

УДК 657.1

УЧЕТ ТОВАРНЫХ ПОТЕРЬ

Токмакова Е.Г., Сабитова Э.Р.

*ФГОУ ВПО «Тюменский государственный университет», Тюмень, Россия (625003, г. Тюмень, Семакова, 10),
e-mail: tokmake@mail.ru*

Для разработки направлений сокращения товарных потерь формируемая в системе бухгалтерского учета информация о товарных потерях должна представлять собой данные в зависимости от требований системы управления. При этом учет должен быть организован рационально. Однако существующая методика учета товарных потерь и ее практическое применение не всегда позволяют в полной мере сформировать достоверную информацию об объеме товарных потерь, с необходимой степенью детализации данных и с наименьшими затратами. Данная методика требует совершенствования. С этой целью, прежде всего, уточнено понятие и классификация товарных потерь. Систематизирована нормативно-правовая документация по учету товарных потерь. Рекомендовано упростить документальное оформление недостач товаров, выявленных при приеме товаров от поставщиков. Предложена новая методика синтетического учета товарных потерь при пересортице и пути их сокращения в процессе получения данных о движении товаров.

Ключевые слова: товарные потери, бухгалтерский учет.

GOODS WASTE ACCOUNTING

Tokmakova E.G., Sabitova E.R.

Tyumen State University, Tyumen, Russia (625003, Tyumen, Semakova St., 10), e-mail: tokmake@mail.ru

The existing technique of goods waste accounting and its practical application does not always allow to obtain error-free information about the amount of goods waste and the necessary degree of data specification on the least expense. The technique in question requires improvement. Mainly for this purpose the conception of goods waste and its classification have been made more precise. The normative legal documents on goods waste accounting have been systemized. It has been recommended to simplify the records of goods deficit ascertained in the process of receiving the goods from the suppliers. A new technique of synthetic accounting of goods waste during the goods re-grading has been proposed as well as some ways of goods waste reduction in the process of obtaining the data about the movement of goods.

Keywords: goods waste, accounting.

В настоящее время в России активно развивается торговля, как сфера предпринимательской деятельности. Цель коммерческой деятельности, в том числе и в торговле, получение максимальной прибыли, что возможно, в частности, при минимизации товарных потерь.

Во многом этому способствует целенаправленно организованный бухгалтерский учет, дающий возможность формировать реальные данные о товарных потерях, для дальнейшего принятия решений по их сокращению. Прежде всего, работникам бухгалтерской службы необходимо знать нормативное регулирование учета товарных потерь, правильно оформить их первичными документами. Важным моментом в обработке данных в системе бухгалтерского учета является адекватное отражение указанных фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета, что и позволит получить реальную информацию о товарных потерях торговой организации.

Понятие товарных потерь определено не четко, а также рассматривается с различных точек зрения. Официальное и наиболее общее определение товарных потерь дается в государственном стандарте «Торговля. Термины и определения». Согласно данному стандарту товарные потери определяются как «потери товаров при их перевозке, хранении и реализации» [4, с. 8].

С точки зрения товароведения М.А. Николаева определяет товарные потери как «потери, вызванные частичной или полной утратой количественных и качественных характеристик товара в натуральном выражении», также М.А. Николаева дает понятие материальных потерь, которые определяются как «потери, вызванные частичной или полной утратой стоимостных характеристик в денежном выражении» [5, с. 367]. При этом уточняется, что в товароведении ведется учет только тех товарных потерь, которые вызваны естественными процессами при хранении или предреализационной подготовке, в то время как товарные потери, обусловленные субъективными факторами (хищения, неправильный учет), являются объектами бухгалтерского учета и административного права.

Разделение потерь на товарные и материальные представляется не целесообразным, с точки зрения получения полной информации о данном объекте учета. Если рассматривать потери с позиции бухгалтерского учета, то в условиях применения натурально-стоимостной схемы движения товаров, что имеет место на большинстве предприятий торговли, важен учет потерь и в натуральном выражении, и в денежном. Следовательно, по нашему мнению, нужно объединить определения товарных и материальных потерь, приведенные М.А. Николаевой, тогда под товарными потерями следует понимать потери, вызванные естественными процессами, происходящими при хранении и предреализационной подготовке, потери, обусловленные субъективными причинами, такими как хищения или неправильный учет, а также потери стоимостных характеристик в денежном выражении.

