b> кандидат экономических наук <b>Малкина Елена Леонидовна</b>
Ведущая организация	<b>ГОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет»</b>

Защита состоится "02" декабря 2009 г. в 10-00 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 505.001.03 при ФГОУ ВПО "Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации" по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д.49 аудитория 214.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д.49, комн. 203.

Автореферат разослан «30» октября 2009 г. и размещен на официальном сайте ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»: [www.fa.ru](http://www.fa.ru)

Ученый секретарь совета Д 505.001.03,  
кандидат экономических наук, доцент

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715185

О.Ю. Городецкая

**Актуальность темы исследования.**

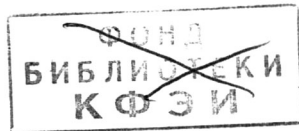
Розничная торговля является одной из важных сфер бизнеса, поскольку призвана удовлетворять потребности населения в товарах, и является завершающим звеном в товаропроводящей цепи от производителя до конечного потребителя.

Становление рыночных отношений вызвало коренное изменение в системе экономики в целом и в торговых организациях в первую очередь. Во-первых, существенно выросло число организаций розничной торговли как за счет создания большого числа относительно небольших частных организаций, так и в результате развития сетевой розничной торговли, в том числе сетей с участием крупных торговых зарубежных фирм.

В результате коренным образом изменились формы собственности, организационно-правовые формы и структуры субъектов хозяйствования в розничной торговле; в значительной мере модернизированы связи организаций розничной торговли с поставщиками, получили развитие новые формы торговли, в значительной мере изменился порядок ценообразования и формы обслуживания клиентов.

Многие изменения оправдали себя в условиях устранения дефицита по основной массе товаров. Другие требуют серьезной оценки и адаптации к современным условиям, в частности, к специфике торговли конкретными группами продовольственных и непродовольственных товаров. Особого внимания требует регулирования функционирования малых торговых предприятий, многие из которых являются избыточными и часто существуют весьма короткий период.

Важнейшим условием успешного развития розничных торговых организаций является совершенствование системы бухгалтерского учета, в частности, учета движения товаров, включая организацию сбора, обработки и анализа информации о поступлении, продаже и запасах товаров. Эффективная хозяйственная деятельность предприятий розничной торговли возможна только при условии правильной постановки бухгалтерского учета на всех этапах движения товаров, совершенствования существующих способов ведения первичного и текущего учета и разработки новых





обеспечивают реальной адаптации общих нормативных документов к специфике розничной торговли. В связи с этим повышается важность исследований и разработок, имеющих системный характер, формирующих организацию учета операций по розничному товародвижению в их совокупности и взаимосвязи.

Ряд вопросов бухгалтерского учета розничного товародвижения недостаточно разработаны и не раскрывают особенности рыночного регулирования организаций розничной торговли. К ним относятся нормативное регулирование, содержание рабочего плана счетов организаций, осуществляющих деятельность в сфере розничной торговли, организация учета движения товаров при различных вариантах их оценки, учета расходов на продажу товаров и финансового результата от продажи, вопросы организации учета розничного товародвижения в условиях функционирования многопрофильных (смешанных) организаций, где розничная торговля является одним из видов их деятельности. В этом аспекте выстроено данное исследование.

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертационного исследования заключается в разработке рекомендаций по совершенствованию методики бухгалтерского учета розничного товародвижения на обособленных предприятиях розничной торговли и на смешанных предприятиях, одним из видов деятельности которых является розничная торговля.

Для реализации цели в диссертации были поставлены и решены следующие задачи:

- исследовать существенные организационные, экономические и правовые аспекты деятельности организаций розничной торговли и их влияние на постановку бухгалтерского учета розничного товародвижения;
- уточнить содержание рабочего плана счетов в условиях обособленного функционирования розничных торговых организаций и при смешанном товародвижении;
- проанализировать организацию учета на каждом из этапов обособленного розничного товародвижения и дать предложения по его совершенствованию;
- изучить особенности постановки учета товаров на многопрофильных предприятиях;

- предложить варианты организации учета товаров в условиях деятельности смешанных предприятий.

**Предметом исследования** выступают теоретико-методологические и практические проблемы организации бухгалтерского учета розничных товарных операций в обособленных предприятиях, а также организациях, для которых розничная торговля является одним из видов деятельности.

