

Т.И. Копылова, Е.К. Копылова

Бухгалтерский учет в розничной торговле

Учебное пособие

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Байкальский государственный университет

Т.И. Копылова, Е.К. Копылова

Бухгалтерский учет в розничной торговле

Учебное пособие

Иркутск
Издательство БГУ
2019

УДК 657.1
ББК 65.052.5
К65

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета

Рецензенты канд. экон. наук, доц. Т.Г. Арбатская
 ген. директор ООО «Алекс-Ф» П.А. Ферштер

Копылова Т.И.

К65 Бухгалтерский учет в розничной торговле [Электронный ресурс] :
учеб. пособие / Т.И. Копылова, Е.К. Копылова. – Иркутск : Изд-во БГУ,
2019. – 111 с. – Режим доступа: <http://lib-catalog.bgu.ru>.

Пособие описывает теоретические и практические особенности бухгалтерского учета в розничной торговле. Материал изложен с учетом действующих на момент публикации законодательно-нормативных документов.

Для студентов бакалавриата, обучающихся по направлению 38.03.01 *Экономика* профиля «Бухгалтерский и налоговый учет», студентов других экономических профилей, для магистрантов направления *Экономика*, а также для слушателей курсов повышения квалификации. Весьма полезным будет знакомство с учебным пособием для практических работников, индивидуальных предпринимателей.

УДК 657.1
ББК 65.052.5

© Копылова Т.И.,
Копылова Е.К., 2019
© Издательство БГУ, 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие.....	4
1. Характеристика и виды розничных организаций	5
1.1. Характеристика розничных организаций	5
1.2. Виды розничных организаций	11
2. Бухгалтерский учет движения товаров в розничной торговле.....	23
2.1. Товар в розничной торговле, его оценка	23
2.2. Признаки классификации товаров в розничной торговле	28
2.3. Документальное оформление операций по движению товаров.....	36
2.4. Бухгалтерский учет операций по поступлению товаров	45
2.5. Бухгалтерский учет продажи товаров в розничной торговле.....	65
3. Бухгалтерский учет в интернет-магазине	77
3.1. Организация бухгалтерского учета розничной торговли посредством информационно-коммуникационной сети интернет	77
3.2. Особенности бухгалтерского учета розничной торговли через интернет- магазин.....	80
4. Налоговый учет в розничной торговле	91
4.1. Особенности налогового учета при применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения.....	91
4.2. Особенности применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	99
Список рекомендуемой литературы.....	108

ПРЕДИСЛОВИЕ

В современных условиях развития рыночной экономики усиливается роль и значение бухгалтерского учета и налогообложения в торговле. Необходимость изучения данных вопросов обусловлена реальной потребностью в грамотном применении методики бухгалтерского учета отражения товарных операций в розничной торговле, поскольку доля организаций торговли в России составляет около половины общего числа экономических субъектов других отраслей экономики. Привлекательность розничной торговли объясняется относительно быстрой окупаемостью вложенных средств, стабильным потребительским спросом, а также связано с применением специального режима налогообложения.

В последнее десятилетие ведущими учеными России М.Н. Агафоновой, М.И. Бакановым, Л.П. Блицау, А.В. Висловой, Е.А. Геворкян, Е.В. Невешкиной, Г.А. Николаевой, В.В. Патровым, О.И. Соснаускене, Т.С. Сергеевой, И.Д. Труниным, Е.Г. Шредер и другими постоянно обсуждаются проблемы учета товарных операций и посвящено немало статей и учебных пособий по учету в торговле. Однако недостаточно разработок, посвященных методике отражения товарных операций при различных режимах налогообложения в розничной торговле и вопросам оценки товара при поступлении и продаже.

В учебном издании «Бухгалтерский учет в розничной торговле» рассмотрены теоретические вопросы и практические ситуации бухгалтерского учета розничной торговли. Отражены актуальные вопросы налогообложения розничной торговли и представлены особенности учета розничной торговли, осуществляемой через интернет-магазин.

Ценность учебного пособия заключается в том, что оно содержит не только теоретический материал по бухгалтерскому учету в розничной торговле, но и практические примеры с формированием корреспонденции счетов, ориентированные на знания, умения и навыки, что позволяет сформировать общепрофессиональные и профессиональные компетенции обучающегося.

Учебное пособие состоит из четырех тем. В каждой теме дана целевая установка, направленная на освоение обучающимися необходимых компетенций, а также представлен перечень нормативных документов, регулирующих вопросы темы.

Пособие предназначено для обучающихся всех форм подготовки бакалавриата по направлению 38.03.01 *Экономика* профиля «Бухгалтерский и налоговый учет», студентов других экономических профилей, для магистрантов по направлению *Экономика*, для практикующих и начинающих бухгалтеров, индивидуальных предпринимателей.

1. ХАРАКТЕРИСТИКА И ВИДЫ РОЗНИЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Целевая установка

Рассмотреть сущность розничной торговли, определить ее виды по различным признакам классификации.

Нормативное регулирование

1. Гражданский кодекс РФ (часть первая) : федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ.

2. Налоговый кодекс РФ (часть первая) : федер. закон РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ.

3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) : федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.

4. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в РФ : федер. закон РФ от 22.05.2013 г. № 54-ФЗ.

5. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в РФ : федер. закон РФ от 28.12.2009 г. № 381-ФЗ.

6. Об осуществлении наличных расчетов : указание Центрального банка РФ от 07.10.2013 г. № 3073-У.

1.1. Характеристика розничных организаций

Важная роль в развитии сферы обращения товаров принадлежит торговле. Торговля является одним из самых привлекательных видов деятельности. Торговля – вид предпринимательской деятельности, где объектом действия является товарообмен, купля-продажа товаров, а также обслуживание покупателей в процессе продажи товаров, их доставки, хранения и подготовки к продаже. Понятие «предпринимательская деятельность» содержится в ст. 2 ГК РФ, согласно которой предпринимательской деятельностью является «самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ оказания услуг». При этом, если экономический субъект в ходе осуществления указанной деятельности по каким-либо причинам не получит прибыль, то это не является основанием для квалификации деятельности подобного рода как не связанной с предпринимательской деятельностью, так как в данном случае на формирование финансового результата оказал влияние фактор предпринимательского риска.

В настоящее время торговля является одним из самых привлекательных видов деятельности. Это обуславливается быстрым оборотом денежных средств и получением прибыли. Конечно, существуют некоторые риски, но для успешного ведения бизнеса необходимо знать и соблюдать законы и правила, применяемые государством к этому виду деятельности.

В соответствии с законом «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в РФ» № 381-ФЗ торговля рассматривается как «вид предпринимательской деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров». В торговой деятельности различают два основных вида торговли – опто-

вая и розничная. В статье 2 вышеуказанного закона розничная торговля определяется как «вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в личных, семейных, домашних и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности».

Отечественная история развития торговли свидетельствует, что до 30-х гг. XX в. фактически не существовало четкого экономического признака деления торговли на виды: оптовая и розничная. В отличие от розничной, оптовая торговля практически всегда связывалась с продажей товаров по партиям. Какого-либо другого признака, в частности, движения товара в личное или производственное потребление, поступление товара в торгово-сбытовую сеть для дальнейшей перепродажи фактически не существовало. И только в начале 30-х гг. XX в., после отказа от частнопредпринимательской деятельности в экономике, национальная статистика официально зафиксировала категории «оптовая торговля», «розничная торговля», определив их понятийное содержание. Продажа товаров для дальнейшей перепродажи стала именоваться розничной торговлей, а продажа товаров в сфере личного, индивидуального потребления – розничной.

Розничная торговля является широкой отраслью в мировой экономике, благодаря торговым отношениям происходит купля-продажа товаров для использования их в личных целях и, как следствие, улучшение материальных благ.

На современном этапе российское гражданское законодательство проводит четкую грань между розничной и оптовой торговлей. Функционирование торговых организаций регулируется общими и специальными законами и нормативными актами РФ.

Понятие розничной торговли в Гражданском кодексе РФ и в других законодательных актах отсутствует и лишь упоминается в ст. 320 НК РФ. Это обусловлено тем, что оптовая торговля связана с исполнением различных договоров, таких как: договор поставки, договор поставки товаров для государственных нужд, договор мены, комиссии, поручения и др., характеризующие разнообразные виды обязательств. В то же время вопросы регулирования розничной торговой деятельности раскрыты в главе 30 «Купля-продажа» ГК РФ.

В соответствии с Гражданским кодексом РФ по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать товар в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). Розничная торговля регулируется договором розничной купли-продажи, который является публичным договором и статьей 492 ГК РФ определяется как «продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью».

Сторонами договора розничной купли-продажи являются торговая организация (продавец) и покупатель-гражданин.

Договор розничной купли-продажи является публичным договором и означает, что его условия одинаковы в отношении всех покупателей. Нет ограничений на ассортимент продаваемых товаров любому покупателю (кроме установленных законом на продажу алкоголя и табачных изделий лицам опре-

деленного возраста). Всем покупателям товар продается по одним и тем же розничным ценам, каждому покупателю товар продается в одинаковое для всех время (в часы работы магазина) и т.п.

Договор розничной купли-продажи считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату. Если у покупателя отсутствуют указанные документы, а ему необходимо подтвердить факт заключения договора, а также его условия, то он может прибегнуть к свидетельским показаниям (ст. 493 ГК РФ).

Отношения между продавцом и покупателем по договору розничной купли-продажи регулируются Федеральным законом от 7 февраля 1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей».

Покупатель по договору розничной купли-продажи совершает покупку за свой счет и в своих интересах. Расчеты с покупателем-гражданином по договору розничной купли-продажи производятся с обязательной выдачей чека ККМ (контрольно-кассовой машины) или документа строгой отчетности, приравняемого к чеку ККМ. Покупатель может расплатиться наличными денежными средствами, посредством банковской карты или банковским чеком.

Таким образом, розничная торговля – это перепродажа товаров, которые ранее были приобретены именно для этой цели, физическим лицам, использующим купленные товары для конечного потребления.

Предлагая товар покупателю, продавец обязан предоставить необходимую и достоверную информацию о товаре. Прежде чем заключить договор розничной купли-продажи (т.е. оплатить товар), покупатель вправе осмотреть товар. Если покупатель приобретает товар промышленной группы, то он может потребовать проверить в его присутствии свойства товара, продемонстрировать его использование. В случаях, когда покупатель не получил необходимую информацию в месте продажи товара, он может требовать возврата уплаченной за товар суммы, а также возмещения других убытков (ст. 495 ГК РФ).

В соответствии со статьей 346.27 НК РФ розничная торговля рассматривается как «предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи». Кроме того, для налогообложения по специальному режиму в виде ЕНВД, НК РФ указывает на то, что к данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в подпунктах 6–10 пункта 1 статьи 181 НК, продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без такой упаковки и расфасовки, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания, невостребованных вещей в ломбардах, газа, грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-ропусков, автобусов любых типов, товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправок (посылочная торговля), а также через телемагазины, телефонную связь и компьютерные сети), передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам, а также продукции собственного производства (изго-

товления). Реализация через торговые автоматы товаров и (или) продукции общественного питания, изготовленной в этих торговых автоматах, относится к розничной торговле.

Идентификация сфер оптовой и розничной торговли для решения учетно-статистических задач осуществляется Госкомстатом России на основе Общероссийского классификатора видов экономической деятельности. Согласно подразделам 46 и 47, раздела G Классификатора, розничная торговля представляет собой «перепродажу (продажу без преобразования) новых и бывших в употреблении товаров для личного или бытового употребления, или использования магазинами, универмагами, палатками, предприятиями почтовой торговли, лицами, осуществляющими доставку товаров на условиях от двери до двери, торговцами, потребительскими кооперативами и т.д.», а оптовая торговля – это «перепродажа (без преобразования) новых или бывших в употреблении товаров розничным продавцам, продажа юридическим лицам, таким как производственные, коммерческие, институциональные или профессиональные пользователи, либо перепродажа другим оптовым торговцам, либо привлечение агентов или брокеров для покупки или продажи товаров».

Национальным стандартом РФ ГОСТ Р 51303-2013 «Торговля. Термины и определения», принятом и введенном в действие приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 28 августа 2013 г. № 582-ст (с изменениями и дополнениями), определены основные понятия, связанные с торговыми операциями.

Согласно вышеуказанному Стандарту, розничной торговлей является вид деятельности, связанный «с приобретением и продажей товаров для использования их в предпринимательской деятельности, в том числе для перепродажи, или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием». В свою очередь розничная торговля представляет собой вид деятельности, связанный «с приобретением и продажей товаров для использования их в личных, семейных, домашних и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности».

Таким образом, с точки зрения гражданского законодательства торговля подразделяется на виды в зависимости от цели приобретения товара и характера его дальнейшего использования. Исходя из нормативных актов, оптовая торговля представляет собой продажу товаров юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям для последующей перепродажи или производства.

Итак, организации оптовой торговли отличаются от организаций розничной торговли тем, что закупают товар партиями у организаций, изготавливающих продукцию и осуществляют продажу товара юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, приобретающим товар для последующей перепродажи, а также организациям, закупающим товар (сырье, комплектующие и т.п.) для производства иной продукции, т.е. товар передается для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях не связанных с личным, семейным, домашним использованием. Объектом розничной торговли является покупатель, приобретающий товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного пользования, не связанного с предприниматель-

ской деятельностью. Субъектом розничной торговли является продавец. Розничная торговля сочетает в себе цели продавца – это получение экономических выгод и покупателя – это получение товаров и услуг высокого качества. Следовательно, определить, является торговля оптовой или розничной, можно по цели продажи и по его покупателю.