Рассмотрим разделение товарных потерь по способу списания в бухгалтерском учете. Товарные потери, включающие естественную убыль и технологические отходы, в пределах норм естественной убыли списываются на издержки обращения. Потери сверх норм естественной убыли списываются на виновных лиц. Если виновные лица не установлены, либо в списании на них отказано судом, тогда товарные потери списываются на прочие расходы. Также согласно п. 13 ПБУ 10/99 «Расходы организации» товарные потери, возникшие в результате пожаров, бедствий и т.д., также списываются на прочие расходы. Если при приемке товара от поставщиков обнаружилась недостача, она может быть списана за счет поставщиков в пределах норм, установленных договором.

Для торговой организации, работающей на общей системе налогообложения, важное значение приобретает учет товарных потерь в системе налогового учета. В связи с этим

представляется целесообразным с точки зрения формирования данных о налогооблагаемой прибыли классифицировать товарные потери по возможности их списания в налоговом учете на расходы при расчете налоговой базы по налогу на прибыль. В налоговом учете товарные потери и технологические потери могут быть учтены в качестве материальных или внереализационных расходов. Согласно пп. 2 и пп. 3 п. 7 статьи 254 НК РФ потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей могут быть учтены в составе материальных расходов в пределах норм естественной убыли, при этом технологические потери признаются в обоснованном размере, если они обусловлены технологическими особенностями производственного цикла или процесса транспортировки, а также физико-химических характеристик применяемого сырья. В пп. 5 п. 2 статьи 265 НК РФ указывается, что товарные потери в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах предприятий торговли, а также убытки от хищений, виновники которых не найдены, могут быть учтены в налоговом учете в качестве внереализационных расходов.



Рис. 1. Классификация товарных потерь по порядку списанию в налоговом учете

Для осуществления учета товарных потерь следует в совершенстве знать нормативно-законодательные документы, регламентирующие учет данного объекта, основные из которых рассмотрены в табл. 1.

Законодательный уровень
<p>Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ЗФ от 1.01.2013 г. в статье 11 указано на необходимость проведения инвентаризации, определена необходимость учета расхождений по результатам инвентаризации в отчетном периоде на дату инвентаризации, при этом порядок учета излишков и недостач не разъясняется.</p> <p>Налоговый кодекс РФ гл. 25 предусматривает порядок отнесения товарных потерь на расходы, разъясняется в статье 254 «Материальные расходы», согласно которой к расходам, которые налогоплательщик может принять к вычету из доходов, относят «потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ», а также «технологические потери при производстве и (или) транспортировке», также в статье 265 НК РФ указывается, что расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены (данный факт должен быть документально подтвержден), относятся к внереализационным расходам.</p>
Нормативный уровень
<p>ПБУ 10/99 «Расходы организации». В данном ПБУ указывается, что к расходам по обычным видам деятельности можно отнести «расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции..., а также продажи (перепродажи) товаров...», что можно применить к технологическим отходам и товарным потерям.</p>
Методический уровень
<p>Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13 июля 1995 г. № 49. В пункте 5 разъясняется, что убыль ценностей в пределах норм, которые утверждены законодательно, может быть списана на издержки обращения по решению руководителя организации, однако после зачета данной недостачи излишками. Если же убыль ценностей происходит свыше норм естественной убыли, тогда данная недостача относится на виновных лиц. Если виновные лица не установлены, либо во взыскании ущерба с виновных лиц отказано судом, тогда данные убытки сверх норм естественной убыли списываются на издержки обращения.</p>
Организационный
<p>Учетная политика предприятия и др. локальные внутренние документы, которые разрабатываются самим предприятием. На данном уровне, в частности, нормативное</p>

регулирование товарных потерь осуществляется посредством издания приказов руководства по списанию актируемых потерь, зачету пересортицы, списанию недостачи по итогам инвентаризации.

Отдельно стоит упомянуть нормы естественной убыли. Торговое предприятие имеет право признавать в качестве расходов для уменьшения базы по налогу на прибыль потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке, однако в пределах законодательно установленных норм естественной убыли. Основные нормы естественной убыли были разработаны в советское время и активно тогда использовались, тем не менее в настоящее время большинство предприятий торговли либо не знает о них, либо не умеет их применять. Для исправления данной ситуации Постановлением Правительства РФ № 814 от 12.11.2002 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов» был установлен порядок утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов. Согласно данному постановлению нормы естественной убыли разрабатываются с учетом технологических условий хранения и транспортировки материально-производственных запасов, климатического и сезонного факторов, влияющих на их естественную убыль, и подлежат пересмотру по мере необходимости, но не реже одного раза в 5 лет. Был принят Приказ Минпромторга России «Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания» от 1.03.2013 № 252.