**Объектом исследования диссертационной работы** является организация учетного процесса в обособленных и многопрофильных организациях города Москвы, занятых розничной продажей товаров.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили действующие законодательные и нормативные акты, регулирующие деятельность предприятий розничной торговли в Российской Федерации, отечественные и международные стандарты учета и отчетности, труды специалистов по теории и практике бухгалтерского учета, которые позволили сформировать методологическую основу исследования.

Достоверность теоретических выводов и практических рекомендаций, содержащихся в диссертационной работе, основана на применении автором системного подхода к изучению предмета исследования с использованием ряда общенаучных взаимодополняющих методов, анализа и обобщения, систематизации теоретического и практического материала, методы дедукции и индукции, научная абстракция, а также специальные приемы и методы: выборочное наблюдение, обследование, группировка, сравнение и т.д.

Диссертационное исследование соответствует положениям п. 1.3 «Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов» и п. 1.8. «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» Паспорта специальностей ВАК РФ (экономические науки) по 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика».

**Научная новизна исследования** состоит в развитии теоретических и методических положений по совершенствованию бухгалтерского учета розничных товарных операций в современных условиях хозяйствования.

В ходе научного исследования получены следующие результаты, содержащие научную новизну:

- выявлена специфика организации учета в организациях розничной торговли, учитывающая их экономические и правовые особенности;
- разработана система субсчетов первого и второго порядка, отличных от существующих, для учета товаров на предприятиях, осуществляющих розничную торговлю;
- разработана методика учета движения товаров, издержек обращения и финансовых результатов на обособленных предприятиях розничной торговли, в рамках которой:
  - предложена классификация предприятий розничной торговли по основным признакам;
  - обосновано выделение основных этапов движения товаров в розничной торговле;
  - предложен новый подход к организации учета движения товаров при различных вариантах их оценки;
  - уточнена классификация издержек обращения и порядок их учета и распределения в розничной торговле;
- предложена методика учета товаров, расходов на продажу и финансовых результатов от продажи на многопрофильных предприятиях, осуществляющих продажу собственной продукции и покупок товаров в розницу, а также занятых продажей товаров, принадлежащих им на правах собственности и принятых на комиссию.

#### **Практическая значимость полученных результатов исследования.**

Практическая значимость проведенного исследования заключается в том, что основные положения, выводы и рекомендации ориентированы на использование в практической деятельности бухгалтеров розничных торговых организаций.

Практическую значимость имеют:

- 1) предложенный рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- 2) система учетных записей по движению товаров на различных этапах движения товаров;
- 3) варианты построения учета издержек обращения и финансовых результатов в обособленной розничной торговле;

4) предложенные методики учета товаров в условиях сочетания продаж собственных и покупных товаров, а также покупных товаров и принятых на комиссию.

Выводы и предложения, сформулированные в работе, могут быть положены в основу дальнейших исследований в области учета в избранной сфере деятельности, а также в ходе преподавания учебных дисциплин по бухгалтерскому учету в высших учебных заведениях.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Результаты выполненного исследования были апробированы и внедрены на предприятиях розничной торговли - ООО "Светлана", ООО "Исток", ООО "Федоров и Ко" и ООО "Лотос-2".

В частности, внедрены методики учета с использованием субсчетов к счету 90 «Продажи», забалансового учета товаров, учета операций, связанных с возвратом товаров покупателями, учета недостач и потерь от порчи товаров, отдельного учета издержек обращения и финансовых результатов на смешанных предприятиях.

Материалы диссертации используются в учебном процессе ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» при проведении занятий и разработке методических материалов по дисциплине "Бухгалтерский финансовый учет" и "Учет товаров".

#### **Публикации результатов исследования.**

Основные результаты исследования опубликованы в двух работах общим (авторским) объемом 1,14 п.л., в том числе одна статья опубликована в журнале, определенном ВАК для отражения результатов диссертационных работ (0,64 п.л.).

**Структура и объем исследования.** Совокупность изучаемых проблем, цели и задачи исследования определили структуру диссертационной работы. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Она изложена на 168 страницах компьютерного текста, включает 45 таблиц, 1 рисунок, 14 приложений.

Список литературы содержит 183 наименования.