В п. 4.1.1 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных письмом Роскомторга от 10.07.1996 г. № 1-794/32-5, содержится следующее определение розничного товарооборота: «Под розничным товарооборотом понимается продажа потребительских товаров населению за наличный расчет независимо от каналов их реализации, а именно:

- юридическими лицами, осуществляющими розничную торговлю и общественное питание, для которых торговая деятельность является основной;
- юридическими лицами, осуществляющими торговлю, но для которых торговая деятельность не является основной;
- физическими лицами, осуществляющими продажу товаров на вещевых, смешанных и продовольственных рынках.

В состав розничного товарооборота включается также продажа продовольственных товаров отдельным юридическим лицам (социального назначения: больницам, детским учреждениям, домам инвалидов, престарелых и т.п.) по безналичному расчету из розничной торговой сети, мелкооптовых баз, сети общественного питания для организации питания, обслуживаемых ими контингентов населения, а также продажа товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям за наличный расчет».

В экономической литературе нет однозначного подхода к понятию розничного товарооборота. Взгляды одних авторов совпадают с определением, приведенным в нормативных документах, и они считают, что «розничный товарооборот – это объем продажи потребительских товаров населению».

«Связан с приобретением и продажей товаров для использования их в личных, семейных, домашних и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности».

Взгляды других авторов на понятие товарооборота отличны от трактовки, приведенной в методических указаниях, они считают, что товарооборот – это «процесс обращения товаров», или «процесс, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в личных и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности», или «движение товаров от производителя к потребителю», т.е. они включают в товарооборот весь процесс обращения товаров, а не только продажу товаров.

Обобщив разные точки зрения, полагаем, что движение товаров в розничных организациях и розничный товарооборот имеют разный экономический смысл. С точки зрения бухгалтерского учета движение товаров в розничной торговле следует рассматривать как наличие, приобретение товаров для их дальнейшей продажи, непосредственно продажу товаров и прочее выбытие товаров и учитывать на счете «Товары», а товарооборот – это стоимость проданных товаров. Товарооборот включает только продажу, поэтому следует отра-

жать на счете «Продажи». Исходя из этого, под розничным товарооборотом следует понимать общую стоимость проданных товаров розничной организацией для использования их в личных, домашних и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Розничный товарооборот относится к числу важнейших показателей экономического развития страны. Объем розничной продажи товаров оказывает значительное влияние на денежное обращение в стране, так как выручка торговых организаций составляет важнейшую часть денежного обращения. В результате продажи товаров населению возмещаются производственные затраты и реализуется вновь созданная стоимость, что дает возможность для дальнейшего роста производства организаций производителей товаров. Структура и объем розничной торговли характеризует уровень потребления товаров населением, рост или снижение благосостояния народа.

Посредством розничной продажи оказывается постоянное воздействие на развитие объема и структуры производства товаров для населения: увеличение структуры производства недостающих товаров или сокращение производства тех товаров, которые не пользуются спросом у покупателей. Увеличение продажи товаров организаций розничной торговли может быть обусловлено, с одной стороны, непрерывным ростом производства товаров для населения и, с другой – повышением покупательской способности населения. Ее развитию присущи закономерности, в которых отражаются происходящие в стране экономические и социальные процессы, которые между собой взаимосвязаны. Так, снижение инвестиций в реальный сектор экономики приведет к разрушению научно производственного потенциала страны, утрате основных производственных активов и источников их воспроизводства, сокращению оборотного капитала и к уменьшению объема производства, что отражается на размерах розничных продаж.

По экономической сущности розничный товарооборот является синтетическим показателем, так как формируется из отдельных процессов, стадий продажи товаров на уровне отдельной организации, группы компаний, региона и страны. Розничный товарооборот является обобщающим показателем, зависящим от общего количества проданных товаров и розничной цены на товар. Общая величина розничного товарооборота определяется математическим действием: количество проданного товара, умноженного на цену за единицу товара. Исходя из этого, рост объема товарооборота не всегда означает увеличение количества проданного товара. Это связано с тем, что товарооборот может изменяться под влиянием ценовых и структурных изменений, так при увеличении объема продаж в стоимостном выражении может наблюдаться его снижение в натуральном выражении, все зависит от розничной цены на единицу товара.

На современном этапе развития научно-технический прогресс ведет к возникновению новых рынков продажи товаров. Внедрение новых технологий оказывают влияние на способы работы торговых организаций. Технические новинки позволяют увеличить пропускную способность розничной торговой организации, совершенствовать методы продажи товаров, повысить производительность труда торгового персонала, что положительно сказывается на роз-

ничном объеме продаж. На объем продажи товаров в розничной торговле влияют и многие другие условия: расположение розничной организации, организация процесса приобретения и продажи товаров, качество товаров, товарный ассортимент, культура обслуживания покупателей товаров и др. Общие условия деятельности розничных организаций, организационная структура, стратегия поведения на рынке, финансовое состояние торговой организации, ценовая и товарная политика определяют внутренние условия, оказывающие влияние на розничный объем продаж.

Развитие конкуренции в розничной торговле приводит к тому, что покупатели становятся более избирательны при выборе розничной организации, тем самым определяют внешние условия, оказывающие влияние на розничный объем продаж. Розничный покупатель – это физическое лицо, кроме индивидуальных предпринимателей, имеющее намерение заказать или приобрести либо заказывающее, приобретающее для использования товары исключительно для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

1.2. Виды розничных организаций

Формирование конкурентной среды в розничной торговле приводит к тому, что покупатели все больше внимания обращают на уровень и методы обслуживания, на стиль и дизайн розничных организаций, что оказывает влияние на определенные признаки классификации торговых организаций, осуществляющих розничную торговлю. Национальным стандартом РФ ГОСТ Р 51303-2013 «Торговля. Термины и определения» определены следующие признаки классификации розничной торговли:

- вид торгового предприятия;
- типы торговых предприятий;
- формы и виды торговли;
- материально-техническая база торговли;
- торговый процесс и торговое обслуживание.

Вид торгового предприятия определяется ассортиментом реализуемых товаров. К видам торговых предприятий относят предприятия:

- с универсальным ассортиментом;
- со специализированным ассортиментом;
- с комбинированным ассортиментом;
- со смешанным ассортиментом.

Предприятие с универсальным ассортиментом – это предприятие торговли, реализующее универсальный ассортимент продовольственных и/или непродовольственных товаров.

Торговое предприятие со специализированным ассортиментом – это предприятие торговли, реализующее одну группу товаров или ее часть. Следует отметить, что торговое предприятие со специализированным ассортиментом реализует более 80 % объема товаров в стоимостном выражении, относящихся к одной ассортиментной группе.

Торговое предприятие с комбинированным ассортиментом – это предприятие торговли, реализующее несколько групп товаров, связанных общностью спроса и удовлетворяющих отдельные потребности покупателей.

Торговое предприятие со смешанным ассортиментом товаров – это предприятие торговли, реализующее отдельные виды продовольственных и непродовольственных товаров.

Следующий признак классификации – это типы торговых предприятий.

Тип предприятия розничной торговли определяется как предприятие розничной торговли определенного вида, классифицированное по площади торгового зала, методам продажи и/или формам торгового обслуживания покупателей. По типу предприятия розничной торговли подразделяются на следующие виды:

- магазин;
- универсальный магазин;
- гастроном;
- супермаркет (универсам);
- дискаунтер;
- минимаркет (магазин «Продукты»);
- универмаг: Магазин;
- магазин-салон (бутик);
- гипермаркет;
- магазин самообслуживания;
- стоковый магазин (магазин «Сток»);
- магазин-склад;
- комиссионный магазин (магазин «Секонд хенд»);
- магазин-приемозаготовительный пункт;
- торговый центр;
- торговый комплекс;
- аутлет-центр;
- молл;
- интернет-магазин;
- автозаправочная станция;
- автомагазин (торговый автофургон, автолавка);
- торговый автомат (вендинговый автомат);
- автоцистерна;
- торговый павильон;
- киоск;
- торговая палатка;
- бахчевой развал;
- елочный базар;
- торговая тележка;
- торговая галерея.

Магазин – это стационарный торговый объект, предназначенный для продажи товаров и оказания услуг покупателям, в составе которого имеется торговый зал или торговые залы, подсобные, административно-бытовые помещения и складские помещения.

Универсальный магазин – это вид магазина, в котором осуществляют продажу универсального ассортимента продовольственных и/или непродовольственных товаров.

Специализированный магазин – это вид магазина, в котором осуществляют продажу товаров одной группы или ее части – продовольственных групп («рыба», «мясо», «колбасы», «минеральные воды», «хлеб», «овощи-фрукты» и т.д.), непродовольственных групп («одежда», «обувь», «ткани», «мебель», «книги», «зоотовары», «семена», «цветы» и т.д.).

Гастроном – это магазин с площадью торгового зала от 400 м², в котором осуществляют продажу продовольственных товаров универсального ассортимента с преобладанием гастрономических товаров (сыров, колбасных изделий, фруктов, винно-водочных изделий и безалкогольных напитков и т.п.) преимущественно с использованием индивидуального обслуживания покупателей через прилавок.

Супермаркет (универсам) – это магазин с площадью торгового зала от 400 м², в котором осуществляют продажу продовольственных и непродовольственных товаров повседневного спроса преимущественно по методу самообслуживания.

Дискаунтер – это магазин типа супермаркет (универсам) эконом-класса с площадью торгового зала от 250 м², в котором осуществляют продажу ограниченного ассортимента продовольственных и непродовольственных товаров повседневного спроса по ценам ниже среднерыночных преимущественно по методу самообслуживания.

Минимаркет (магазин «Продукты») – это предприятие розничной торговли с площадью торгового зала от 18 м², в котором с использованием методов самообслуживания и/или индивидуального обслуживания через прилавок осуществляют продажу продовольственных и непродовольственных товаров повседневного спроса узкого ассортимента, включающего ограниченное число разновидностей товаров.

Универмаг – это магазин с совокупной площадью торговых залов от 3 500 м² в городском населенном пункте и от 650 м² в сельском населенном пункте, в котором осуществляют продажу непродовольственных товаров универсального ассортимента.

Магазин-салон (бутик) – это специализированный магазин с площадью торгового зала от 18 м², в котором осуществляют продажу ограниченного ассортимента товаров одной группы или ее части преимущественно по методу индивидуального обслуживания продавцом-консультантом. В магазинах-салонах реализуют товары эксклюзивного или редкого спроса.

Гипермаркет – это магазин с площадью торгового зала от 5 000 м², в котором осуществляют продажу продовольственных и непродовольственных товаров универсального ассортимента преимущественно по методу самообслуживания.

Магазин самообслуживания – это магазин, в котором продажа товаров организована преимущественно по методу самообслуживания.

Стоковый магазин (магазин «Сток») – это неспециализированный магазин с площадью торгового зала не менее 18 м², в котором преимущественно по методу самообслуживания осуществляется продажа по сниженным ценам ограниченного ассортимента непродовольственных товаров, не соответствующих сезону и не пользующихся спросом.

Магазин-склад – это предприятие торговли, в котором по методу самообслуживания осуществляют продажу физическим лицам и хозяйствующим субъектам продовольственных и непродовольственных товаров непосредственно из транспортной упаковки (ящиков, контейнеров и др.) или в транспортной упаковке.

Комиссионный магазин (магазин «Секонд хенд») – это магазин с площадью торгового зала от 18 м², в котором по методу самообслуживания осуществляют продажу непродовольственных товаров, в том числе бывших в употреблении и/или принятых от населения по договору комиссии и другим договорам.

Магазин-приемозаготовительный пункт – это предприятие розничной торговли с площадью торгового зала от 18 м², в котором наряду с продажей продовольственных и непродовольственных товаров осуществляют на определенных условиях закупки у населения сельскохозяйственной продукции, лекарственных-технического сырья, дикорастущих плодов, ягод, грибов, вторичного и кожевенного сырья, изделий народных промыслов.

Торговый центр – это совокупность торговых предприятий и/или предприятий по оказанию услуг, реализующих универсальный или специализированный ассортимент товаров и универсальный ассортимент услуг, расположенных на определенной территории в зданиях или строениях, спланированных, построенных и управляемых как единое целое и предоставляющих в границах своей территории стоянку для автомашин.

Торговый комплекс – это совокупность торговых предприятий, реализующих товары и оказывающих услуги, расположенные на определенной территории и централизующие функции хозяйственного обслуживания торговой деятельности. Под функциями хозяйственного обслуживания подразумевают инженерное обеспечение (электроосвещение, теплоснабжение, водоснабжение, канализацию, средства связи), ремонт зданий, сооружений и оборудования, уборку мусора, охрану торговых объектов, организацию питания персонала и т.п.

Аутлет-центр – это торговый центр с общей площадью свыше 5 000 м², в котором осуществляют продажу непродовольственных товаров из коллекций (групп товаров, выпущенных в обращение под единым товарным знаком или маркой), не проданных в течение сезона или нескольких сезонов в торговых предприятиях первоначального размещения коллекций, по цене, ниже установленной при продаже товаров в сезон распродажи.

Молл – это многофункциональный торгово-развлекательный центр общей площадью от 100 000 м².

Интернет-магазин – это часть торгового предприятия или торговая организация, предназначенная для предоставления покупателю посредством сети Интернет сведений, необходимых при совершении покупки, в том числе об ассортименте товаров, ценах, продавце, способах и условиях оплаты и доставки,

для приема от покупателей посредством сети Интернет сообщений о намерении приобрести товары, а также для обеспечения возможности доставки товаров продавцом либо его подрядчиком по указанному покупателем адресу либо до пункта самостоятельного вывоза товаров.

Автозаправочная станция – это предприятие, осуществляющее розничную продажу нефтепродуктов и оказывающее дополнительные сопутствующие услуги потребителям.

