

Однако после оприходования товаров необходимо будет делать дополнительную запись: дебет счета 60 — кредит счета 61.

Если оплата происходит за счет кредитов или займов, то вместо счета 51 «Расчетный счет» кредитуются счета по учету кредитов банков или займов (счет 90 «Краткосрочные кредиты банков», счет 94 «Краткосрочные займы»).

В случаях, когда товары приходят в сумме, указанной в сопроводительном товарном документе, недостачу товаров, выявленную при приемке, списывают по кредиту счета 41 «Товары» с дебетованием соответствующих счетов. При этом варианте конечный итог учетных записей по оприходуванню товаров будет такой же, как и при варианте, разобранном нами ранее, но обороты по дебету и кредиту счета 41 окажутся необоснованно завышенными.

**Таблица 9.5.** Схема корреспонденции счетов по учету поступления товаров от поставщиков

Содержание операций	Дебет	Кредит
Уплачено поставщику за товары	60	50,51
Оприходованы товары:		
а) на покупную стоимость без НДС	41-1, 41-2	60
б) торговая наценка	41-2	42
Оприходована тара под товарами, полученная от поставщиков	41-3	60
Отражаются в учете транспортные расходы, оплаченные поставщиком за счет покупателя	44	60
Отражается в учете выявленная при приемке недостача или порча товаров (по покупной стоимости):		
а) по вине поставщика или транспортной организации	63	60
б) по другим причинам	84	60
Отражен в учете НДС на поступившие товары	19	60

Для проверки правильности записей по учету поступления товаров следует подсчитать кредитовый оборот по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Если он тождествен сумме «К оплате» в расчетном документе поставщика, то можно с большой вероятностью утверждать, что учетные записи сделаны верно, поскольку абсолютное большинство ошибок, допускаемых бухгалтерами в учетных записях на поступление товаров от поставщиков, связано именно с кредитованием счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

### Оценка товарных запасов

Порядок учета реализации товаров по договору поставки зависит от момента реализации товаров. Если моментом реализации товаров является их оплата, то ценности, отгруженные покупателю, до получения за них денег учитываются на счете 45 «Товары отгруженные». Основанием для записей по дебету

этого счета являются документы на отгрузку. Реализация товаров (кредитованые счета 90 «Продажи») отражается в учете на основании выписок банка из расчетного счета (при безналичных расчетах) или отчетов кассира (при расчетах наличными).

Система записей по учету реализации товаров, когда моментом реализации является оплата, представлена в табл. 9.6.

**Таблица 9.6.** Схема корреспонденции счетов по учету реализации товаров по договору поставки (оптовая торговля)

Содержание операций	Дебет	Кредит
<b>Момент реализации — оплата</b>		
Отгружены покупателю:		
а) товары	45	41-1, 41-2
б) тара под товарами	45	41-3
Поступили деньги от покупателя:		
а) за отгруженные товары	50,51	90
б) за отгруженную тару	50,51	90
Списаны реализованные товары и тара	90	45
Начислен бюджету НДС на реализованные товары	90	68
<b>Момент реализации — отгрузка</b>		
Отгружены покупателю:		
а) товары (на продажную стоимость)	62	90
б) тара под товарами	62	90
Списаны реализованные товары	90	41-1
Начислен бюджету НДС на реализованные товары	90	68
Поступили деньги от покупателя за отгруженные товары и тару	50, 51	90

При отражении в учете реализации товаров требуется знать покупную стоимость реализованных товаров. Если товар покупают по одной и той же цене, проблемы определения покупной стоимости реализованных товаров не возникает, поскольку достаточно количество реализованного товара в натуральных показателях умножить на его покупную цену.

Однако одни и те же товары АО покупают у разных поставщиков и, как правило, по разным ценам. Даже при покупке того или иного товара у одного и того же поставщика, но в разное время цены товаров могут быть различными. Именно поэтому возникает проблема оценки товарных запасов.

Существуют три основных метода оценки запасов: по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО — FIFO, first in, first out); по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО — LIFO, last in,

first out). Выбор того или иного метода является прерогативой организаций, что и фиксируется в их учетной политике.

Сущность метода по средней себестоимости заключается в следующем. По каждому виду материалов средняя себестоимость единицы определяется как частное от деления общей себестоимости этих материалов (сумма стоимости материалов на начало месяца и поступивших в течение месяца) на количество этих материалов (сумма остатка на начало месяца и поступивших в течение месяца).

$$C = \frac{O_n + П}{N},$$

где  $C$  — средняя себестоимость;  $O_n$  — начальный остаток материалов;  $П$  — поступление одноименных материалов;  $N$  — количество материалов.

Например, бухгалтер должен распределить 67 600 руб. между 300 единицами отгруженных за ноябрь товаров и 240 единицами, оставшимися на 1 декабря.