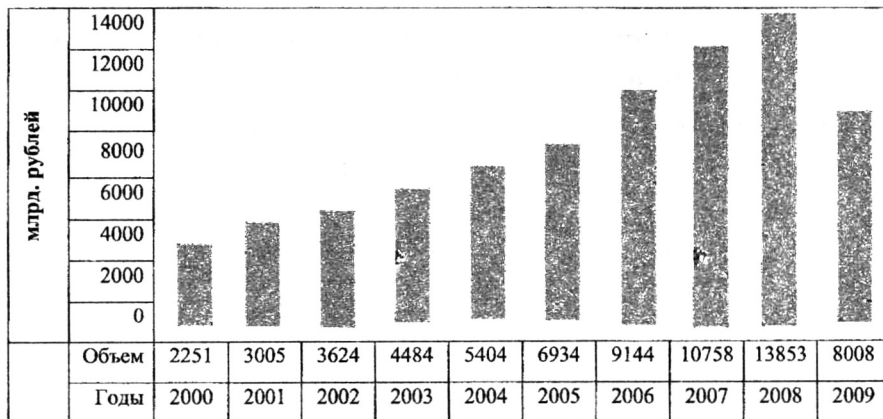
## II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В диссертации рассмотрены три группы проблем.

**Первая группа** связана с исследованием влияния экономических и правовых особенностей розничного товародвижения на постановку системы бухгалтерского учета.

Розничная торговля – это продажа товаров для непосредственного потребления, не связанного с извлечением конечным потребителем дохода от последующей перепродажи. В системе показателей деятельности предприятий розничной торговли основным показателем является розничный товароборот - стоимость товаров, проданных населению за наличный расчет для личного потребления или использования в домашнем хозяйстве. Он отражает фактическую выручку торговых организаций от продажи товаров населению.

Динамика объема оборота розничной торговли по России за 2000-2008 и январь - июль 2009 г.г. показана на следующей диаграмме.



Наибольшего значения розничный товароборот по России достиг в 2008 году - 13853 млрд. рублей. В 2009 г. произошло снижение темпов роста этого показателя, так за январь-июль 2009 г. оборот розничной торговли России составил 8008 млрд. руб., или 96,2% к январю-июлю 2008 г. В то же время согласно прогнозу в 2010 г. ожидается рост оборота розничной торговли в размере 2,1%, а в 2011 и 2012 г.г. - рост

на 3,2% по сравнению с 2009 г.

На организацию учета розничного товародвижения оказывают влияние организационные и технологические факторы: форма торгового обслуживания и методы продажи; тип предприятия и формы его интеграции; форма собственности; организационно-правовая форма розничного предприятия и другие.

С позиций диссертационного исследования существенное значение имеет форма интеграции розничных предприятий. Это обусловлено тем, что в современных условиях, наряду с обособленным розничным товародвижением, имеет место так называемое смешанное товародвижение, когда розничная торговля становится одним из видов деятельности организации.

Розничный товароборот может иметь место прежде всего в условиях обособленного товародвижения на его конечной стадии, т.е. при продаже покупных товаров покупателям. Однако в современных условиях розничный товароборот возможен и в условиях многоотраслевого предприятия при продаже покупателям покупных товаров и товаров собственного производства.

В работе сделан вывод о том, что вариант организации розничного товародвижения, при котором розничная торговля представляет собой обособленную сферу деятельности или функционирует как одно из звеньев в системе смешанного товародвижения оказывает значительное влияние на построение учета розничного товародвижения.

В центре внимания экономистов, занимающихся данной проблематикой, всегда находились вопросы нормативного регулирования розничных товарных операций. Однако в литературе, посвященной учету товаров в розничной торговле, все многообразие правовых аспектов, ограничивалось, главным образом, вопросами, касающимися договорных отношений, материальной ответственности и налогообложения.

Такие важные вопросы, как систематизация нормативных актов, их влияние на организацию учета товаров практически не рассмотрены в экономической литературе. В связи с этим в работе была проанализирована нормативная база по учету розничных товарных операций и предложена классификация нормативных документов, регулирующих организацию учета розничного товародвижения.

Главным объектом бухгалтерского учета в розничной торговле являются товары.

С общеэкономической точки зрения товаром выступает любой предмет обмена - материальные ценности, работы, услуги, т.е. все то, что в процессе оборота обменивается на деньги или на другие ценности. В гражданском законодательстве под товаром понимается предмет договора купли-продажи, по которому продавец обязуется передать товар в собственность покупателю, а покупатель принять этот товар и уплатить за него определенную сумму. В налоговом законодательстве дается несколько иное определение понятию "товар". Согласно Налоговому кодексу РФ товаром для целей налогообложения признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Для целей бухгалтерского учета большое значение имеет определение товара, приведенное в законодательстве и нормативных документах по бухгалтерскому учету. Это определение нуждается в уточнении, так как товары - это не только запасы, приобретенные из внешних источников, но и созданные на производственном предприятии и предназначенные для продажи через розничное звено. В связи с этим предложено следующее определение товаров: "Товары - часть материально-производственных запасов организации, приобретенных, полученных от других юридических и физических лиц, или созданных на производственном предприятии и предназначенных для продажи (перепродажи)".