Автомобильный магазин (торговый автофургон, автолавка) – это нестационарный торговый объект, представляющий собой автотранспортное или транспортное средство (прицеп, полуприцеп) с размещенным в кузове торговым оборудованием, при условии образования в результате его остановки (или установки) одного или нескольких рабочих мест продавцов, на котором осуществляют предложение товаров, их отпуск и расчет с покупателями.

Торговый автомат (вендинговый автомат) – нестационарный торговый объект, представляющий собой техническое устройство, предназначенное для автоматизации процессов продажи, оплаты и выдачи штучных товаров в потребительской упаковке в месте нахождения устройства без участия продавца.

Автоцистерна – это нестационарный передвижной торговый объект, представляющий собой изотермическую емкость, установленную на базе автотранспортного средства или прицепа (полуприцепа), предназначенную для осуществления развозной торговли жидкими товарами в розлив (молоком, квасом и, др.), живой рыбой и другими гидробионтами (ракообразными, моллюсками и пр.).

Торговый павильон – это нестационарный торговый объект, представляющий собой отдельно стоящее строение (часть строения) или сооружение (часть сооружения) с замкнутым пространством, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест продавцов. Павильон может иметь помещения для хранения товарного запаса.

Киоск – это нестационарный торговый объект, представляющий собой сооружение без торгового зала с замкнутым пространством, внутри которого оборудовано одно рабочее место продавца и осуществляют хранение товарного запаса.

Торговая палатка – это нестационарный торговый объект, представляющий собой оснащенную прилавком легковозводимую сборно-разборную конструкцию, образующую внутреннее пространство, не замкнутое со стороны прилавка, предназначенный для размещения одного или нескольких рабочих мест продавцов и товарного запаса на один день торговли.

Бахчевой развал – это нестационарный торговый объект, представляющий собой специально оборудованную временную конструкцию в виде обособленной открытой площадки или установленной торговой палатки, предназначенный для продажи сезонных бахчевых культур.

Елочный базар – это нестационарный торговый объект, представляющий собой специально оборудованную временную конструкцию в виде обособленной открытой площадки для новогодней (рождественской) продажи натуральных хвойных деревьев и веток хвойных деревьев.

Торговая тележка – это нестационарный торговый объект, представляющий собой оснащенную колесным механизмом конструкцию на одно рабочее место и предназначенный для перемещения и продажи штучных товаров в потребительской упаковке.

Торговая галерея – это нестационарный торговый объект, выполненный в едином архитектурном стиле, состоящий из совокупности, но не более пяти (в одном ряду) специализированных павильонов или киосков, симметрично расположенных напротив друг друга, обеспечивающих беспрепятственный проход для покупателей, объединенных под единой временной светопрозрачной кровлей, не несущей теплоизоляционную функцию.

Следующий признак классификации розничной торговли – это форма торговли. Форма торговли – это совокупность видов торговой деятельности и видов и типов торгового предприятия, типов торгового объекта.

Форма торговли зависит от использования или неиспользования торговых объектов.

Торговый объект – это здание или часть здания, строение или часть строения, сооружение или часть сооружения, специально оснащенные оборудованием, предназначенным и используемым для выкладки, демонстрации товаров, обслуживания покупателей и проведения денежных расчетов с покупателями при продаже товаров.

По типу торгового объекта, используемого для осуществления торговой деятельности, различают стационарные торговые объекты и нестационарные торговые объекты. Стационарный торговый объект – это торговый объект, представляющий собой здание или часть здания, строение или часть строения, прочно связанные фундаментом такого здания, строения с землей и подключенные (технологически присоединенные) к сетям инженерно-технического обеспечения. Нестационарный торговый объект – это торговый объект, представляющий собой временное сооружение или временную конструкцию, не связанные прочно с земельным участком вне зависимости от наличия или отсутствия подключения (технологического присоединения) к сетям инженерно-технического обеспечения, в том числе передвижное сооружение.

Различают следующие формы торговли:

- мелкорозничная торговля (развозная торговля, разносная торговля);
- торговля по образцам;
- дистанционная торговля (посылочная торговля);
- электронная торговля (Интернет-торговля);
- комиссионная торговля;
- кооперативная торговля;
- межрегиональная торговля;
- бартерная торговля;
- фирменная торговля;
- конкурсная торговля (торги, тендер);
- торговля с использованием автоматов;
- ярмарка.

Мелкорозничная торговля – это разновидность розничной торговли, связанная с реализацией товаров ограниченного ассортимента в нестационарных торговых объектах и по месту нахождения покупателей через передвижные средства развозной и разносной торговли. К мелкорозничной торговле относятся развозная и разносная торговля. Развозная торговля – это форма мелкорозничной торговли, осуществляемая вне стационарной торговой сети с использованием специализированных или специально оборудованных для торговли транспортных средств, а также мобильного оборудования, применяемого только в комплекте с транспортным средством. К развозной торговле относят торговлю с использованием автомобиля, автолавки, автофургона, тонара, автоприцепа, автоцистерны, магазина-вагона, магазина-судна. Разносная торговля – это форма мелкорозничной торговли, осуществляемая вне стационарной торговой сети путем непосредственного контакта продавца с покупателем в организациях, на транспорте, дому или улице. К разносной торговле относят торговлю с рук, ручных тележек, через прилавки, из корзин и иных специальных приспособлений для демонстрации, удобства переноски и продажи товаров.

Торговля по образцам – это форма розничной торговли, осуществляемая по договору розничной купли-продажи, заключаемому на основании ознакомления покупателя с образцом товара, предложенным продавцом и выставленным в месте продажи товаров.

Дистанционная торговля – это форма торговли, осуществляемая на основании ознакомления покупателя с предложенным продавцом описанием товара, содержащимся в каталогах, проспектах, буклетах, на интернет-сайтах или представленным на фотоснимках, с использованием средств связи (телерекламы, радиорекламы, телемагазина, почтовой связи, электронной торговой площадки и других средств связи) или иными способами, исключающими возможность непосредственного ознакомления покупателя с товаром (образцом товара) до заключения договора купли-продажи и осуществления оплаты за товар. К дистанционной торговле относится посылочная торговля. Посылочная торговля – это вид дистанционной торговли, характеризующийся выбором товаров с помощью каталогов и иных информационных источников, в том числе в организациях почтовой связи, и доставкой товаров с использованием посылок, бандеролей и иных почтовых отправок.

Электронная торговля – это форма торговли, осуществляемая с использованием информационных систем, информационно-коммуникационной сети Интернет и электронных процедур. При электронной торговле применяются такие понятия как электронная процедура торговли и электронная торговая площадка. Электронная процедура торговли – это правила и порядок совершения электронных операций, связанных с электронной торговлей, а электронная торговая площадка – это комплекс информационных и технических решений, обеспечивающий взаимодействие покупателя (заказчика) с продавцом (поставщиком) через электронные каналы связи на всех этапах заключения сделки. Из электронной торговли следует выделить Интернет-торговлю. Интернет-торговля – это форма электронной торговли, при которой ознакомление покупателя с товаром и условиями продажи, а также сообщение продавцу о намерении купить

товар происходит посредством информационно-коммуникационной сети Интернет.

Комиссионная торговля – это форма торговли, осуществляемая на основании заключенных договоров комиссии и других договоров.

Кооперативная торговля – это форма торговли, осуществляемая потребительскими обществами и союзами.

Межрегиональная торговля – это форма торговли, осуществляемая торговыми организациями, официально зарегистрированными в различных субъектах Российской Федерации.

Бартерная торговля – это форма торговли, основанная на выполнении товарообменных хозяйственных операций между хозяйствующими субъектами и предусматривающая расчет за реализованные товары в иной, чем в денежной форме.

Фирменная торговля – это форма торговли, характеризующаяся продажей товаров под одним или несколькими товарными знаками в предприятиях торговли, одним из учредителей которых является юридическое лицо или индивидуальный предприниматель – изготовитель данных товаров.

Конкурсная торговля (торги, тендер) – это форма торговли, характеризующаяся заключением на торгах договора купли-продажи с победителем, предложившим условия, наиболее полно отвечающие требованиям организаторов конкурса (тендера).

Торговля с использованием автоматов – это форма розничной торговли, осуществляемая с использованием торговых (вендинговых) автоматов.

Ярмарка – это форма торговли, организуемая в установленном месте и на установленный срок с предоставлением торговых мест с целью продажи товаров (выполнения работ, оказания услуг) на основе свободно определяемых непосредственно при заключении договоров купли-продажи и договоров бытового подряда цен.

Следующим признаком классификации розничной торговли является материально-техническая база. Материально-техническая база торговли – это совокупность всех средств труда, выступающих в форме собственных основных средств торговых предприятий, а также активов других отраслей, используемых в торговле.

В розничной торговле следует различать понятия: общая площадь торгового предприятия и торговая площадь. Площадь всех помещений торгового предприятия составляет общую площадь. В состав общей площади торгового предприятия входят все надземные, цокольные и подвальные помещения, включая галереи, тоннели, площадки, антресоли, рампы и переходы в другие помещения.

Площадь торговых помещений составляет торговую площадь торгового предприятия. Торговое помещение предприятия розничной торговли – это часть помещения розничного торгового предприятия, включающая торговый зал и помещения для оказания услуг. К торговым помещениям не относят административно-бытовые помещения, а также помещения для приемки, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не осуществляют обслуживание покупате-

лей. Торговый зал предприятия розничной торговли – это специально оборудованная основная часть торгового помещения предприятия розничной торговли, предназначенная для обслуживания покупателей. Часть торгового зала может использоваться для создания необходимого торгового запаса (складирования запаса), предназначенного для обеспечения бесперебойной торговли.

Часть розничного торгового объекта, занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей; площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей составляет площадь торгового зала. К площади торгового зала не относят площадь подсобных, административно-бытовых помещений, транспортных коридоров, а также помещений для приемки, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не осуществляют обслуживание покупателей. Часть площади торгового зала, предназначенной для продажи товаров определенной группы или определенных групп, называется отделом (секцией, торговой зоной) торгового предприятия.

Розничные организации могут располагать складскими помещениями. Складское помещение – это специально оборудованная часть помещения торгового предприятия, предназначенная для приемки, хранения и подготовки товаров к продаже. Кроме того, розничные организации могут иметь помещение для фасовки продовольственных товаров. Фасовочное помещение – это помещение, участки (зоны, острова) в соответствующих отделах, в которых осуществляют предпродажную фасовку и упаковку товаров в потребительскую упаковку с одновременным установлением массы или объема товара.

Часть помещений торгового предприятия, предназначенная для размещения технологического оборудования или оказания услуг (выполнения работ) по изготовлению продукции общественного питания называется производственным помещением торгового предприятия. В состав производственных помещений могут входить цехи общественного питания: мясной, рыбный, кулинарный, хлебопекарный, горячий, холодный и другие цехи.

Специально оборудованная часть площади торгового зала, предназначенная для расчетов с покупателями за товары в зонах самообслуживания торгового предприятия, в пределах которой сосредоточено более одной контрольно-кассовой машины называется контрольно-кассовый узел.

Розничная организация может иметь торговое оборудование. К торговому оборудованию относятся технические средства (стационарные или перемещаемые предметы мебели, устройства и (или) механизмы), устанавливаемые в торговом помещении предприятия розничной торговли для размещения, фасовки, хранения и демонстрации товара, реализации, а также для проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей.

Следующим признаком классификации розничной торговли является торговое обслуживание. Деятельность продавца при непосредственном взаимодействии с покупателем, направленная на удовлетворение потребностей покупателя в процессе приобретения товара, называется торговым обслуживанием. Организационный прием, представляющий собой сочетание методов обслужива-

ния покупателей, определяет форму торгового обслуживания. К формам торгового обслуживания относятся:

- самообслуживание;
- по образцам и каталогам;
- по предварительным заказам;
- с доставкой на дом;
- через автоматы;
- традиционное обслуживание.

Метод самообслуживания – это метод, при котором покупатели имеют прямой доступ к товарам, размещенным в приспособленном для этого торговом оборудовании или месте, и самостоятельно, не пользуясь услугами персонала, осуществляют выбор и отбор товаров. Размещение товаров в торговом зале, во внешних витринах торгового предприятия, позволяет демонстрировать (показывать) товары покупателям. Размещение товаров осуществляют в зависимости от назначения, форм и свойств товаров, например, по видам изделий, артикулам, размерам. Выкладкой не является размещение товаров в торговом зале в закрытом торговом оборудовании (непрозрачных, закрытых шкафах, контейнерах и подобном оборудовании) или в закрытой транспортной упаковке (коробах, ящиках и тому подобной упаковке), не позволяющее покупателю самостоятельно обзирать товар. Различают индивидуальное обслуживание розничного покупателя продавцом или продавцом-консультантом через прилавок, салонное обслуживание и т.п., также различают комплексное обслуживание покупателя, т.е., сочетание индивидуального обслуживания продавцом или продавцом-консультантом и метода самообслуживания.

Торгово-технологический процесс, при котором покупателю предоставляется доступ к товару для доведения наглядным способом информации о его потребительских свойствах различными способами, включая визуальное ознакомление с товаром или возможность тактильной оценки товара, или одорологическая оценка товара, или вкусовая оценка товара (дегустация), или демонстрация работы, или испытание товара в действии, называется демонстрацией товаров. Также демонстрация товара может производиться по образцам и каталогам. Покупатель может ознакомиться с предложенным продавцом описанием товара посредством каталогов, проспектов, буклетов, фотоснимков, средств связи (телефонной, телевизионной, почтовой, радиосвязи и др.) или иными способами, исключающими возможность непосредственного ознакомления потребителя с товаром либо образцом товара.

Продажа товаров по заказам и на дому у покупателей производится с соблюдением Правил продажи отдельных видов товаров. Ассортимент товаров, продаваемых по заказам и на дому у покупателей, определяется продавцом. Продавец обязан обеспечить покупателей наглядной и доступной информацией о перечне предоставляемых услуг и тарифах на них, времени приема и выдачи заказов, ассортименте и ценах на продаваемые товары, режиме работы по торговле на дому, потребительских свойствах товара и другую информацию.