Средняя себестоимость =  $67\,600 : (300 + 240) = 125,185$ .

Стоимость товаров:

- |                             |                                       |
|-----------------------------|---------------------------------------|
| а) реализованных за ноябрь: | $300 \cdot 125,185 = 37\,556$ (руб.); |
| б) оставшихся на 1 декабря: | $240 \cdot 125,185 = 30\,044$ (руб.). |
| Итого                       | 67 600 (руб.).                        |

Метод ФИФО основан на предположении, что товары, приобретенные в первую очередь, реализуются также в первую очередь. Следовательно, товары, оставшиеся на конец месяца, относятся к последним закупкам.

1. Остаток товаров на 1 декабря — 240 единиц, в том числе:

- |                          |   |
|--------------------------|---|
| а) из покупок 26 ноября: | $180 \text{ ед.} \cdot 140 = 25\,200$ (руб.); |
| б) из покупок 20 ноября: | $60 \text{ ед.} \cdot 130 = 7\,800$ (руб.);   |
| Итого 240 ед. стоимостью | 33 000 (руб.).                                |

2. Итого товаров 67 600 (руб.).

3. Стоимость товаров, реализованных за ноябрь (строка 2 — строка 1) 34 600 (руб.).

Метод ЛИФО базируется на том, что стоимость товаров, купленных последними, используется для определения стоимости товаров, реализованных в первую очередь. Следовательно, стоимость товаров на конец месяца рассчитывается на основе цен товаров, приобретенных первыми.

1. Остаток товаров на 1 декабря — 240 единиц, в том числе:

- |                            |   |
|----------------------------|---|
| а) из запасов на 1 ноября: | $60 \text{ ед.} \cdot 100 = 6\,000$ (руб.);   |
| б) из покупок 5 ноября:    | $50 \text{ ед.} \cdot 110 = 5\,500$ (руб.);   |
| в) из покупок 12 ноября:   | $130 \text{ ед.} \cdot 120 = 15\,600$ (руб.); |
| Итого 240 ед. стоимостью   | 27 100 (руб.).                                |

2. Итого товаров 67 600 (руб.).

3. Стоимость товаров, реализованных за ноябрь (строка 2 — строка 1) 40 500 (руб.).

Как видно из табл. 9.7, разные методы оценки товарных запасов приводят к разной покупной стоимости реализованных товаров. Наименьшая ее величина имеет место при использовании метода ФИФО, а наибольшая — при методе ЛИФО.

Таблица 9.7. Сравнительная оценка товарных запасов методами средней цены, ФИФО и ЛИФО

Метод оценки товарных запасов	Покупная стоимость реализованных товаров	
	в абсолютной сумме, руб.	в % к стоимости реализованных товаров по средним ценам
Средняя цена	37 556	100,0
ФИФО	34 600	92,1
ЛИФО	40 500	107,8

Различные методы оценки товарных запасов через изменение покупной стоимости реализованных товаров влияют на величину валового дохода от реализации, а следовательно, и на сумму прибыли организации. Наибольшая прибыль получается при методе ФИФО, а наименьшая — при методе ЛИФО. Неслучайно поэтому законодательством некоторых стран (например, Великобритании) запрещено для оценки запасов применять метод ЛИФО.

### Расчет реализованных торговых наложений

Если товары учитывают по покупным ценам, то валовой доход от реализации выявляется автоматически как кредитовое *сальдо счета 90* в результате записей по учету реализации и списанию реализованных товаров.

Если же товары учитывают по продажным ценам, как в розничных АО, то валовой доход от реализации определяется расчетным путем.

Существует несколько способов такого расчета в зависимости от размера применяемых надбавок, возможностей учета реализации товара по их видам и т.п. Основными из этих способов являются вычисления на основе среднего процента, за период между двумя инвентаризациями, по общему проценту, по ассортименту товарооборота, по ассортименту остатка товаров.

При расчете валового дохода (торговых наложений) по среднему проценту придерживаются следующего порядка действий.

1. Определяют остаток товаров на конец месяца по продажным ценам (по формуле товарного баланса):

$$O_k = O_n + П - Р,$$

где  $O_k$  — остаток на конец месяца;  $O_n$  — остаток на начало месяца; П — приход (поступление); Р — расход.

2. Рассчитывают средний процент торговых наложений в остатке товаров на конец месяца ( $ТН(O_k)$ ) по формуле:

$$\text{Средний \% } ТН(O_k) = \frac{\sum ТН(O_n) + \sum ТН(П) - \sum ТН(В)}{\text{Реализация} + O_k} \cdot 100\%,$$

где  $\sum ТН(O_n)$  — торговые наложения на остаток товара на начало отчетного периода;  $\sum ТН(П)$  — торговые наложения на поступивший товар;  $\sum ТН(В)$  — торговые наложения на выбывший товар;  $O_k$  — остаток на конец месяца.