Движение товаров в организациях розничной торговли характеризуется комплексом хозяйственных операций, составляющих в совокупности розничное товародвижение.

Понятие "розничное товародвижение" в экономической литературе отсутствует, оно заменено понятием "розничный товароборот", которое было рассмотрено выше. Считаем, что понятие "розничное товародвижение" - более широкое по сравнению с понятием "розничный товароборот", поскольку включает не только продажу товаров, но и другие специфические для торговли хозяйственные процессы (поступление, хранение). В связи с этим в работе дано определение розничного товародвижения.

Большинство исследователей выделяют два основных этапа розничного товародвижения - покупку и продажу товаров. В результате такого деления выпадает важный этап - хранение товаров, операции которого включаются в два вышеуказанных этапа. Но при этом он не отражен в учете товародвижения, что вряд ли оправдано. В этой связи в работе предложено выделение в особую группу операций по хранению товаров.

На построение учета розничного товародвижения и порядок формирования финансового результата от продажи товаров во многом влияет вариант оценки товаров, избранный в учетной политике предприятия.

Одним из наиболее важных элементов учетной политики в области розничного товародвижения является рабочий план счетов бухгалтерского учета, построенный на базе действующего единого Плана счетов и Инструкции по его применению. В диссертации предложен рабочий план счетов бухгалтерского учета, который может быть использован как на тех предприятиях, для которых розничная торговля является основным видом деятельности, так на предприятиях со смешанным типом товародвижения.

Для учета товаров в условиях обособленного розничного товародвижения к счету 41, субсчету 2 "Товары в розничной торговле" могут быть открыты несколько субсчетов второго порядка. Содержание субсчетов определяется потребностями в информации, необходимой для управления розничным предприятием.

В условиях смешанного товародвижения для учета товаров при определенных вариантах может быть использован как счет 41, субсчет 2 "Товары в розничной торговле", так и счет 43 "Готовая продукция".

Вариант с использованием счета 41, субсчет 2 "Товары в розничной торговле" соответствует такому построению учета, при котором розничная реализация осуществляется самостоятельным структурным подразделением организации.

В условиях одновременной реализации на смешанном предприятии собственных и покупных товаров достаточно сложно вести их учет на указанном выше счете. В связи с этим представляется возможным использовать для учета как собственных, так и покупных товаров счет 43, который может быть назван "Готовая продукция и

товары" и подразделяться на субсчета: 1. Готовая продукция на складе 2. Товары в розничной торговле

На практике для отражения операций по поступлению товаров может использоваться счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", что позволяет обосновать применение счета 15 только при оценке товаров по стоимости приобретения.

В диссертации систематизированы ситуации, связанные с учетом товаров на забалансовых счетах.

Важным вопросом учетной политики в области розничного товародвижения является организация учета издержек обращения. Нормативные документы по бухгалтерскому учету содержат единственный вариант учета издержек обращения розничных торговых предприятий.

В условиях смешанного товародвижения допустимы различные варианты организации учета расходов на продажу товаров:

- 1) использование счет 44 "Расходы на продажу", к которому может быть введен субсчет первого порядка для обособленного учета издержек обращения торгового звена, а к нему, в свою очередь, могут быть открыты субсчета второго порядка для раздельного учета издержек обращения по группам товаров - собственные, покупные и принятые на комиссию;
- 2) использование счета 44 "Расходы на продажу" без выделения отдельных субсчетов для раздельного учета издержек обращения по группам товаров;
- 3) использование для учета расходов на продажу счета 26 "Общехозяйственные расходы" на тех смешанных предприятиях, которые списывают общехозяйственные расходы на счет продаж, куда будут отнесены и издержки обращения.

Определенную специфику в розничной торговле имеет формирование финансового результата от обычных видов деятельности.

Предусмотренный в Плане счетов счет 90 "Продажи" является общим для отражения операций, связанных с формированием финансового результата от обычных видов деятельности, и недостаточно ориентирован на специфику розничной торговли.