Продажа товаров с использованием автоматов регламентируется, прежде всего, статьей 498 Гражданского кодекса РФ. Владелец автоматов обязан дове-

сти до покупателей информацию о продавце товаров путем помещения на автомате или предоставления покупателям иным способом сведений о наименовании (фирменном наименовании) продавца, месте его нахождения, режиме работы, действиях, которые необходимо совершить покупателю для получения товара. Договор розничной купли-продажи с использованием автоматов считается заключенным с момента совершения покупателем действий, необходимых для получения товара. Используя торговые автоматы, необходимо учитывать и некоторые ограничения, определяемые законодательством. К примеру, согласно п. 4 ст. 3 Федерального закона от 10.07.2001 г. № 87-ФЗ «Об ограничении курения табака» в России запрещена продажа табачных изделий с использованием автоматов.

Результат взаимодействия продавца и покупателя, а также собственная деятельность продавца по удовлетворению потребностей покупателя при покупке товаров, совокупность характеристик и условий процесса торгового обслуживания, определяемых профессионализмом и этикой обслуживающего персонала, определяют в целом культуру и качество торгового обслуживания покупателей розничной торговли.

Следующим признаком классификации розничной торговли является форма оплаты за товар. В розничной торговле выделяются следующие формы оплаты:

- за наличный расчет;
- по безналичному расчету;
- по банковским картам;
- в кредит.

Все перечисленные признаки классификации оказывают влияние на организацию бухгалтерского и налогового учета в розничной торговле.

В зависимости от размера и типа розничного торгового предприятия выбирается и система товарного и бухгалтерского учета. Торговая организация разрабатывает порядок движения товарных запасов и учета товаров. Этот порядок закрепляется в распорядительных документах организации, в том числе учетной политике, правилах документооборота и т.д. При этом необходимо выбрать:

- вид учета товарных запасов: суммовой или количественно-суммовой;
- способ продвижения товара от поступления в торговое предприятие до продажи населению. Здесь возможны такие варианты:

а) товар от поставщика поступает на центральный склад розничной организации (магазина) под материальную ответственность заведующего складом. Заведующий складом по накладным на внутреннее перемещение отпускает товар в отделы магазина. В отделах товар принимает материально-ответственное лицо, назначенное приказом руководителя розничной организации. Это может быть товаровед, менеджер, заведующий отделом, старший продавец или продавец и др. При такой системе движения товаров товарные отчеты составляют и завскладом, и материально-ответственные лица отделов магазина. Эти отчеты сдаются директору магазина, который проверяет их, подписывает и передает в бухгалтерию;

б) товар от поставщика поступает на склад магазина под отчет замдиректора или директора магазина (зависит от размеров торгового предприятия). Со склада товар передается в отделы магазина. Товарный отчет составляется в целом по магазину директором или заместителем директора;

в) товар от поставщика поступает непосредственно в отдел магазина под отчет заведомо или другого лица, назначенного приказом директора розничной организации. Товарные отчеты составляет каждый отдел и сдает директору магазина. Директор проверяет эти товарные отчеты, подписывает и передает их в бухгалтерию.

От выбранного способа учета и движения товаров зависит и постановка бухгалтерского учета в торговой организации, система налогообложения. Этот вопрос рассмотрим в следующих разделах.

2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ТОВАРОВ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ

Целевая установка

Усвоить сущность товаров, их классификацию в розничной торговле. Освоить порядок документального оформления движения товаров, формирования цены товара, порядок учета поступления, продажи товаров в розничных организациях, применяющих общий режим налогообложения и специальный режим налогообложения (ЕНВД).

Нормативное регулирование

1. Гражданский кодекс РФ (часть первая) : федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ.
2. Налоговый кодекс РФ (часть первая) : федер. закон РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ.
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) : федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.
4. О бухгалтерском учете : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.
5. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в РФ : федер. закон РФ от 22.05.2013 г. № 54-ФЗ.
6. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в РФ : федер. закон РФ от 28.12.2009 г. № 381-ФЗ.
7. Об осуществлении наличных расчетов : указание Центрального банка РФ от 07.10.2013 г. № 3073-У.
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.
9. Учет материально-производственных запасов : положение по бухгалт. учету 5/01 : приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н.
10. Учетная политика организации : положение по бухгалт. учету 1/2008 : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н.
11. Методические рекомендации по учету и оформлению операции приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли : утв. письмом Роскомторга от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5.

2.1. Товар в розничной торговле, его оценка

Товар – это сложное понятие, включающее совокупность многих свойств, главными среди которых являются потребительские свойства, т.е. способность товара удовлетворять потребности того, кто им владеет.

Товар – это есть, прежде всего, «благо». Классики науки в понятие «благо» включали только предметы, созданные трудом человека, материальные блага и материальные услуги. Современная экономическая наука в это понятие включает и дары природы, и все виды услуг, т.е. включает в понятие «благо» всякую целесообразную деятельность человека, которая дает полезный эффект, удовлетворяющий какие-либо потребности человека. Современная экономиче-

ская наука подразделяет блага на экономические и неэкономические. Экономическое благо – это редкое ограниченное благо. Неэкономическое благо – это общедоступное благо, имеющееся в природе в неограниченном количестве. Исходя из этого товар – это экономическое благо, произведенное для обмена. Легко заметить, что товар с одной стороны, является благом или услугой, удовлетворяющими те или иные человеческие потребности, с другой стороны, он является объектом обмена деятельностью в виде собственно продуктов труда. Отсюда товар как экономическая форма является двойственным по своей природе.

В экономической теории товаром является общественная форма бытия. Его качественное отличие состоит в том, что товар изначально производится для удовлетворения потребностей других людей. Формой существования продуктов труда в виде товаров может быть только обмен ими. Товаром может быть любая вещь, которая специально производится для свободного обмена на другие вещи и способная удовлетворить человеческую потребность. Карл Маркс определял товар как «внешний предмет, вещь, которая, благодаря ее свойствам, удовлетворяет какие-либо человеческие потребности». Чтобы быть товаром вещь должна обладать полезными для потребителя свойствами, иметь стоимость и ограничение в доступе.

Понятие товар является элементарной частицей, основой для функционирования рыночной экономики, следовательно, является важнейшей категорией рынка. Товарная форма благ является явлением историческим. Товар появляется на рынке тогда, когда существуют условия товарного производства. По определению закона РФ «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» товар – это «продукт деятельности (включая работы и услуги), предназначенный для продажи или обмена». Аналогичное определение приводится в толковом словаре С.И. Ожегова, где под товаром понимается «продукт труда, изготовленный для обмена, продажи».

В современных рыночных условиях под товаром понимают все, что можно продать на рынке. Однако часть современных товаров невозможно отнести к предметам, например, электроэнергия, информация, квота на выбросы озоноразрушающих и парниковых газов, рабочая сила. Часть товаров никогда непосредственно не удовлетворяет человеческих потребностей и не используется в технологических процессах, например, ценные бумаги, деньги. Над частью товаров покупатели не получают полного права собственности: компьютерная программа, фонограмма, видеокассета. Есть товары, к появлению которых человек не имеет никакого отношения, например, покупка части Луны, Марса.

В современном мире товаром может выступать любое право на что-либо. При изготовлении вещи сразу же возникают права на эту вещь. В начале развития товарного обмена сама вещь была носителем всех прав, которые передавались вместе с передачей вещи и отдельно не вычленялись. Возможно, первым отделилось право пользования в виде аренды. Организационное, юридическое, техническое развитие общества позволило разделить некогда единое право собственности на большое число отдельных прав и независимо друг от друга передавать их от одного лица к другому. Сегодня вещь часто передается как приложение к приобретенному праву (пользования, прослушивания или полной соб-

ственности). Отсюда, товаром можно назвать передаваемое другому лицу право на что-либо, которое может сопровождаться передачей вещей. В Национальном стандарте РФ ГОСТ Р 51303-2013 «Торговля. Термины и определения» товар определяется как «объект гражданских прав (работа, услуга), предназначенный для продажи, обмена или иного введения в оборот».

В соответствии с п. 3 ст. 38 Налогового кодекса РФ (НК РФ) для целей налогообложения товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом Российской Федерации. Согласно п. 2 ст. 38 НК РФ под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (ГК РФ).

В соответствии со ст. 455 ГК РФ товаром по договору купли-продажи могут быть любые вещи, при соблюдении установленных ст. 129 норм оборотоспособности объектов гражданских прав. К объектам гражданских прав в соответствии со ст. 128 ГК РФ относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них; нематериальные блага.

Таким образом, все, что организация продает или имеет возможность продать, Налоговый кодекс называет товаром. В отличие от этого, в бухгалтерском учете к товарам относится не все, что продается, а лишь то, что специально приобретается для продажи. В целях бухгалтерского учета товары относятся к материально-производственным запасам. Согласно п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) и п. 2 методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов № 119н товары являются «частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи».

Согласно п. 2 ПБУ 5/01 активы, реализуемые организацией в процессе своей основной деятельности, подразделяются на готовую продукцию и товары. В отличие от готовой продукции, которая производится организацией из приобретенного сырья, материалов и комплектующих изделий, изменяющих в процессе переработки свои физические и технические параметры, товар не требует дополнительной обработки и переработки, кроме случаев предпродажной подготовки.

Все поступившие товары оцениваются. Следует отметить, что в соответствии с нормативными документами существуют разные правила оценки для товаров, принадлежащих и не принадлежащих организации на праве собственности.

В соответствии с Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли товары, принятые на ответственное хранение, учитываются по ценам, указанным в сопроводительных документах.

В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета для товаров, не принадлежащих розничной организации на праве собственности, но находящиеся в пользовании, например, товары, принятые на ответственное хранение или полученные по договору комиссии, отражаются в учете, в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах.

Из п. 14 ПБУ 5/01 следует, что МПЗ не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре. Поэтому в данном случае основанием для оценки товаров является договорная цена, установленная договором.

Для оценки товаров принадлежащих розничной организации на праве собственности следует руководствоваться ПБУ 5/01, которое рассматривает товары, принадлежащие розничной организации на праве собственности как часть материально-производственных запасов организации, поэтому товары можно оценивать по общим правилам оценки МПЗ, т.е. по фактической себестоимости.

При приобретении товаров у других юридических лиц фактической себестоимостью считаются фактические затраты на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов в соответствии с законодательством РФ.

К фактическим затратам на приобретение товаров относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- суммы, уплачиваемые другим организациям за информационно-консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы товаров;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товары;
- затраты по заготовке и доставке товаров до места их использования;
- расходы по страхованию;
- начисленные проценты по коммерческому кредиту, предоставленные поставщиками;
- затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию (затраты по подработке, сортировке, фасовке и т.д., данные затраты не связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг);
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров.

Однако этот перечень не является обязательным. В ПБУ 5/01 говорится лишь о том, что эти затраты можно рассматривать как фактические затраты на приобретение товаров.

Кроме того, п. 13 ПБУ 5/01 гласит, что «Организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу». Почему именно до момента их пере-

дачи в продажу? Так как в соответствии с п. 12 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Традиционным же для торговли является оценка товаров в соответствии с п. 13 ПБУ 5/01 по стоимости их приобретения. Однако организациям, осуществляющим розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Торговая наценка – добавленная к цене приобретения товара стоимость, включающая себестоимость деятельности розничной организации (расходы на продажу) и торговую прибыль.

Торговые скидки – это скидки с цены, предоставляемые поставщиками организациям, осуществляющим розничную торговлю, на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

Таким образом, розничная организация в учетной политике закрепляет способ оценки товаров в текущем учете.

Продажная цена формируется исходя из системы налогообложения, применяемой розничной организацией. Если розничная организация применяет специальный режим налогообложения, то продажная цена определяется по формуле (2.1).

$$PC = ЦП + TH, \quad (2.1)$$

где PC – продажная цена; $ЦП$ – цена приобретения; TH – торговая наценка.

Торговая наценка рассчитывается по установленному розничной организацией проценту от цены приобретения, включающей налог на добавленную стоимость (НДС), как невозмещаемый налог, уплачиваемый в связи с приобретением единицы товаров. Сумма торговой наценки определяется по формуле (2.2).

$$TH = ЦП \times \frac{\%TH}{100}, \quad (2.2)$$

где $\%TH$ – процент торговой наценки.

Если розничная организация применяет общий режим налогообложения, то продажная цена определяется по формуле (2.3).

$$PC = ЦП + TH + УНДС, \quad (2.3)$$

где $УНДС$ – условно начисленный налог на добавленную стоимость (НДС)

При общем режиме налогообложения торговая наценка рассчитывается по установленному розничной организацией проценту от цены приобретения без НДС, так как НДС в этом случае является возмещаемым налогом, отражается отдельно от стоимости поступившего товара и в стоимость приобретенного товара не включается.

Кроме торговой наценки отражается также условно начисленный НДС, который является одной из составляющей продажной цены.

Условно начисленный НДС рассчитывается по формуле (2.4).

$$УНДС = (ЦП + TH) \times \%НДС / 100, \quad (2.4)$$

где $\%НДС$ – процентная ставка налога на добавленную стоимость.

Если розничная организация оценивает товары в текущем учете по продажной цене, то при отражении товаров в балансе из стоимости товаров по продажной цене вычитается сумма торговой наценки (сальдо счета 42), и в бухгалтерском балансе товары отражаются по цене приобретения.

2.2. Признаки классификации товаров в розничной торговле

В целях автоматизированной обработки информации о товарах, совершенствования системы стандартизации товаров, организации аналитического учета товаров, прогнозирования ассортимента, составления каталогов, построения прейскурантов, прайс-листов; изучения спроса и составления заявок-заказов и т.п. необходимо товары классифицировать.