Рассматривая более пристально приведенные в приказе № 252 нормы естественной убыли, а также утвержденные ранее в советское время, можно сказать, что большинство предельных значений норм сохранилось. Основная часть норм естественной убыли перенесена из ранее принятых нормативных документов в основном советского периода, т.е. большинство норм, которые применяли предприятия торговли, сохранились. В то же время исключением из этого порядка являются нормы естественной убыли, установленные по продовольственным товарам в зависимости от климатической группы, в которую включена торговая организация. Приказами Минторга СССР № 75, и № 88, были установлены нормы естественной убыли только для двух климатических групп – холодной и теплой. В новом приказе нормы установлены уже для трех климатических зон.

Часть товарных потерь возникает на этапе поставки и транспортировки товаров и выявляется при приемке товара от грузоотправителя или поставщика. Чтобы учесть такие товарные потери и иметь возможность предъявить их поставщику, торговой организации необходимо знать основные правила приемки товаров от поставщика.

При обнаружении расхождений по количеству фактических данных с данными сопроводительных документов, а также несоответствия качества поставленных товаров, оформляется акт по форме ТОРГ-2 «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей» (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. № 132) [2]. Данный акт является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику или отправителю.

По нашему мнению, оформление приемки товара при расхождении товаров по количеству и качеству товаров с составлением акта по форме ТОРГ-2 является трудоемким. Поэтому в торговых организациях, занимающихся розничной торговлей и принимающих товары небольшими партиями, целесообразно осуществлять оформление расхождения по количеству и качеству товаров при приемке без заполнения акта и претензии к поставщику.

Если при приемке выявлены расхождения по количеству и качеству между фактом и сопроводительными документами, то такие расхождения фиксируются в самом документе, акт приемки при этом не составляется. По каждой позиции, по которой выявлены расхождения, вносятся исправления шариковой ручкой в присутствии представителя поставщика, которым обычно является водитель-экспедитор. При этом по каждой исправленной позиции ставится подпись представителя поставщика, удостоверяющая правильность исправленной позиции по факту, а внизу накладной в обязательном порядке ставится фамилия представителя поставщика, что является необходимым условием, если возникнут разногласия у поставщика. Документы поставщика исправляются аналогичным образом, счет-фактура не исправляется.

Представляется целесообразным в связи изложенными аргументами рекомендовать, как альтернативу исправлениям в сопроводительном документе, изменить реквизиты товарной накладной формы ТОРГ-12, которой оформляют отпуск товаров поставщики, и соответственно, которой, как правило, оформляют приемку товаров покупатели, дополнив следующими реквизитами: «Отклонения», в натуральном и стоимостном выражении, «Подписи представителей покупателя и поставщика», ответственных за совершение данной хозяйственной операции. Это избавит от необходимости делать исправительные надписи. Право менять форму первичных документов, даже если такие формы утверждены Госкомстатом, дано организациям законом «О бухгалтерском учете» № 402, ст. 9.

Синтетический учет товарных потерь, в том числе и выявленных в результате инвентаризации, ведется на счете 94 «Недостача и потери от порчи ценностей». Данный счет используется для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей, выявленных в процессе из заготовления, хранения и

продажи, независимо от того, будут ли они отнесены на счета учета расходов на продажу или возмещены за счет виновных лиц.

Выявленные товарные потери отражаются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи материальных ценностей». Далее недостача относится на другие счета в зависимости от источников возмещения, т.е. недостача относится либо на издержки обращения, виновных лиц или на прочие расходы.

Отдельно стоит рассмотреть вопрос зачета недостачи излишками от пересортицы при учете результатов проведения инвентаризации.

Согласно «Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах [1]. При соблюдении указанных выше условий и наличии приказа руководителя о зачете пересортицы бухгалтер делает внутреннюю проводку в системе аналитических счетов на сумму недостачи, равную сумме излишка.

Если при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оставшихся в излишке, эта разница списывается на счет 94 «Недостача и потери от порчи ценностей»:

Дт 94 «Недостача и потери от порчи ценностей»

Кт 41 «Товары» – отражена отрицательная разница между суммой излишка и недостачи.

Если сумма излишка превышает сумму недостачи, тогда такая положительная разница, оставшаяся после зачета недостач излишками при пересортице, относится на прочие доходы организации проводкой:

Дт 41 «Товары»

Кт 91-1 «Прочие доходы».

По нашему мнению, условия по зачету пересортицы, указанные в методических указаниях, являются невыполнимыми по нескольким причинам.

