

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С ПРОДАЖЕЙ ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ

Н. А. КОЗОДАЕВА, Г. В. КОЗЛОВА

В статье рассматриваются проблемы бухгалтерского учета расходов, связанных с продажей товаров, работ и услуг. Обоснована целесообразность учета и списания расходов на продажу производственной (неторговой) организации осуществлять в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ, фиксировать это в учетной политике и в учетной политике для целей налогообложения, определены расходы на продажу в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на предприятиях торговли, в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, расходы, продажа, производственная организация, торговая организация.

Расходы на продажу отражаются на соответствующем счете 44, который предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг [3]. В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи;
- на оплату труда и социальное страхование продавцов на предприятиях, занятых сельскохозяйственным производством;
- на аренду и содержание зданий, помещений, инвентаря, включая амортизационные отчисления по основным средствам;
- на исследование рынка;
- на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- недостачи и потери товаров в пути и при хранении в пределах норм естественной убыли;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы «издержки обращения»: 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; на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд; на тару; потери товаров и технологические отходы; на санитарную и специальную одежду, столовое белье, посуду, приборы (если они учитываются в оборотных средствах); другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (свеклу, молоко, шерсть, хлопок, кожевенное сырье, лен, скот, птицу и др.), на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы: операционные расходы; общезаготовительные расходы; на содержание заготовительных и приемных пунктов; на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

К счету 44 «Расходы на продажу» могут открываться следующие субсчета:

44-01 «Коммерческие расходы»;

44-02 «Издержки обращения в торговле и общественном питании».

На субсчете 44-01 «Коммерческие расходы» организации могут учитывать описанные выше расходы, связанные с реализацией продукции. Такие расходы отражаются по дебету субсчета 44-01 «Коммерческие расходы» в корреспонденции с кредитом счетов (субсчетов):

– 01 «Основные средства» при списании основных средств стоимостью до 40 000 руб. за единицу на коммерческие расходы;

– 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» при начислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам;

– 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материалов» при списании израсходованных материалов, предметов, а также отклонений их фактической стоимости от учетных цен;

– 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» при отнесении в соответствии с действующим законодательством сумм налога на добавленную стоимость на коммерческие расходы;

– 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» при списании на коммерческие расходы стоимости выполненных работ, оказанных услуг;

– 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» при начислении обязательных страховых взносов;

– 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», субсчет 01 «Начисленная заработная плата», при начислении заработной платы работников, занятых сбытом продукции;

– 71 «Расчеты с подотчетными лицами» при списании расходов, произведенных через подотчетных лиц;

– 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» при отражении стоимости выполненных работ, оказанных услуг сторонними организациями и других коммерческих расходов [1].

На субсчете 44-02 «Издержки обращения в торговле и общественном питании» обобщается информация об издержках обращения подразделений торговли и общественного питания (если издержки по общественному питанию не отражаются на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). По дебету субсчета 44-02 «Издержки обращения в торговле и общественном питании» отражается формирование издержек обращения в корреспонденции со счетами (субсчетами):

– 01 «Основные средства» при списании стоимости основных средств стоимостью до 40 000 руб. за единицу на издержки обращения;

– 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» при начислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам;

– 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материалов» при списании израсходованных материалов, предметов, а также отклонений их фактической стоимости от учетных цен;

– 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» при отнесении в соответствии с действующим законодательством сумм налога на добавленную стоимость на издержки обращения;

– 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» при списании на издержки обращения стоимости принятых выполненных работ, потребленных услуг;

– 68 «Расчеты по налогам и сборам» при начислении налогов;

– 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» при начислении обязательных страховых взносов;

– 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (субсчет 01 «Начисленная заработная плата») при начислении заработной платы работникам торговли;

– 71 «Расчеты с подотчетными лицами» при списании расходов, осуществленных через подотчетных лиц, в т. ч. командировочных;

– 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию») при списании расходов по обязательному и добровольному страхованию;

– 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» при списании недостач и потерь товаров в торговле в пределах норм естественной убыли и др. Ежемесячно суммы произведенных предприятием расходов, связанных с продажей продукции, работ и услуг и отраженных на дебете счета 44 «Расходы на продажу», списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи» [1].