Классификация товаров – это последовательное распределение множество объектов на отдельные классы, группы, виды и другие разновидности по наиболее общим для каждого уровня признакам.

Класс товаров – это совокупность товаров, имеющих аналогичное функциональное назначение.

Группа товаров – это совокупность товаров определенного класса, обладающих сходными потребительскими свойствами и показателями, а также общим назначением.

Вид товара – это совокупность товаров определенной группы, объединенных общим названием и назначением.

Разновидность товара – это совокупность товаров определенного вида, выделенных по ряду частных признаков. Конкретная разновидность товаров – это товары одной модели, артикула, модели, марки, сорта.

Сорт товара – это категория качества одноименного товара, отличающаяся значениями показателей качества от высших и низших градаций качества.

Качество товара – это совокупность потребительских свойств товара, соответствующих установленным требованиям, в том числе условиям договора купли-продажи или иных аналогичным.

Свойство товара, проявляющееся при его использовании потребителем в процессе удовлетворения потребностей, называется потребительское свойство товара. Потребительские свойства товара могут быть указаны в маркировке товара.

О признаках классификации товаров нельзя сказать однозначно, так как в каждом признаке прослеживается определенная функция, которую несет в себе товар:

- потребительская функция – способность товара соответствовать запросам розничного потребителя;
- маркетинговая функция – способность товара удовлетворять разные потребности потребителей;
- коммерческая функция – основное назначение товара – это розничная купля-продажа;
- правовая функция – товар должен – с одной стороны – соответствовать всем пунктам договора розничной купли-продажи, с другой – должен соответствовать требованиям нормативных документов, регулирующих товарные операции в розничной торговле;

– финансовая функция – любой товар должен приносить экономическую выгоду торговым организациям.

Любая классификация должна соответствовать определенным требованиям:

– полнота охвата всех видов произведенных товаров, объединенных по какому-либо одному или совокупности признаков (видам, классам, группам, моделям, размерам, цветам и иным признакам), предназначенный для розничной продажи населению;

– гибкость классификации, сущность которой заключается в возможности включать по мере необходимости новые наименования в перечень товаров, не разрушая системы классификации;

– всестороннее исследование свойств товара как потребительских ценностей, способных обеспечивать коммерческий успех в условиях конкуренции и отвечать требованиям рынка по сравнению с аналогами-конкурентами;

– нацеленность на улучшение торговой деятельности по формированию, поддержанию и совершенствованию ассортимента товаров с целью обеспечения рентабельности торговли;

– содействовать принципам классифицирования товаров и образованию краткого шифра товаров.

На данный момент не существует единых подходов к признакам классификации товаров, не существует единой классификации товаров. Представим классификацию товаров по различным признакам:

- по степени долговечности (времени использования);
- исходя из степени интенсивности спроса;
- исходя из цели применения;
- по праву собственности;
- по источникам поступления;
- по характеру удовлетворения потребностей;
- по ставкам налога на добавленную стоимость (НДС).

Исходя из степени долговечности (времени использования) классификация товаров представлена на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Классификация товаров по времени использования

Товары кратковременного использования – это товары, полностью потребляемые за один или несколько циклов использования.

Товары длительного пользования – товары, выдерживающие многократное использование.

Услуги – внутренняя деятельность исполнителя по удовлетворению потребностей потребителя.

Исходя из степени интенсивности спроса классификация товаров представлена на рис. 2.2.

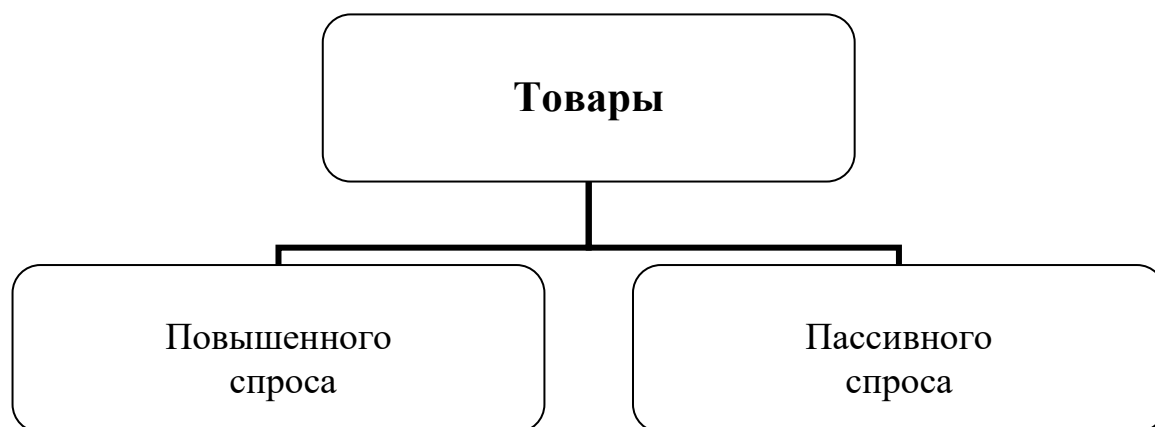


Рис. 2.2. Классификация товаров по интенсивности спроса

Товары повышенного (особого) спроса – обладающие уникальными характеристиками или принадлежащие к определенной марке.

Товары пассивного спроса – это товары, о которых потребитель не знает или знает, но не задумывается об их покупке.

По цели применения классификация товаров представлена на рис. 2.3.

По цели применения товары и услуги делятся на два больших класса, принадлежность к которым определяется типом потребителя: товары потребительского назначения и товары производственно-технического назначения.

Товары, предназначенные для продажи населению с целью личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью – это товары потребительского назначения (товары народного потребления).

Товары, предназначенные для продажи юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям с целью их использования в хозяйственной деятельности – это товары производственного назначения. К товарам производственного назначения относят технологическое оборудование, строительно-дорожную технику, транспортные машины общего пользования, топливно-сырьевые товары и т.п.

В свою очередь товары потребительского назначения (товары народного потребления) подразделяются на две группы:

- продовольственные;
- непродовольственные.

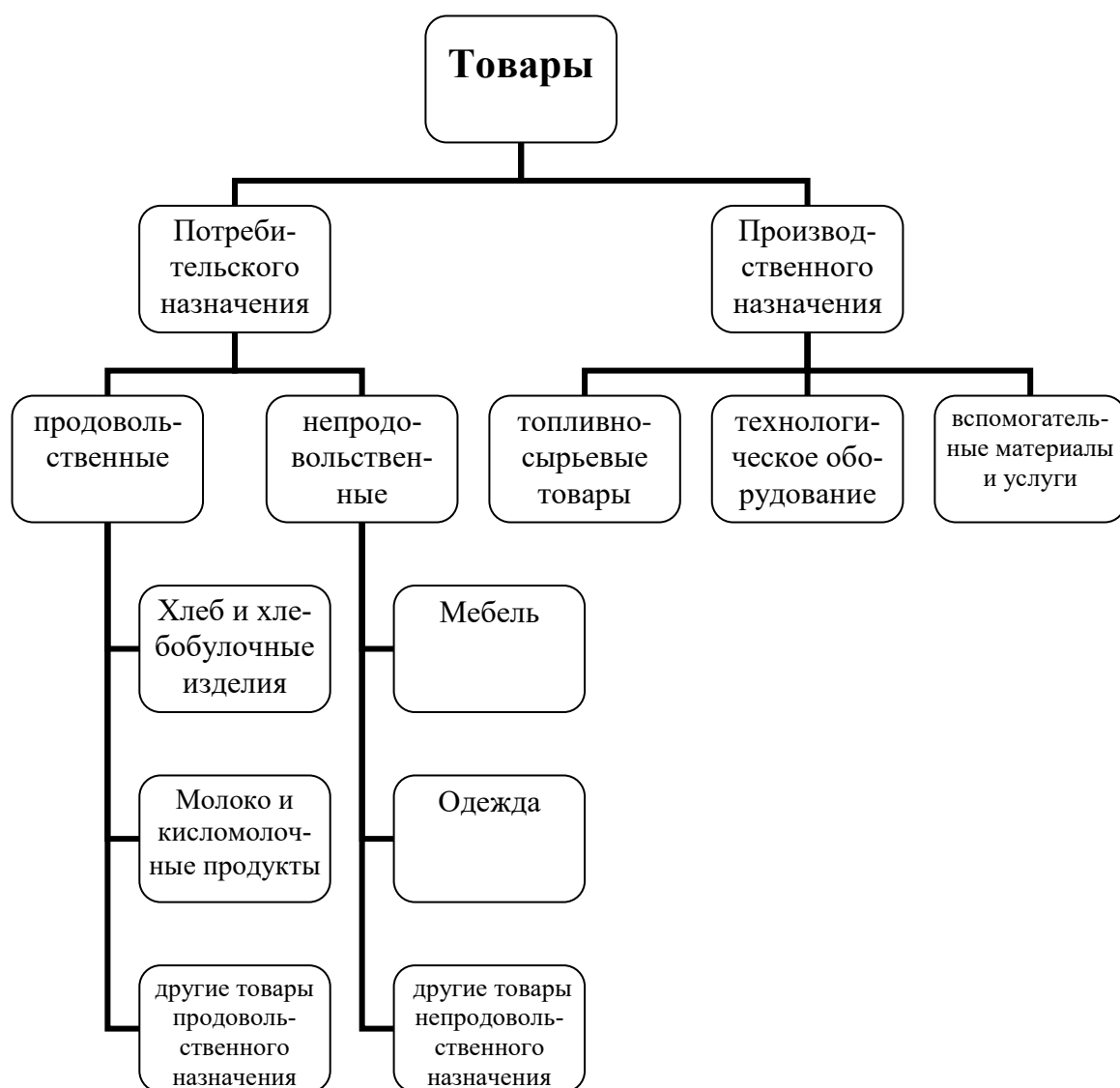


Рис. 2.3. Классификация товаров по цели применения товаров

Классификация товаров по цели применения представлена на конкретном практическом примере розничной организации «ИКС» (рис. 2.4).

Продовольственные товары, в соответствии со ст. 2 Федерального закона «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» – это «продукты в натуральном или переработанном виде, находящиеся в обороте и употребляемые человеком в пищу (в том числе продукты детского питания, продукты диетического питания), бутилированная питьевая вода, алкогольная продукция, пиво и напитки, изготавливаемые на его основе, безалкогольные напитки, жевательная резинка, пищевые добавки и биологически активные добавки».

Непродовольственные товары, в соответствии с п. 160 Национального стандарта РФ ГОСТ Р 51303-2013 «Торговля. Термины и определения» – это «продукты производственного процесса, предназначенные для продажи их населению, юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, но не с целью употребления в пищу человеком».



Рис. 2.4. Классификация товаров продовольственного и непродовольственного назначения на примере розничной организации «ИКС»

По признаку права собственности классификация товаров представлена на рис. 2.5.

Собственные товары – товары, право собственности на которые перешло к розничной организации. Для учета таких товаров предназначен один балансовый счет 41 «Товары».

Товары, принадлежащие другим собственникам – товары, на которые право собственности не переходит розничной организации. Для учета таких товаров предназначены два забалансовых счета: 002 «Товарно-материальные

ценности, принятые на ответственное хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию».

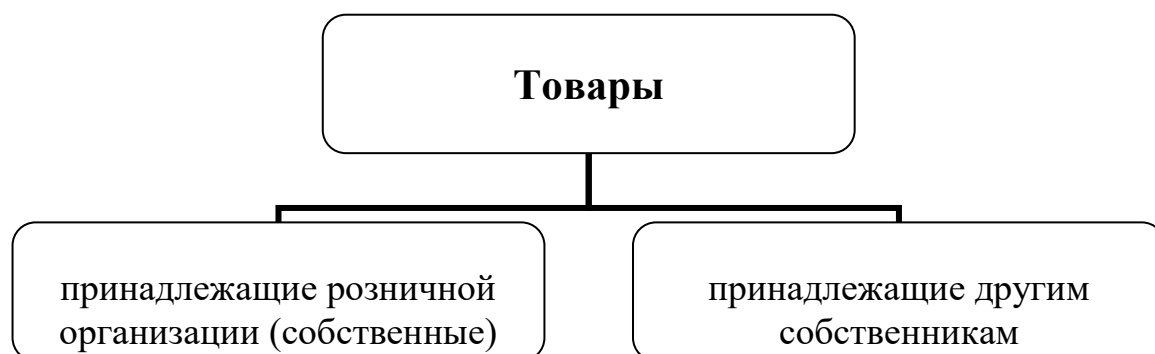


Рис. 2.5. Классификация товаров по праву собственности на товар

По источникам поступления классификация товаров представлена на рис. 2.6.

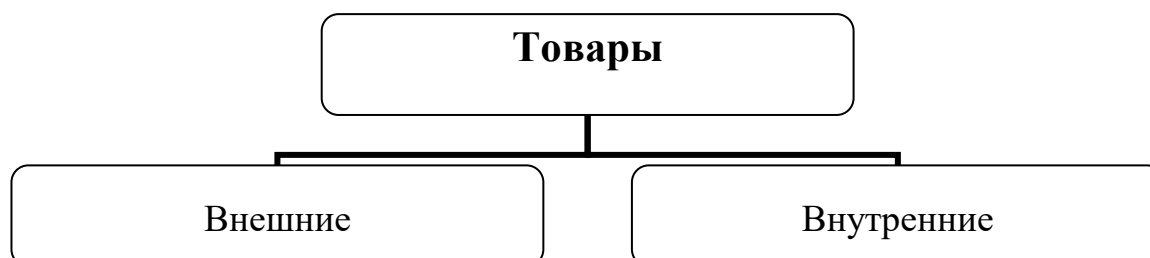


Рис. 2.6. Классификация товаров по источникам поступления

Внешние товары – это товары импортные, поступившие от иностранных поставщиков.