В условиях обособленного розничного товародвижения к счету 90 могут быть открыты субсчета для учета выручки от продажи товаров в розницу, стоимости проданных товаров, налога на добавленную стоимость при продаже товаров в розницу, прибыли (убытка) от продаж товаров в розницу, торговой наценки на реализованные товары<sup>1</sup>, издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам, стоимости возвращенных покупателями товаров, прибыли/убытка от продажи товаров в розницу.

Более развернуто структура счета 90 "Продажи" выглядит при организации розничной торговли в условиях смешанного товародвижения, когда необходимо отдельно отразить финансовый результат по видам деятельности и группам реализуемых товаров.

В зависимости от особенностей деятельности многоотраслевого предприятия к счету 90 могут вводиться субсчета второго порядка для отражения отдельных элементов, учитываемых при формировании финансового результата от продаж (выручка, себестоимость продаж, налог на добавленную стоимость и др.).

В условиях смешанного товародвижения финансовый результат от продажи товаров может учитываться не только на счете 90 "Продажи", но и на счете 91 "Прочие доходы и расходы". Это касается тех многопрофильных предприятий, где розничная торговля не относится к обычным видам деятельности.

**Вторая группа** связана с исследованием сложившихся подходов к учету движения товаров в условиях обособленного розничного товародвижения.

В диссертационном исследовании все хозяйственные операции по движению товаров на предприятиях розничной торговли подразделены на три группы: операции, связанные с поступлением товаров; операции, связанные с хранением товаров; операции, связанные с продажей товаров.

Были определены условия, при которых для оформления операций по поступлению товаров возможно использование непосредственно документа поставщика:

---

<sup>1</sup> При учете товаров по ценам продаж.

документ поступил до или в момент приемки товаров; отсутствуют количественные или качественные расхождения между фактически поступившими товарами и данными документа поставщика; товары, поступившие по одному документу от одного поставщика, хранятся вместе на одном складе.

Существенное значение для организации учета розничного товародвижения имеет принятый порядок оценки товаров - по ценам продаж, покупным ценам и ценам приобретения.

На основе проведенных исследований и анализа сложившихся подходов к организации учета товаров в диссертации сделан вывод о различии структуры счета 41 при различных вариантах оценки товаров.

В экономической литературе имеются две точки зрения по поводу отражения в учете недостач и потерь от порчи товаров, выявленных приемке:

- недостачи и потери от порчи товаров, по которым установлена вина поставщика (транспортной организации) и по которым предъявлены претензии, отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 1 "Расчеты по претензиям", а недостачи и потери от порчи товаров по прочим причинам относятся на счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей";

- недостачи и потери от порчи, выявленные при приемке, независимо от причины относятся на счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", а затем, после установления конкретных условий возникновения, списываются соответствующим образом.

Последний вариант является более целесообразным, т.к. позволяет сформировать на одном счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" полную информацию о величине расхождений с документами поставщика, выявленными в ходе приемки товаров.

В условиях обособленного розничного товародвижения к счету "Недостачи и потери от порчи ценностей" нами предложены несколько субсчетов:

94-1 "Недостачи, выявленные при приемке товаров"

94-2 "Недостачи, выявленные при инвентаризации товаров"

94-3 "Порча, выявленная при приемке товаров"

94-4 "Порча, выявленная при инвентаризации товаров".

В работе большое внимание уделено операциям по хранению товаров, которые выделены в особую группу и подразделены по видам операций.

Операции по хранению товаров представлены в следующей таблице.



Наиболее типичными из операций, связанных с процессом хранения, являются товарные потери, выявленные при хранении. Предложена классификация товарных потерь розничных предприятий по ряду признаков: видам, способу нормирования, месту возникновения, натуральному содержанию.

Товарные потери, в большинстве случаев, выявляют в ходе инвентаризации. В связи с этим выдвинуто предложение об отнесении инвентаризации к конкретному этапу товародвижения - хранению товаров. Это связано, прежде всего, тем, что при инвентаризации устанавливаются данные о фактическом наличии товаров, находящихся на определенный момент в местах хранения товаров. Методы установления фактических остатков (пересчет, перемеривание, перевзвешивание) в основном присутствуют на этапе хранения товаров. Именно с фактическими данными, установленными указанными методами, сопоставляются учетные данные и выводится окончательный результат инвентаризации.

Завершающим этапом розничного товародвижения является продажа товаров покупателям.