В подразделениях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, ежемесячно подлежат распределению расходы на упаковку и транспортировку между отдельными видами отгруженной продукции, исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или по другим соответствующим показателям (принятый порядок должен быть, отражен в учетной политике предприятия). В организациях, осуществляющих торговую или посредническую деятельность, подлежат распределению расходы на транспортировку между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца.

Сумма расходов, связанная с продажей и относящаяся к остатку товаров на конец месяца, на предприятиях торговли исчисляется следующим образом:

1) суммируются транспортные расходы на начало месяца и расходы, произведенные в отчетном месяце;

2) определяется сумма товаров, проданных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

3) отношением исчисленной общей суммы расходов к сумме проданных и оставшихся товаров определяется средний процент транспортных расходов к общей стоимости товаров;

4) умножение суммы остатков товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов получают сумму транспортных расходов, относящуюся к остатку товаров на конец месяца.

В подразделениях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, расходы, учтенные на счете 44 «Расходы на продажу» списываются в дебет счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы).

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

Таблица 1

**Счет 44 «Расходы на продажу»
корреспондирует со счетами**

По дебету	По кредиту
02 «Амортизация основных средств»	10 «Материалы»
04 «Нематериальные активы»	11 «Животные на выращивании и откорме»
05 «Амортизация нематериальных активов»	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»
10 «Материалы»	45 «Товары отгруженные»
16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	79 «Внутрихозяйственные расчеты»
23 «Вспомогательные производства»	90 «Продажи»
29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
41 «Товары»	99 «Прибыли и убытки»
42 «Торговая наценка»	
43 «Готовая продукция»	
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
68 «Расчеты по налогам и сборам»	
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
71 «Расчеты с подотчетными лицами»	
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
79 «Внутрихозяйственные расчеты»	
94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	
96 «Резервы предстоящих расходов»	
97 «Расходы будущих периодов»	

Таким образом, торговые организации должны учитывать на счете 44 все расходы, связанные с их основной деятельностью. При начислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам, используемым организацией в процессе продажи товаров, сделайте в учете соответствующие проводки:

Дебет 44 Кредит 02(05) – начислена амортизация по основным средствам (нематериальным активам), используемым в процессе продажи товаров.

Если те или иные работы, связанные с продажей товаров, осуществляют сторонние организации, например, посреднические, то на стоимость их услуг сделайте проводку:

Дебет 44 Кредит 60 – отражены расходы (без НДС) по оплате услуг сторонних организаций, связанных с продажей товаров.

Суммы НДС, указанные в счетах-фактурах таких организаций, отразите записью:

Дебет 19 Кредит 60 – учтены суммы НДС по услугам сторонних организаций, связанных с продажей товаров.

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19 – НДС принят к вычету.

После того, как эти услуги будут оплачены, сделайте проводку:

Дебет 60 Кредит 50(51) – оплачены услуги сторонних организаций, связанные с продажей товаров.

Если продаваемые товары не облагаются НДС, то сумму налога, уплаченную по работам или услугам, связанным с процессом их продажи, включают в расходы на продажу. Сумму налога, уплаченную по таким работам (услугам), спишите проводкой:

Дебет 44 Кредит 19 – учтен в составе расходов на продажу НДС по работам (услугам), использованным при продаже товаров, не облагаемых НДС.

Обратите внимание, что особый порядок учета предусмотрен для транспортно-заготовительных расходов, связанных с приобретением товаров. В бухгалтерском учете эти расходы можно учитывать двумя способами:

– непосредственно на счете 41 «Товары» (то есть включать в фактическую себестоимость приобретенных товаров);

– на счете 44 «Расходы на продажу».

Однако, как следует из положений статьи 320 НК РФ, в налоговом учете расходы на доставку товаров до склада организации (транспортные расходы) включают в стоимость товаров, если эти расходы включены в цену приобретения этих то-

варов по условиям договора. В противном случае транспортные расходы должны учитываться в налоговом учете в составе издержек обращения (расходов на продажу).

Таким образом, чтобы избежать лишней работы и одновременно выполнить требования и бухгалтерского, и налогового учета, целесообразно все транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением товаров, учитывать на счете 44 «Расходы на продажу» (за исключением транспортных расходов, включенных в цену товаров по условиям договора; такие расходы нужно учесть непосредственно на счете 41 «Товары»).