Внутренние товары – это товары отечественные, поступившие от поставщиков внутреннего рынка.

По характеру удовлетворения потребностей классификация товаров представлена на рис. 2.7.



Рис. 2.7. Классификация товаров по характеру удовлетворения потребностей

Взаимодополняемые товары – это товары, которые в совокупности удовлетворяют одну и ту же потребность. Взаимозаменяемые – это товары роста потребления, которых зависит друг от друга.

Снижение цен на один из пары взаимодополняемых товаров ведет к увеличению спроса на другой товар. Для взаимозаменяемых товаров ситуация об-

ратная: уменьшение цены на один вид товара из пары приводит к уменьшению спроса на другой товар.

По ставкам налога на добавленную стоимость (НДС) классификация представлена на рис. 2.8.



Рис. 2.8. Классификация товаров по ставкам НДС

Данный признак классификации товаров призван обеспечить правильное определение налоговой базы для исчисления НДС при применении общего режима налогообложения розничной организации:

- товары, облагаемые по ставке НДС 0 %;
- товары, облагаемые по ставке НДС 10 %;
- товары, облагаемые по ставке НДС 20 %.

Если нет такого деления, то товары облагаются по максимальной ставке.

Классификация товаров является важным фактором в организации учета движения товаров в розничной организации, поэтому для классификации товаров может применяться система штрихового кода. Штриховой код – это графическое изображение цифр в виде штрихов и пробелов, предназначенных для считывания автоматическими устройствами заложенной в них информации.

Существуют следующие способы кодирования информации:

- линейные;
- двухмерные;
- трехмерные в 3D формате.

Линейными (обычными) называются штриховые коды, читаемые в одном направлении (по горизонтали). Наиболее распространенные линейные символы: EAN (EAN-8 состоит из 8 цифр, EAN-13 состоит из 13 цифр), UPC (UPC-A, UPC-E), Code39, Code128 (UPC/ EAN-128) и др. Линейные символы позволяют кодировать небольшой объем информации (до 20–30 символов).

Двухмерные символы были разработаны для кодирования большого объема информации. Расшифровка такого кода производится в двух измерениях (по горизонтали и по вертикали). Двухмерные коды подразделяются на многоуровневые (stacked) и матричные (matrix). Многоуровневые штриховые коды появились исторически ранее и представляют собой поставленные друг на друга несколько обычных линейных кодов. Матричные же коды более плотно упаковывают информационные элементы по вертикали.

Трехмерный в 3D формате с системной топологической конфигурацией штриховой код, в основе которого использовано комбинационное размещение технических решений световодов U-образной или V-образной формы в зигзагообразной последовательности или в произвольной последовательности в мно-

гослойных ЖК-матрицах в микросхемном исполнении в виде логического бренда. Основные предназначения трехмерного световодного 3D штрихового кодирования – идентификация авторского штрихового кода, авторского бренда или бренда фирмы и т.д. Авторский штриховой код или авторский бренд наносится на обложки книг, оптические диски с авторскими произведениями и т.д. Световодные штриховые коды позволяют защитить авторский бренд и бренд фирмы с помощью процедуры защиты исключительных прав на топологию интегральных микросхем. Световодные штриховые коды существенным образом снижают возможность фальсификации товара, выполненного в виде авторских и фирменных произведений. Существует возможность комбинированного считывания цифровой, штриховой и оптической информации.

Исторически сложилось так, что в торговле наиболее часто используется код EAN/ UPC. Первоначально была разработана американская система UPC, содержащая в себе для кодировки товара 12 цифр, и она обрела такую популярность, что на нее обратили внимание Европейские страны. Однако, весь диапазон цифр был занят для кодирования товаров США и Канады, а товары монополюльно регистрировались в США. Перед разработчиками европейской кодировки EAN-13 встала серьезная задача – расширить диапазон кодов и сделать независимую от США систему регистрации, обеспечив максимальную совместимость с кодировкой UPC, в результате решения которой был найден способ кодирования 13-й цифры, первой по счету (она обычно указывается арабской цифрой слева от штрихового кода), поэтому наиболее распространенным способом кодирования сегодня считается Европейская система кодирования EAN (EAN-13, EAN-8).

Цифры, помещенные под графическим изображением штрихового кода EAN-13, условно можно разделить на пять групп, которые несут в себе следующую информацию:

- 1 – префикс национальной организации GSI (3 цифры);
- 2 – регистрационный номер производителя товара (4–6 цифр);
- 3 – код товара (3–5 цифр);
- 4 – контрольное число (1 цифра);
- 5 – дополнительная цифра.

В цифровом обозначении штрихового кода первые три цифры – префикс GSI означают код регионального представительства ассоциации GSI (регистратора), в которой зарегистрировался производитель продукции, и совсем не означает страну происхождения (изготовителя или продавца) продукта. Ассоциация не запрещает регистрацию предприятия у регистратора другой страны. Хотя большинство предприятий регистрируются в представительстве ассоциации своей страны (код России 460).

Вторая логическая группа цифр означает код предприятия изготовителя или продавца товара. Для каждого регионального префикса может быть зарегистрировано от десяти до миллиона предприятий. Длина этого поля зависит от политики регионального представительства. В ряде стран размер этого поля зависит от уровня оплаты членских взносов. Проблема связана с тем, что если длина этого поля больше, то можно зарегистрировать больше предприятий, но с

указанием меньшего количества товаров. Так, если код предприятия составляет 6 цифр, то каждому предприятию выделяется пространство для регистрации 1 000 единиц товара.

Третья логическая группа цифр означает код товара. Длина этого поля зависит от политики регистратора, т.е. в зависимости от того, какую длину кода предприятия выбрал регистратор в качестве базовой. Цифровой код товара никакой смысловой нагрузки не несет. Ассоциация рекомендует последовательное присвоение кодов по мере выпуска нового вида продукции без вложения в этот код какой-либо дополнительной смысловой нагрузки. То есть это ни вес, ни цвет, ни цена, ничего бы то ни было еще – это всего лишь порядковый номер товара, который компьютер терминала торговой организации берет из своей компьютерной базы, где хранится как наименование, так и цена товара.

Следующая группа – это контрольное число. Контрольная цифра, используется для проверки правильности считывания штрихов сканером.

Последняя пятая группа – это дополнительное поле (необязательное штриховое поле, «индикатор свободной зоны»). Иногда может указываться дополнительная цифра, означающая знак товара, изготовленного по лицензии.

Для кодирования товаров малой размерности применяется сокращенный код EAN-8, в этом коде отсутствует информация о производителе товара.

Штриховое кодирование позволяет через компьютерную сеть вести ежедневный учет остатков товаров, объемы ежедневной продажи в разрезе всех видов товаров, ускорить процессы обслуживания покупателей, проследить внутреннее перемещение товаров, значительно облегчить процессы бухгалтерского учета движения товаров и инвентаризации.

2.3. Документальное оформление операций по движению товаров

Порядок поступления товаров в розничную организацию регламентируется методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли.

Все операции по движению товаров подлежат оформлению первичными учетными документами. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Формы первичных учетных документов по учету поступления товаров утверждаются руководителем розничной организации по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных носителях информации и в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Количество и виды первичных документов определяются спецификой товаров и видом потребления. Документами, подтверждающими количественное поступление товаров, могут быть товарная накладная, упаковочный ярлык, спецификация, описи, накладные на перевозку грузов: товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная (сопровождение товара по железной

дороге, к ней могут прилагаться спецификация и упаковочные листы), авианакладная и др.

Документами, подтверждающими качество товаров, могут быть сертификаты, технические паспорта, справки ветеринарного врача, справки о результатах лабораторного исследования, гигиенические паспорта, качественные удостоверения и др.

Порядок документального оформления в значительной мере зависит от места приема товаров, способа доставки товаров, упакованные в опломбированные места (контейнеры, ящики, мешки и т.п.) или доставляются товары неопломбированными, или доставляются товары отдельными единицами.

В зависимости от упаковки существуют разные правила приема и документального оформления поступивших товаров.

В розничную организацию товары могут доставляться:

- железнодорожным транспортом;
- воздушным транспортом;
- водным транспортом;
- автомобильным транспортом поставщика;
- автомобильным транспортом сторонней организации;
- автомобильным транспортом розничной организации.

В связи с этим прием товаров может производиться:

- на складе поставщика, если товар доставляется транспортом получателя, т.е. розничной организацией или другой транспортной организации;
- на железнодорожной станции;
- в аэропорту или на пристани, куда доставляется товар;
- у получателя при централизованной доставке товара.

Для получения товаров со склада поставщика, от транспортных организаций или иной организации, на складе которой находится товар, уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение товаров.

Доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя, с приложением печати организации. Учет доверенностей как бланков строгой отчетности осуществляется бухгалтерией. Учет доверенностей ведется по усмотрению организации:

- по корешку доверенности, который хранится в бухгалтерии с пометкой о ее получении и использовании;
- или в книге выданных доверенностей;
- или в журнале регистрации выданных доверенностей.

В соответствии с законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ ст. 9 каждый первичный учетный документ должен содержать обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

- подписи указанных выше лиц, с указанием их фамилий и инициалов, либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В доверенности содержатся следующие реквизиты:

- наименование организации, выдавшей доверенность;
- номер доверенности, который проставляется согласно данным регистрации доверенности в книге или журнале регистрации;

- дата выдача доверенности; доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна;

- срок действия доверенности, т.е. это возможный срок получения и вывоза товара в организацию;

- наименование потребителя, т.е. получателя доверенности (поставщика) и его адрес;

- наименование плательщика и его адрес, а также банковские реквизиты;

- должность, фамилия, имя, отчество, паспортные данные материально-ответственного лица, на имя которого выдается доверенность;

- наименование поставщика;

- наименование, номер и дата документа, являющегося основанием для отпуска товаров;

- перечень товаров, подлежащих получению (номер по порядку, наименование товаров, единица измерения, количество прописью);

- подпись лица, получившего доверенность;

- подписи лиц руководителя розничной организации и главного бухгалтера, удостоверяющие подпись лица, получившего доверенность, а также заверяется круглой печатью розничной организации.

При получении товара на складе у поставщика представитель розничной организации проверяет товар, наличие полной документации к нему, комплектацию в соответствии с данными сопроводительных документов. Если товар находится в ненарушенной таре, то прием может проводиться по количеству мест, массе брутто или по количеству товарных единиц и маркировке на таре. Если не проводится проверка фактического наличия товара в таре, то необходимо сделать отметку об этом в сопроводительном документе: «Товар принят по количеству мест (или массе брутто) без фактической проверки». Представитель розничной организации расписывается в получении товаров и доставляет товар в организацию. Вместе с товаром представляется универсальный передаточный документ или накладная для принятия товара, например, товарная накладная и счет-фактура для отражения налога на добавленную стоимость по поступившим товарам и принятия к вычету из бюджета, если розничная организация применяет общий режим налогообложения. В товарной накладной указывается номер и дата составления; наименование поставщика и плательщика; наименование и краткое описание товара, его количество, цена, сумма товара, сумма налога на добавленную стоимость и общая сумма товаров

с учетом налога на добавленную стоимость. Товарная накладная подписывается лицом, разрешившим отпуск товаров, главным бухгалтером и материально ответственным лицом поставщика и лицом, принявшим товар, с указанием данных из доверенности, заверяется круглой печатью организации поставщика. При получении товаров по доверенности печать организации покупателя на товарной накладной не ставится, так как ею заверена доверенность.

Если товар доставляется автомобильным транспортом, то поставщиком кроме накладной на товар предоставляется товарно-транспортная накладная, которая является документом, подтверждающим факт доставки товаров, а также массу груза, класс груза, расстояние, тариф перевозки и другие данные, необходимые для учета работ, выполненных автотранспортом. Товарно-транспортная накладная состоит из двух разделов: товарного и транспортного. В зависимости от особенностей товаров к товарно-транспортной накладной могут прилагаться другие документы, следующие с товаром.

Прием товаров на станции железной дороги осуществляется представителем розничной организации по доверенности и на основании сопроводительного документа. В качестве сопроводительного документа при доставке товаров железнодорожным транспортом выступает железнодорожная накладная. В железнодорожной накладной указывается номер и дата оформления накладной; полное наименование, адрес, банковские реквизиты поставщика и плательщика; наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя; основание отпуска товара (номер, дата договора, заказа). К железнодорожной накладной могут прилагаться спецификации и упаковочные листы, о чем делается отметка в накладной.

Получив товар от транспортных организаций, представитель организации покупателя доставляет товар в розничную организацию. Доставка товара в основном производится на автомобильном транспорте.

Доставленный товар проверяет материально-ответственное лицо. Сопоставляет фактическое наличие количества мест, исправность тары, массу товара с данными накладной, т.е. осуществляет проверку по количеству мест и массе брутто.

Если количество и качество товара соответствует указанному в товаросопроводительных документах и в учетной политике розничной организации предусмотрен бездокументальный порядок оформления приема товаров, то на сопроводительных документах, удостоверяющих количество поступивших товаров накладывается штамп организации, что подтверждает соответствие принятых товаров данным, указанным в сопроводительных документах или материально-ответственное лицо, осуществляющее приемку товара, ставит свою подпись на товаросопроводительных документах и заверяет ее печатью розничной организации.

Если учетной политикой розничной организации предусмотрен документальный порядок оформления приема товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора или контракта, то составляется «Акт о приемке товаров». Акт составляется членами приемной комиссии, уполномоченными на это руководителем розничной организации.

Количество составляемых актов и комплектность документов обосновывается фактической ситуацией.

Прием товаров производится по фактическому наличию. При выявлении отклонений по количеству, качеству, массе приемная комиссия обязана приостановить приемку, обеспечить сохранность товара, принять меры к предотвращению его смешения с другим однородным товаром.