В условиях отсутствия товарных документов при продаже товаров за наличный расчет определение стоимости проданных покупателям товаров представляет определенную проблему. В связи с этим существенное значение имеет принятый розничным предприятием порядок оценки товаров:

- при учете товаров по ценам продаж стоимость реализованных за наличный расчет товаров определяется суммой торговой выручки, полученной от покупателей за проданные товары.
- при учете товаров по покупным ценам, стоимость реализованных товаров, которая не совпадает с суммой полученной выручки, определяется следующим образом:
  - при использовании стоимостного учета товаров - только по окончании отчетного периода исходя из остатков на начало и конец отчетного периода и поступивших за этот период товаров;
  - при применении натурально-стоимостного учета товаров - сразу после продажи на основании товарных чеков, штриховых кодов.

Для деятельности розничных предприятий важно правильно отразить в учете доходы и расходы, участвующие в формировании финансового результата.

Основным видом доходов розничного предприятия является валовой доход от реализации товаров.

При учете товаров по ценам продаж валовой доход может быть определен только по окончании месяца путем расчета торговой наценки на реализованные товары.

Для учета реализованной торговой наценки целесообразно к счету 90 "Продажи" применять отдельный субсчет "Торговая наценка на реализованные товары".

При формировании финансового результата от продаж товаров в розницу в уменьшение суммы валового дохода относят сумму издержек обращения, относящихся к реализованным товарам.

В диссертации систематизирована классификация издержек обращения торгового предприятия по ряду признаков и предложено ввести еще один признак - "по стадиям товародвижения" -, поскольку издержки обращения относятся к различным стадиям товародвижения.

Для учета издержек обращения по стадиям товародвижения в условиях обособленного розничного товародвижения признано целесообразным к счету 44 "Расходы на продажу" ввести субсчет первого порядка "Издержки обращения", а в развитие этого субсчета - субсчета второго порядка: "Издержки по приобретению товаров",

"Издержки по хранению товаров", "Издержки по продаже товаров".

Считаем, что одним из проблемных вопросов для организаций розничной торговли остается вопрос об определении издержек обращения, относящихся к реализованным товарам.

В работе рассмотрены два варианта определения издержек обращения на реализованные товары - с распределением транспортных расходов между реализованными за месяц товарами и их остатком на конец месяца или с отнесением всей совокупности издержек обращения на реализованные товары.

При оценке товаров по ценам продаж в течение отчетного месяца записи по дебету и кредиту счета 90 "Продажи" делают в одинаковой оценке - по ценам продаж - и, таким образом, финансовый результат не может быть определен как разница между оборотами по счету 90 "Продажи".

Списание торговой наценки на реализованные товары может быть отражено по-разному:

- по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость проданных в розницу товаров" и кредиту счета 42 "Торговая наценка"; в этом случае на субсчете 2 "Себестоимость проданных в розницу товаров" будет сразу отражена покупная стоимость проданных товаров, что дает возможность определить валовой доход от реализации товаров путем сопоставления с кредитовым оборотом по счету 90 "Продажи";
- по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 5 "Торговая наценка на реализованные товары" и кредиту счета 42 "Торговая наценка"; данный вариант четко определяет источник валового дохода от реализации товаров в розницу.

При учете товаров по покупным ценам система учетных записей по реализации товаров предусматривает отражение по дебету счета 90 "Продажи" сразу покупной стоимости реализованных товаров. Вследствие этого валовой доход от реализации выявляется автоматически на счете 90 как разница между кредитовым и дебетовым оборотом.

В современных условиях хозяйствования имеет место так называемое смешанное товародвижение, когда одним из видов деятельности многопрофильного предприятия является розничная торговля.

Поэтому третья группа проблем связана с исследованием особенностей построения учета розничных операций в условиях смешанного товародвижения.

Представляется, что вопросы организации учета смешанного товародвижения в специальной литературе рассмотрены недостаточно. В основном, публикации затрагивают построение обособленного учета розничных товарных операций.

В связи с этим в диссертации:

- сформулировано понятие смешанного товародвижения;
- выявлены факторы, влияющие на организацию учета смешанного товародвижения - правовой статус розницы, характер основной деятельности организации, степень централизации учета, система счетов, применяемых для учета операций, в том числе и по движению товаров;
- отражены особенности организации учета розничных товарных операций в данных условиях; определены возможные схемы организации смешанного товародвижения.

В диссертационной работе отражены особенности постановки учета на предприятиях, занимающихся продажей продукции собственного производства и покупных товаров, а также продажей товаров, принадлежащих продавцу на правах собственности и товаров, принятых на комиссию.

Сочетание производственной деятельности и розничной торговли является наиболее распространенным вариантом организации смешанного товародвижения.