Порядок учета транспортно-заготовительных расходов необходимо зафиксировать в учетной политике и в учетной политике для целей налогообложения.

Расходы подотчетных лиц, связанные с продажей товаров, также включите в состав расходов на продажу. На сумму таких расходов сделайте проводку:

Дебет 44 Кредит 71 – учтены в расходах на продажу расходы подотчетных лиц.

Начисление заработной платы работникам, занятым в процессе продажи товаров, отразите проводкой:

Дебет 44 Кредит 70 – начислена заработная плата работникам, занятым в процессе продажи товаров.

После начисления заработной платы отразите начисление обязательных страховых взносов. Для этого сделайте в учете запись:

Дебет 44 Кредит 69 – начислены обязательные страховые взносы в пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования, а также взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с заработной платы работников.

Нередко товары, предназначенные для продажи, или материалы расходуются организацией для собственных нужд (например, используются в рекламных целях). На стоимость таких израсходованных товаров (материалов) сделайте проводку:

Дебет 44 Кредит 41(10) – включена в состав расходов на продажу стоимость товаров (материалов), израсходованных в рекламных целях.

Расходы на рекламу уменьшают налогооблагаемую прибыль организации в пределах норм, установленных Налоговым кодексом РФ. Так, например, расходы на приобретение товаров, вручаемых в качестве призов во время проведения массовых рекламных кампаний, для целей налогообложения признаются в размере, не превы-

шающем 1% выручки отчетного периода (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях; на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов; на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании; изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, или информацию о самой организации, для целей налогообложения не нормируются.

В состав расходов на продажу включите также суммы налогов и сборов, связанных с продажей (например, транспортного налога):

Дебет 44 Кредит 68 соответствующие субсчета – учтена в расходах на продажу сумма начисленных налогов и сборов.

В свою очередь производственные организации должны учитывать на счете 44 все расходы, связанные с продажей готовой продукции. Расходы на продажу в учете производственной организации во многих случаях отражаются в том же порядке, что и в торговой организации. Однако формирование расходов на продажу в производственной организации имеет некоторые особенности. Так, производственная организация может использовать в процессе продажи готовой продукции собственные материалы (например, на оформление витрины, упаковку продукции, рекламу и т. д.). Кроме того, для текущего ремонта торгового оборудования можно приобретать и расходовать запасные части. Списание стоимости материалов (запасных частей), израсходованных в процессе продажи продукции, в учете отразите проводкой:

Дебет 44 Кредит 10 – учтена в расходах на продажу стоимость использованных материалов.

Если организация осуществляет доставку продукции до места назначения собственными силами (например, силами транспортного цеха), затраты по доставке спишите так:

Дебет 44 Кредит 23 – включены в состав расходов на продажу затраты вспомогательного производства, связанные с доставкой готовой продукции покупателям.

Отметим, что в бухгалтерском учете торговой организации расходы на продажу можно ежемесячно списывать в уменьшение выручки от продаж двумя способами:

- все расходы в полном объеме;
- транспортные расходы, учитываемые на счете 44, пропорционально себестоимости проданных товаров, остальные расходы на продажу – в полном объеме.

В налоговом учете торговой организации установлен иной порядок (ст. 320 НК РФ). Расходы торговой организации разделяются на прямые и косвенные. К прямым относятся транспортные расходы, если они не включены в цену приобретения этих товаров по условиям договора. Все остальные расходы текущего месяца признаются косвенными и уменьшают доходы от реализации в полном объеме.

Сумма транспортных расходов, которую можно учесть при налогообложении прибыли за текущий месяц, рассчитывается так: Сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров на начало месяца + Сумма транспортных расходов, понесенных организацией в текущем месяце - Сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров на конец месяца.

Сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, определяется как произведение остатка товаров на конец месяца и среднего процента транспортных расходов.

Таким образом, чтобы избежать лишней работы и одновременно выполнить требования и бухгалтерского, и налогового учета, нужно транспортные расходы, связанные с доставкой товаров до склада, списывать по итогам месяца в уменьшение выручки от продаж в порядке, предусмотренном в статье 320 НК РФ, а остальные расходы на продажу – в полном объеме. Порядок списания расходов на продажу необходимо зафиксировать в учетной политике и в учетной политике для целей налогообложения.

В бухгалтерском учете списание расходов на продажу отражается при помощи проводки:

Дебет 90-2 Кредит 44 – списаны расходы на продажу по итогам месяца.