Если по каким-то уважительным причинам работа по приему товаров прерывалась, причины, условия хранения и перерывы фиксируются в акте о приемке товаров соответственно.

В акте о приемке товаров могут быть указаны следующие реквизиты:

- полное наименование организации, получающей товары, ее адрес, номер телефона, факса. Наименование организации указывается в соответствии с учредительными документами;

- код организации по ОКПО. Данный код присваивается организации отделом статистики сразу после регистрации учредительных документов;

- вид деятельности по ОКВЭД. Код вида деятельности проставляется в соответствии с общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОК 029-2014), утвержденным Приказом Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст;

- основание для составления акта. Наименование документа, на основании которого производится прием товаров, например, приказ или распоряжение, его номер, дата;

- номер акта о приемке товара (порядковый номер документа), дата составления акта, которая должна совпадать с датой приема товаров;

- место приема товара. Указывается адрес, где производилась приемка товаров;

- строка «Настоящий акт составлен комиссией, которая установила: « » _ указывается дата прибытия товара, «по сопроводительным документам» указывается наименование, номер и дата документа, сопровождающего товар;

- документ о вызове представителя. Вначале указывается, какой организации представитель был вызван – грузоотправителя, поставщика или производителя, в зависимости от того, кто осуществлял поставку товаров, затем указывается наименование документа, которым был вызван представитель, например, телеграмма, факс, телефонограмма, радиogramма и др., указывается номер и дата документа, которым был вызван представитель организации, поставившей товар;

- грузоотправитель. Полное или сокращенное наименования грузоотправителя, его адрес и номер телефона, факса. Указывают данный реквизит в том случае, если товар был доставлен с привлечением специализированной организации-перевозчика;

- производитель. Полное наименование организации, изготовившей поставляемые товары, ее адрес и номер телефона, факса;

- поставщик. Полное наименование организации – поставщика товаров, ее адрес и номер телефона, факса. Поставщиком является организация, с которой заключен договор на поставку товаров, например, договор купли-продажи;

- страховая компания. Если товары были застрахованы, то указывается наименование страховой компании, застраховавшей поступившие товары, номер телефона, факса;

- дата и номер договора на поставку товара, в соответствии с которым организация осуществляет прием товаров;

- номер и дата счета-фактуры на поставку товара;

- номер и дата коммерческого акта;

- номер и дата ветеринарного свидетельства;

- номер и дата железнодорожной накладной. При предъявлении груза для перевозки грузоотправитель должен представить перевозчику на каждую отправку груза, составленную в соответствии с правилами перевозок грузов железнодорожным транспортом железнодорожную накладную и другие предусмотренные соответствующими нормативными правовыми актами документы;

- способ доставки товаров. Указывается вид транспортного средства, доставившего товар (в вагоне, составе, автофургоне, рефрижераторе, на судне и т.д.);

- дата отправления товара со станции или пристани отправления, наименование станции или пристани, если товар доставляется железнодорожным или водным транспортом, или указывается наименование населенного пункта, где находится склад, откуда были отправлены товары получателю автомобильным транспортом;

- сведения о дате и времени прибытия товаров: название населенного пункта, где осуществляется прием товаров, время прибытия принимаемых товаров, дата и время в часах и минутах начало приема товаров, дата и время в часах и минутах приостановления приема товаров, дата и время в часах и минутах возобновления приема товаров, дата и время в часах и минутах окончания приема товаров;

- сведения о товаре. Указывается наименование товара, поступившего в организацию, код принимаемого товара согласно разработанной в организации системе кодирования, категория или сорт принимаемого товара, наименование единицы измерения и код единицы измерения (согласно общероссийскому классификатору единиц измерения или в соответствии с разработанной в организации системой кодирования), цена единицы принимаемого товара в рублях и копейках. Указываются сведения о поступивших товарах по сопроводительным документам поставщика: количество принимаемого товара в одном месте и количество тарных мест по документам поставщика, общая масса поступивших товаров по документам поставщика со всеми видами упаковочных и тарных материалов, обеспечивающих их сохранность в процессе хранения и транспортировки, масса нетто поступивших товаров, общая стоимость поступивших товаров по документам поставщика, которую можно определить как произведение цены на количество в одном месте и на количество мест, штук. Указываются сведения о фактически поступивших товарах по количеству (в одном месте и мест, штук), массе (брутто, нетто), общей стоимости. Указывается сумма в рублях и копейках фактически принятого товара с учетом налога на добавленную стоимость, ставка НДС по принимаемым товарам, сумма НДС по фактически принятому товару. Далее указываются отклонения между данными

документов поставщика и фактически принятым товарам по количеству, массе и стоимости. Если по товарам имеется сертификат – это документ, удостоверяющий качество товара в соответствии с принятыми стандартами, то обязательно указывается его номер, наименование органа регистрации, выдавшего этот документ и срок его действия; указывается тара, в которую упакован поступивший товар и тариф на перевозку товаров;

- состояние товара, тары и упаковки в момент осмотра товара, содержание наружной маркировки тары и другие данные, на основании которых можно сделать вывод о том, в чьей упаковке предъявлена продукция – изготовителя или отправителя, дата вскрытия тары и упаковки. Также указываются недостатки маркировки, тары и упаковки товара, к которому относится каждый из установленных недостатков. В случае, когда тара или упаковка не повреждены, об этом делается соответствующая запись в акте;

- способ определения недостающего товара: взвешиванием, счетом мест, обмером и т.п.; и приводится заключение комиссии о причинах и месте образования недостачи (излишков) товара. Если расхождений не выявлено, то и данная запись в акте не производится;

- подписи членов комиссии. Правильность количества и качества принятого товара подтверждается членами комиссии, в которую обязательно должны входить материально-ответственное лицо розничной организации и при необходимости представитель грузоотправителя (поставщика, производителя). Кроме подписей в акте должны быть указаны номера и даты выдачи документов о полномочиях каждого члена комиссии, а также наименование организации, выдавшей эти документы;

- решение руководителя. Руководитель или его заместитель записывает решение о возможности приема поступившего товара. Для утверждения на первой странице формы акта предусмотрен гриф утверждения, включающий наименование должности, подпись с расшифровкой утверждающего лица, а также дату утверждения.

На основании акта производятся записи о принятии товаров на склад и составляется отчет.

При установлении несоответствия поступивших товаров ассортименту, количеству и качеству, указанным в товаросопроводительных документах поставщика, а также в случаях, когда качество товаров не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, царапины, поломка, бой, течь жидких товаров и т.п.) приемку осуществляет комиссия, которая оформляет ее актом «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей». Данный акт является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику, отправителю.

Акт подписывают члены комиссии, принимавшие товары, главный бухгалтер, представитель поставщика (если он присутствовал при приемке товаров) и утверждает руководитель организации.

Акты составляются отдельно по каждому поставщику на каждую партию товара, поступившую по одному транспортному документу.

В акте указывается краткая характеристика товара – это основные сведения, характеризующие товар: артикул товара; сорт, категория; размер, рост; полнота, модель и т.п.

Товары, по которым не установлены расхождения по количеству и по качеству, в акте не перечисляются, о чем делается отметка в конце акта следующего содержания: «По остальным товарно-материальным ценностям, перечисленным в сопроводительных документах поставщика, расхождений в количестве и качестве нет».

Акты с приложением документов (счета-фактуры, накладные и т.д.) передаются в бухгалтерию для направления претензионного письма поставщику или транспортной организации, доставившей товары.

При нарушении правил приема товаров и сроков розничные организации лишаются возможности предъявления претензий поставщикам или транспортным организациям при недостатке или снижении качества товаров.

Условия приема импортных товаров по количеству и качеству устанавливаются в договорах с иностранными поставщиками. Прием товаров, поступивших в ненарушенной таре от иностранного поставщика, осуществляется в обычном порядке, как и прием товаров от отечественного поставщика. Если установлено несоответствие количества, качества товара договору, составляется акт по форме «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров». Акт должен составляться в присутствии материально-ответственного лица, покупателя, представителя иностранного поставщика (при согласии поставщика возможно составление акта при его отсутствии) и экспертов торгово-промышленной палаты. Если невозможно присутствие представителей торгово-промышленной палаты, то товар принимается с участием представителей других незаинтересованных организаций. «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров» составляется отдельно по каждому иностранному поставщику на каждую партию товара, поступившую по одному транспортному документу.

Поступающие товары приходятся в день окончания их приема по фактическому количеству и сумме и в соответствующих единицах измерения: весовых, объемных, линейных, в штуках.

Движение товара, тары внутри розничной организации, между структурными подразделениями оформляется накладной на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары.

Составляется накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары в двух экземплярах материально-ответственным лицом структурного подразделения, сдающего товары и тару. Первый экземпляр служит сдающему подразделению основанием для списания товаров и тары, а второй экземпляр – принимающему подразделению для принятия товаров.

Все первичные документы по движению товаров и тары являются основанием для составления отчетности материально-ответственным лицом. Материально-ответственное лицо должно составлять отчетность о наличии и движении товаров в сроки, установленные руководителем и главным бухгалтером розничной организации в зависимости от условий работы.

Материально-ответственное лицо может отчитываться перед бухгалтерией по товарным отчетам. Нумерация товарных отчетов должна быть последовательной, с начала и до конца года и с первого номера. Если товарный отчет составляется материально-ответственным лицом, работающим не сначала года, то нумерация товарных отчетов производится с момента начала работы ответственного лица. В адресной части товарного отчета указывается наименование организации, структурного подразделения, фамилия и инициалы материально-ответственного лица, лимит остатка товаров, номер отчета, период, за который составляется товарный отчет.

В приходной части товарного отчета отражается в стоимостном выражении остаток товаров на дату составления предыдущего товарного отчета и поступление товаров и тары по сопроводительным документам.

Каждый приходный документ (источник поступления товаров, номер и дата документа, сумма поступивших товаров) записываются отдельно, рассчитывается общая сумма поступивших товаров и тары за отчетный период и итог прихода с остатком на начало периода. В товарном отчете делается отметка бухгалтерии: проставляется корреспонденция счетов по поступившим и принятым к учету товарам и таре. Также может рассчитываться торговая наценка по поступившему товару.

В расходной части товарного отчета отражается общая сумма проданных товаров и тары за отчетный период.

Основой товарного отчета является подтверждение товарного остатка.

Товарные отчеты в розничных организациях могут содержать сведения об остатках, приходе и расходе товаров не только в стоимостном, но и количественном выражении, а также остатки, приход и расход могут указываться не только в целом, но и по каждому наименованию товаров.

Товарные отчеты с приложенными к ним документами должны быть подобраны и переплетены по их порядковым номерам. Хранение товарных отчетов и приложенных к ним первичных документов организуются руководителем экономического субъекта.

В соответствии с законодательством Российской Федерации первичные учетные документы и регистры, в том числе в виде электронного документа, подлежат изъятию. Изъятие товарных отчетов и приложенных к ним документов по требованию судебно-следственных и других органов, имеющих такое право, производится на основании письменного запроса и с разрешения руководителя организации. Эти документы передаются по акту изъятия с точным перечислением основных реквизитов (наименование, дата, номер документа, сумма, указанная в документе и т.д.). С этих документов могут быть сняты копии. Копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в документы бухгалтерского учета.

Таким образом, товарные отчеты с приложенными к ним документами служат основанием для отражения в бухгалтерском учете операций по движению товаров в розничной торговле.

2.4. Бухгалтерский учет операций по поступлению товаров

Формируя учетную политику, розничная организация в рабочем плане счетов предусматривает определенные счета для бухгалтерского учета товаров.

Для учета товаров предназначен балансовый счет – это 41 «Товары» и забалансовые счета – это 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию». Такое деление счетов обусловлено правом собственности на товар. На балансовом счете 41 «Товары» учитываются товары, право собственности на которые перешло к организации. Счет этот предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи. Этот счет используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность, а также организациями, оказывающими услуги общественного питания. На счете 41 «Товары» учитывается также покупная тарра и тара собственного производства (кроме инвентарной, служащей для производственных или хозяйственных нужд и учитываемой на счете 01 «Основные средства» или 10 «Материалы»).

На забалансовых счетах учитываются товары на ответственном хранении и принятые на комиссию.

Таким образом, в бухгалтерском учете товар подразделяется на товар, принадлежащий самой розничной организации, и товар, принадлежащий другим собственникам.

Для учета товаров, принадлежащих организации на праве собственности, в типовом плане счетов предусмотрены следующие субсчета:

- 41-1 – «Товары на складах»;
- 41-2 – «Товары в розничной торговле»;
- 41-3 – «Тара под товаром и порожня»;
- 41-4 – «Покупные изделия».

На субсчете 41-1 «Товары на складах» учитывается наличие и движение товарных запасов, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций, оказывающих услуги общественного питания, овощехранилищах, холодильниках и т.п.

На субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле» учитывается наличие и движение товаров, находящихся в организациях, занятых розничной торговлей (в магазинах, палатках, ларьках, киосках и т.п.) и в буфетах организаций, занятых общественным питанием. На этом же субсчете учитывается наличие и движение стеклянной посуды (бутылок, банок и др.) в организациях, занятых розничной торговлей, и в буфетах организаций, оказывающих услуги общественного питания.

На субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожня» учитываются наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях, занятых розничной торговлей, и в буфетах организаций, оказывающих услуги общественного питания).

На субсчете 41-4 «Покупные изделия» организации, осуществляющие промышленную и иную производственную деятельность, пользующиеся счетом

41 «Товары», учитывают наличие и движение товаров (применительно к порядку, предусмотренному для учета производственных запасов).