Во-первых, полная инвентаризация обычно проводится один раз в год, тем не менее практика показывает, что при большом товарообороте и активном товародвижении случаи пересортицы возникают практически каждый день. Поэтому по прошествии большого количества времени выявить и доказать каждый случай пересортицы невозможно.

Во-вторых, в розничной торговле пересортица может возникать в следующих случаях: при приемке товара, при постановке товара на учет, при фасовке товара, при продаже немаркированного товара на кассе.

В-третьих, осуществляется неоправданное завышение доходов торговой организации за счет излишков, а также расходов за счет списания недостачи. Учитывая большой товароборот на предприятиях торговли, особенно использующих режим самообслуживания, данные суммы значительны.

Поэтому, по нашему мнению, целесообразно излишки, выявленные в результате проведения инвентаризации, считать случаями пересортицы и списывать за их счет недостачу на равную сумму, остаток недостачи относить на счет виновных лиц, а если виновные лица не обнаружены, тогда на прочие расходы. Вышесказанное в бухгалтерском учете отражается следующими проводками:

Дт 91-2 «Прочие расходы»

Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - недостача списывается на сумму излишков.

Тем не менее процент пересортицы можно уменьшить, если принять ряд мер по ее предупреждению, в том числе и при постановке товаров к учету. Чтобы избежать возникновения пересортицы на данном этапе необходимо взаимодействие оператора, приходящего товар, и складских работников, ответственных за приемку товара. Перед оприходованием товара работниками склада должна быть осуществлена выборка товара, соответствующая накладной с соблюдением ассортимента. При несоответствии какой-либо позиции в отборке позиции по документу оператору необходимо уведомить об этом товароведа для проверки места товара, соответствующего отборке. При обнаружении расхождений по ассортименту либо принимается решение об исправлении документов, о чем необходимо уведомить поставщика, либо товар заносится по факту без исправления документов. В любом случае товар должен быть оприходован по фактическим данным. При оприходовании товара оператору необходимо четко соблюдать очередность товаров по накладной, даже если цена товара по видам одинаковая, с тем чтобы избежать неправильного занесения количества товара на учет. Если ставится на учет весовой товар, то следует тщательно отбирать позицию товара по номенклатуре, чтобы не создавать новую номенклатурную карточку по товару, если в номенклатуре такой товар уже занесен.

По нашему мнению, причиной основной части пересортицы является неправильная фасовка весового товара. Для реализации весового товара его необходимо сначала промаркировать. В компьютерном учете каждому весовому товару присваивается свой код, а при выгрузке на весы ему назначается PLU (Price Look Up - цифровой код, который присваивается весовому товару при выгрузке на весы). При выборе PLU товара на весах и печати этикетки отображается штрих-код, в котором зашифрован весовой код по программе и количество. Чтобы реализация весового товара была осуществлена правильно, требуется

правильно выбрать PLU, и тогда будет правильно списан товар по весовому коду. После оприходования и выгрузки товара на весы список PLU распечатывается и передается работникам фасовки. Так как часто товар фасуется не сразу, для облегчения выбора PLU в дальнейшем, после оприходования товара, можно на каждой коробке весового товара указать назначенный номер PLU, тогда фасовщики точно будут его знать, что исключит возможность выбора неправильного товара. Также для фасовщиков распечатывается список PLU всех товаров, которые выгружены на конкретных весах. Данный список рекомендуется регулярно пересматривать и удалять из него позиции товаров, которых нет на остатке, чтобы он содержал только актуальные на данный момент позиции, тогда фасовщикам будет легче выбирать правильный товар.

Пересортица также может возникать при реализации немаркированного товара. Прежде всего, необходимо ассортимент такого товара сократить до необходимого минимума. Если немаркированный товар все же поступает, для уменьшения пересортицы от его реализации следует промаркировать товар средствами торговой организации, например с помощью принтера штрих-кодов.

Список литературы

1. Николаева М.А. Теоретические основы товароведения : учеб. для вузов. – М. : Норма, 2007. – 448 с.
2. Об утверждении «Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» : Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (в ред. от 08.11.2010).
3. Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания : Приказ Минпромторга РФ от 01.03.2013 № 252.
4. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций : Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 N 132.
5. Торговля. Термины и определения: ГОСТ Р 51303-99. – Введен 2000-01-01. – М. : Госстандарт России: Издательство стандартов, 1999. – 27 с.

Рецензенты:

Растамханова Л.Н., д.э.н., генеральный директор ООО «РАСТАМ –Аудит», г. Тюмень.

Шилова Л.Ф., д.э.н., доцент, заведующий кафедрой учета, анализа и аудита ФГБОУ ВПО «Тюменский государственный университет», г. Тюмень.