Рассмотрим пример, так сумма транспортных расходов, числящаяся на счете 44 на начало месяца в ООО «Фея», составила 20 000 руб. Сумма транспортных расходов за месяц составила 120 000 руб. Себестоимость товаров, проданных в течение месяца, составила 1 млн руб. Себестоимость остатка товаров на конец месяца составила 200 000 руб.

Определим величину транспортных расходов, подлежащих списанию в конце месяца в дебет субсчета 90-2. Средний процент транспортных расходов, относящихся к остатку товаров, составит: $(20\ 000\ \text{руб.} + 120\ 000\ \text{руб.}) : (1\ 000\ 000\ \text{руб.} + 200\ 000\ \text{руб.}) \times 100 = 11,67\ (\%)$.

Сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров, составит: $200\ 000\ \text{руб.} \times 11,67\ \% = 23\ 340\ \text{руб.}$

Сумма транспортных расходов, подлежащая списанию, составит: $20\ 000\ \text{руб.} + 120\ 000\ \text{руб.} - 23\ 340\ \text{руб.} = 116\ 660\ \text{руб.}$

При списании транспортных расходов бухгалтер ООО «Фея» должен сделать проводку:

Дебет 90-2 Кредит 44 – 116 660 руб. – списаны на себестоимость продаж транспортные расходы. Эта сумма будет отнесена в налоговом учете в уменьшение выручки от продаж. Сумма транспортных расходов, относящаяся к непроданным товарам, – 23 340 руб. – остается числиться на счете 44 [2].

Если в текущем месяце у организации были другие расходы, учитываемые как расходы на продажу (например, затраты на аренду торгового зала, зарплату продавцов и т. д.), они могут быть списаны в уменьшение выручки от продаж и в бухгалтерском, и в налоговом учете в полном объеме.

В бухгалтерском учете производственной (неторговой) организации расходы на продажу можно ежемесячно списывать в уменьшение выручки от продаж двумя способами:

- все расходы в полном объеме;
- расходы на упаковку и транспортировку, учитываемые на счете 44, – с распределением между отдельными видами отгруженной продукции, остальные расходы на продажу – в полном объеме [4].

В налоговом учете производственной (неторговой) организации списание расходов, связанных с продажей готовой продукции, производится в общем порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ. Так, все расходы производственной организации делятся на прямые и косвенные (ст. 318 НК РФ). К прямым расходам относятся:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего непосредственно в производстве, суммы обязательных страховых взносов;
- амортизационные отчисления по основным средствам, непосредственно используемым при производстве товаров, работ, услуг [5].

Обратите внимание, что конкретный перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (работ, услуг), организация определяет самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. Все остальные расходы считаются косвенными. Их сумма в полном объеме относится на уменьшение доходов от производства и реализации отчетного периода.

Прямые расходы включают в затраты текущего отчетного периода по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которых они

учтены (ст. 318 НК РФ). Таким образом, чтобы избежать лишней работы, учет и списание расходов на продажу производственной (неторговой) организации, учитываемых на счете 44, целесообразно организовать в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ, и зафиксировать это в учетной политике и в учетной политике для целей налогообложения.

Литература

1. Клокова Н. В. Практический комментарий к Плану счетов бухгалтерского учета. (Справочник для бухгалтера). М., 2008.
2. Корреспонденция счетов – «Бератор-пблишинг», 2009.
3. О бухгалтерском учете: федер. закон № 129-ФЗ от 21.11.1996.
4. URL: <http://www.consultant.ru>.
5. URL: <http://www.garant.ru>

* * *

ACCOUNTING OF EXPENSES CONNECTED WITH SALE OF GOODS, WORKS AND SERVICES

N. A. Kozodayeva, G. V. Kozlova

In this article, the problems of expenses accounting connected with sale of goods, works and services are considered. The reasonability of accounting and allowances of expenses on sale of production (non-trading) organization is substantiated. It is necessary to implement this process in order provided by the Internal Revenue Code of Russian Federation, fixes this in accounting policy and accounting policy for taxation purposes. The expenses on sale in organizations engaged in industrial or another production activity, in trade organizations and in organizations procuring and processing the agricultural products are defined.

Key words: accounting, expenses, sale, production organization, trade organization.