В работе определены варианты построения учета розничного товародвижения в условиях многопрофильного предприятия "производство-магазин" - в розницу реализуется вся производимая продукция, в розницу реализуется часть производимой продукции, в розницу реализуется как производимая продукция, так и покупные товары.

Организация учета товарных операций в таких предприятиях связана с рядом проблем. К ним относят определение операций, связанных с движением товаров; установление учетной цены товаров; выбор синтетических счетов для учета движения товаров собственного производства; порядок формирования валового дохода от продажи товаров.

Если продукция полностью предназначена для реализации через розничную сеть в качестве товаров, достаточно одного счета, на котором будет учитываться и выпущенная из производства продукция. Поскольку производственная деятельность по времени предшествует торговой в этих условиях предпочтительнее учет товаров вести на счете 43 "Готовая продукция и товары" или на отдельном субсчете к этому счету.

Счет 43, в данном случае, будет иметь характер счета одновременно для отражения готовой продукции и товаров, предназначенных для розничной продажи.

На практике распространенным является вариант смешанного товародвижения при котором через розничное звено реализуется не только продукция собственного производства, но и покупные товары.

При этом варианте в бухгалтерском учете будут отражены две группы операций:

- операции, связанные с, выпуском готовой продукции и оприходованием ее в розничном подразделении в качестве товаров;
- операции, связанные с приемкой товаров от поставщиков и их оприходованием в розничном подразделении.

С позиций построения синтетического учета данный вариант смешанного товародвижения, по нашему мнению, существенно отличается от ранее рассмотренного, так как требует отражения в учете двух различных видов материально-производственных запасов - готовой продукции, выпущенной предприятием и покупных товаров.

При этом возможно несколько вариантов отражения операций в бухгалтерском учете:

1. для учета собственной продукции применяется счет 43 (для отражения части продукции, переданной для реализации в розничное подразделение, к этому счету открывается субсчет 1 "Товары собственной выработки"); а для учета покупных товаров применяется счет 41, субсчет 22 "Покупные товары";
2. для учета собственной продукции применяется счет 43, субсчет 1 "Товары собственной выработки", а для учета покупных товаров применяется счет 43, субсчет 2 "Покупные товары";

3. для учета собственной продукции применяется счет 41, субсчет 21 "Товары собственной выработки", а для учета покупных товаров - счет 41, субсчет 22 "Покупные товары".

На смешанном предприятии, где сочетаются производство и розничная торговля, по нашему мнению, формирование издержек обращения имеет ряд особенностей, что связано с изменением схемы розничного товародвижения.

Это обусловлено тем, что на смешанном предприятии процесс сбыта имеет существенные отличия, одним из которых является наличие в составе расходов на продажу не только коммерческих расходов, связанных со сбытом готовой продукции со склада предприятия, но и расходов на продажу товаров в розницу.

По сравнению с производственной деятельностью, где четко разделены расходы на производство продукции и расходы по сбыту (продаже) продукции, на предприятиях розничной торговли даже данные аналитического постатейного учета издержек обращения не дают такой информации.

Традиционным вариантом является обособленный учет расходов на продажу (издержек обращения) на одноименном счете 44. Этот вариант учета издержек обращения применяется на смешанных предприятиях для обособления их от производственных и коммерческих расходов. При этом к счету 44 "Расходы на продажу", по нашему мнению, должен быть открыт отдельный субсчет "Издержки обращения".

Как было ранее отмечено, в условиях смешанного товародвижения "производство-розница" расходы на продажу можно учитывать не только на счете 44 "Расходы на продажу", но и на счете 26 "Общехозяйственные расходы", к которому открывают отдельный субсчет "Расходы на продажу товаров".

В данной ситуации дебетовый оборот счета 26 "Общехозяйственные расходы" показывает общую сумму косвенных расходов по производству и продаже товаров. По кредиту счета 26 "Общехозяйственные расходы" будет отражено списание общих расходов на производство и их включение в себестоимость производимой продукции (дебет счета 20 кредит счета 26) или себестоимость реализованной продукции (дебет

счета 90 кредит счета 26), а также списание расходов на продажу, относящихся к реализованным товарам (дебет счета 90 кредит счета 26). По окончании месяца счет 26 "Общехозяйственные расходы" может иметь дебетовое сальдо<sup>1</sup>, которое представляет собой сумму расходов на продажу, относящихся к остатку товаров.

Для учета операций по продаже товаров в розницу и выявления финансового результата от этих операций в условиях смешанного товародвижения, может быть использован счет 90 "Продажи" или счет 91 "Прочие доходы и расходы".

В том случае, когда и реализацию собственной продукции, и реализацию товаров осуществляет одно и то же подразделение, возможны следующие варианты отражения операций по продаже в бухгалтерском учете:

- без отражения продаж на субсчетах второго порядка;
- с отражением продаж на субсчетах второго порядка.

Первый вариант предполагает, что операции по реализации отражаются на счете 90 без подразделения между собственной продукцией и покупными товарами.

Нами предложена схема счета 90 "Продажи" для отражения операций по реализации продукции собственного производства и покупных товаров без подразделения по видам реализуемых ценностей.

При втором варианте к каждому субсчету первого порядка по счету 90 "Продажи" открываются два субсчета второго порядка для обособленного отражения операций по реализации собственной продукции и покупных товаров.

Отражение на субсчетах второго порядка к счету 90 "Продажи" операций по реализации собственной продукции и покупных товаров позволяет определить финансовый результат от продажи каждой группы товаров.

Часто предприятия розничной торговли наряду с продажей покупных товаров осуществляют продажу товаров, принятых на комиссию.

Сочетание операций, связанных с движением на одном предприятии собственных товаров и товаров, принятых на комиссию, представляют собой особый вариант смешанного товародвижения в связи с тем, что принадлежность этих категорий товаров различна.

---

<sup>1</sup> В отличие от производственных предприятий.

Следует отметить, что в экономической литературе операции по движению коммиссионных товаров отражаются вне взаимосвязи с операциями торгового предприятия, связанными с движением собственных товаров.

По сравнению с ранее рассмотренным вариантом "производство-розница", данный вариант характеризуется тем, что все расходы розничного предприятия относятся к сфере обращения и учитываются как издержки обращения.

Сформулированы способы учета издержек обращения:

- в целом, без разделения затрат по реализации собственных товаров и товаров, принятых на комиссию;
- с обособлением затрат по реализации собственных товаров и товаров, принятых на комиссию.

Для учета издержек обращения предложено ввести субсчета к счету 44 "Расходы на продажу":

- счет 44, субсчет 1 "Расходы на продажу собственных товаров";
- счет 44, субсчет 2 "Расходы на продажу товаров, принятых на комиссию";
- счет 44, субсчет 3 "Расходы на продажу, которые нельзя прямо отнести на конкретный вид деятельности".

Следующая особенность рассматриваемого варианта смешанного товародвижения состоит в отражении операций по продаже собственных товаров и товаров, принятых на комиссию.

Если торговой организацией ведется продажа товара по договорам розничной купли-продажи и по договорам комиссии, целесообразно вести отдельный учет операций по реализации товаров и посреднических услуг.

Ведение отдельного учета операций по реализации собственных товаров и товаров, принятых на комиссию, можно организовать следующими способами:

- 1) на субсчетах второго порядка к счету 90 "Продажи";
- 2) без ведения субсчетов второго порядка к счету 90 "Продажи".

Поставленные в диссертации вопросы далеко не исчерпывают всех сторон выбранной области исследования. Однако даже попытка переосмысления и нетрадицион-

ного подхода к рассмотренным вопросам позволяет считать, что в ходе исследования сделан определенный шаг в разрешении данной проблематики.

Внедрение в практическую деятельность разработок и рекомендаций, содержащихся в диссертационном исследовании, будет способствовать совершенствованию бухгалтерского учета товаров, создадут необходимое информационное обеспечение для управления, деятельностью организаций розничной торговли.

По теме диссертации опубликованы следующие работы:

1. Мильруд Е.Д. Учет розничного товародвижения в многопрофильных организациях [Текст]. /Мильруд Е.Д. //Бухгалтерский учет<sup>1</sup>, 2007. - № 16. С. 67-72 - 0, 64 п.л.
2. Мильруд Е.Д. Учет доходов и расходов от продажи товаров в розницу [Текст]. /Мильруд Е.Д. //Финансовый вестник, 2008. - № 12. С.34-40. - 0, 5 п.л.

---

<sup>1</sup> Журнал, определенный ВАК для отражения результатов диссертационных работ.







102

Подписано в печать 28.10.2009. Формат 60x90/16.

Объем 1,5 п.л. Заказ № 464. Тираж 120 экз.

Отпечатано в ООО «Вторая типография»

Москва, Проспект Мира, 105