Исходя из рекомендаций Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, в розничной организации при формировании рабочего плана счетов могут к балансовому счету 41 «Товары» использоваться следующие субсчета:

- 41-2 – «Товары в розничной торговле»;
- 41-3 – «Тара под товаром и порожняк».

Однако может применяться и счет 41-1 – «Товары на складах», но лишь в том случае, когда розничная организация имеет складские помещения для хранения товаров, т.е. специально оборудованные и предназначенные для приема товаров, их хранения и подготовки товаров к продаже.

Формируя учетную политику, розничная организация выбирает один из вариантов отражения в учете затрат, связанных с приобретением товаров. В действующей практике учет затрат по приобретению товаров на праве собственности в розничной торговле может быть организовано двумя вариантами:

- первый вариант – с отражением стоимости товаров и всех расходов по приобретению товаров на счете 41 «Товары»;
- второй вариант – с отражением стоимости товаров на счете 41 «Товары», а расходов, связанных с приобретением товаров, – на счете 44 «Расходы на продажу».

Применение первого варианта вытекает из порядка формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов. При этом варианте на счете 41 «Товары» отражаются все фактические затраты на приобретение товаров: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику за поставленные товары и все расходы по доставке товаров, подработке, сортировке, фасовке, возмещаемый НДС и иные затраты по приобретению и доведению товаров до состояния, в котором они пригодны для продажи (подробный перечень затрат представлен выше в вопросе «Товар в розничной торговле, его оценка»).

Фактически поступившие и принятые товары отражаются записью по дебету счета 41 «Товары» и кредиту различных счетов в зависимости от способа поступления: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. счета по учетным ценам, принятым в розничной организации.

С приобретением товаров возникают определенные затраты на приобретение, которые формируют фактическую себестоимость товаров. Данные затраты учитываются аналогично учету поступления товаров по дебету счета 41 «Товары» и кредиту различных счетов в зависимости от характера оказываемых услуг.

Отражение стоимости товаров и всех расходов по их приобретению в стоимости товаров представим на условном примере 2.1.

Пример 2.1. Розничная организация ООО «ИКС» с торговой площадью 200 м² применяет общий режим налогообложения. По договору купли-продажи у поставщика приобрела наборы мебели для кухни 10 штук на сумму 480 000 р.,

в том числе НДС по максимальной ставке. Транспортные расходы по доставке товаров несет поставщик и предъявляет покупателю в сумме 60 000 р., в том числе НДС. Оплата поставщику производится в рублях путем предварительной оплаты в размере 50 % суммы сделки, включая транспортные расходы. Для поиска поставщика воспользовались информационно-консультационными услугами фирмы «Информатор», которые составили 10 000 р.

Для заключения договора с поставщиком направлен в командировку директор Соколов А.А., которому выдан аванс на командировочные расходы в сумме 20 000 р. По возвращении из командировки Соколов А.А., представил авансовый отчет о командировочных расходах, которые составили 17 000 р. Формирование стоимости товаров и всех расходов по их приобретению на счете 41 «Товары» представлены в табл. 2.1.

Таблица 2.1

**Бухгалтерские записи по отражению затрат,
включаемых в стоимость приобретенных товаров**

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Акт выполненных работ. Приняты к учету информационно-консультационные услуги фирмы «Информатор» по поиску поставщика товаров	10 000	41-2	76
2.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислены денежные средства фирме «Информатор» за информационно-консультационные услуги	10 000	76	51
3.	Расходный кассовый ордер. Выданы денежные средства подотчетному лицу Соколову А.А. на командировочные расходы	20 000	71	50
4.	Авансовый отчет. Приняты к учету командировочные расходы от подотчетного лица Соколова А.А.	17 000	41-2	71
5.	Приходный кассовый ордер. Неиспользованные подотчетные суммы сданы в кассу Соколовым А.А.	3 000	50	71
6.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислен аванс в размере 50 % поставщику в счет предстоящей поставки товаров	270 000	60-2	51
7.	Товарно-транспортная накладная, Акт выполненных работ. Приняты к учету транспортные расходы по доставке товара поставщиком	50 000	41-2	60-1
8.	Счет-фактура. Принят НДС к учету по транспортным расходам	10 000	19	60-1
9.	Счет-фактура. Списывается НДС по транспортным расходам в уменьшение задолженности бюджету	10 000	68	19

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
10.	Акт о приемке товара. Товарная накладная. Приняты товары на основании товаросопроводительных документов к учету: наборы мебели для кухни 10 штук по цене 40 000 р.	400 000	41-2	60-1
11.	Счет-фактура. Принят НДС по поступившим товарам к учету	80 000	19	60-1
12.	Счет-фактура. Списывается НДС по поступившим товарам в уменьшение задолженности бюджету	80 000	68	19
13.	Расчет бухгалтерии. Произведен зачет ранее выданного аванса поставщику товаров	270 000	60-1	60-2
14.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислены денежные средства поставщику в окончательный расчет	270 000	60-1	51
Итого		1 500 000		

Исходя из представленного примера, стоимость товаров с учетом всех расходов по их приобретению на счете 41 «Товары» составляет 477 000 р.

Учет товаров на счете 41 «Товары» технически проще, но экономически менее эффективен, так как на счете 41 «Товары» можно отразить расходы, связанные с приобретением товаров и формирующие их фактическую себестоимость либо до момента принятия товаров к учету или в момент поступления товаров, но не после принятия товара к учету. В этом заключается особенность применения первого варианта отражения поступления товаров. То есть к моменту принятия товаров к учету все расходы должны быть подтверждены документально, так как стоимость товаров, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, но не всегда к моменту поступления товаров известны все составляющие фактической стоимости поступивших товаров. Это ограничение приводит к использованию в действующей практике второго варианта формирования стоимости поступивших товаров. Поскольку пункт 13 ПБУ 5/01 указывает на то, что организации торговли могут затраты по заготовке и доставке товаров, производимые до момента передачи товаров в продажу, включать в состав расходов на продажу. Следовательно, стоимость товаров может отражаться на счете 41 «Товары», а расходы, связанные с приобретением этого товара на счете 44 «Расходы на продажу».

Пример 2.2. За основу возьмем данные примера 2.1, но представим формирование стоимости товаров на счете 41 «Товары», а расходов, связанных с приобретением товаров на счете 44 «Расходы на продажу» (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Бухгалтерские записи по учету поступления товаров и затрат по их приобретению, включаемых в состав расходов на продажу

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Акт выполненных работ. Приняты к учету информационно-консультационные услуги фирмы «Информатор» по поиску поставщика товаров	10 000	44	76
2.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислены денежные средства фирме «Информатор» за информационно-консультационные услуги	10 000	76	51
3.	Расходный кассовый ордер. Выданы денежные средства подотчетному лицу Соколову А.А. на командировочные расходы	20 000	71	50
4.	Авансовый отчет. Приняты к учету командировочные расходы от подотчетного лица Соколова А.А.	17 000	44	71
5.	Приходный кассовый ордер. Неиспользованные подотчетные суммы сданы в кассу Соколовым А.А.	3 000	50	71
6.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислен аванс в размере 50 % поставщику в счет предстоящей поставки товаров	270 000	60-2	51
7.	Акт о приемке товара. Товарная накладная. Приняты товары на основании товаросопроводительных документов к учету: наборы мебели для кухни 10 штук по цене 40 000 р.	400 000	41-2	60-1
8.	Счет-фактура. Принят НДС по поступившим товарам к учету	80 000	19	60-1
9.	Счет-фактура. Списывается НДС по поступившим товарам в уменьшение задолженности бюджету	80 000	68	19
10.	Товарно-транспортная накладная, Акт выполненных работ. Приняты к учету транспортные расходы по доставке товара поставщиком	50 000	44	60-1
11.	Счет-фактура. Принят НДС к учету по транспортным расходам	10 000	19	60-1
12.	Счет-фактура. Списывается НДС по транспортным расходам в уменьшение задолженности бюджету	10 000	68	19
13.	Расчет бухгалтерии. Произведен зачет ранее выданного аванса поставщику товаров	270 000	60-1	60-2
14.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислены денежные средства поставщику в окончательный расчет	270 000	60-1	51

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
Итого		1 500 000		

Исходя из представленного примера в табл. 2.2, стоимость поступивших товаров на счете 41 «Товары» составляет 400 000 р., а сумма всех расходов по приобретению товаров, отраженных на счете 44 «Расходы на продажу», составляет 77 000 р. В отличие от предыдущего варианта формирования стоимости товаров, в данном варианте расходы, связанные с приобретением товаров, отражаются независимо от момента поступления и принятия товаров к учету.

Формируя учетную политику, розничная организация выбирает один из способов оценки товаров, влияющий на методику отражения товарных операций:

- по стоимости приобретения;
- по продажной стоимости.

Если оцениваются товары по стоимости их приобретения, то торговая наценка начисляется по поступившим товарам, лишь в аналитическом учете. Если оцениваются товары по продажной стоимости, то торговая наценка начисляется по поступившим товарам и в аналитическом, и в синтетическом учете. Для отражения в синтетическом учете торговой наценки в рабочем плане счетов предусматривается счет 42 «Торговая наценка». Этот счет предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в организациях, осуществляющих розничную торговлю, если их учет ведется по продажным ценам. На счете 42 «Торговая наценка» учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям, осуществляющим розничную торговлю, на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов. Если розничной организацией применяется общая система налогообложения и оцениваются товары по продажным ценам, то на счете 42 «Торговая наценка» учитывается условно-начисленный налог на добавленную стоимость по поступившим товарам. Исходя из этого, в розничной организации при формировании рабочего плана счетов к балансовому счету 42 «Торговая наценка» могут быть открыты следующие субсчета:

- 42-1 – «Торговая наценка» или «Торговая наценка»;
- 42-2 – «Условно-начисленный НДС по минимальной ставке»;
- 42-3 – «Условно-начисленный НДС по максимальной ставке»;
- 42-4 – «Торговая скидка».

В розничной торговле операции по поступлению товаров отражаются в бухгалтерском учете в зависимости от выбранного режима налогообложения, от оценки товаров в текущем учете, от способа (источника) поступления товаров. Розничные организации могут использовать общую систему налогообложения или специальные режимы, это влияет на отражение НДС по товарам. Если используется общая система налогообложения, то НДС по приобретенным товарам отражается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» и возмещается из бюджета.

При оценке товаров в текущем учете по продажной цене налог на добавленную стоимость условно начисляется по поступившим товарам для формирования продажной цены и отражается на специальном счете 42 «Торговая наценка», субсчет 2 «Условно-начисленный НДС по минимальной ставке» и субсчет 3 «Условно-начисленный НДС по максимальной ставке». При оценке товаров в текущем учете по цене приобретения налог на добавленную стоимость условно начисляется по поступившим товарам для формирования продажной цены, но отражается лишь в аналитическом учете.

В розничную организацию товары могут поступать из различных источников. Основными источниками поступления товаров могут быть поставщики, подотчетные лица, индивидуальные предприниматели, физические лица и др.

Таким образом, бухгалтерский учет операций по поступлению товаров в розничной торговле можно представить в зависимости от выше представленных условий следующими вариантами:

1 вариант – розничная организация применяет общую систему налогообложения, оценивает товары в текущем учете по цене приобретения;

2 вариант – розничная организация применяет общую систему налогообложения, оценивает товары в текущем учете по продажной цене;

3 вариант – розничная организация применяет специальный режим налогообложения, оценивает товары в текущем учете по цене приобретения;

4 вариант – розничная организация применяет специальный режим налогообложения, оценивает товары в текущем учете по продажной цене.

Рассмотрим каждый вариант отражения операций по поступлению товаров в бухгалтерском учете.

Первый и второй варианты учета поступления товаров характерны для розничных организаций, применяющих общую систему налогообложения. Но отличает первый вариант от второго оценка товара в текущем учете.

В первом варианте розничная организация применяет общую систему налогообложения и оценивает товары в текущем учете по цене приобретения. На счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» найдет отражение поступление товаров по учетной цене – цене приобретения товара. В соответствии с выбранным вариантом формирования стоимости поступивших товаров, согласно учетной политике, в цену приобретения товаров могут включаться расходы на приобретение, а могут не включаться, а отражаться на отдельном счете (пример по формированию стоимости представлен в табл. 2.1 и 2.2). Налог на добавленную стоимость по поступившим товарам при общей системе налогообложения отражается отдельно от стоимости товаров. При этом варианте счет 42 «Торговая наценка» не применяется, расчет продажной цены осуществляется в аналитическом учете, а на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» будет отражаться стоимость товаров по цене его приобретения.

Пример 2.3. Воспользуемся примером 2.2. Для упрощения расчетов опустим все расходы, связанные с приобретением товаров. Для расчетов с поставщиком товаров применяется последующая оплата в размере 100 % за постав-

ленные товары. В учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по цене приобретения.

Представим корреспонденцию счетов по поступлению товаров, оцениваемых в текущем учете по стоимости приобретения, используя исходные данные табл. 2.2. Для расчета продажной цены в аналитическом учете начисляется торговая наценка в размере 35 % и рассчитывается налог на добавленную стоимость по максимальной ставке.

Первый вариант отражения поступления товаров по цене приобретения при общей системе налогообложения в бухгалтерском учете представлен в табл. 2.3.

Таблица 2.3

**Бухгалтерский учет поступления товаров по цене приобретения
при общей системе налогообложения**

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Акт о приемке товара. Товарная накладная. Приняты товары на основании товаросопроводительных документов к учету: наборы мебели для кухни 10 штук по цене 40 000 р.	400 000	41-2	60-1
2.	Счет-фактура. Принят НДС по поступившим товарам к учету	80 000	19	60-1
3.	Счет-фактура. Списывается НДС по поступившим товарам в уменьшение задолженности бюджету	80 000	68	19
4.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислены денежные средства поставщику за поставленные товары	480 000	60-1	51

По данным табл. 2.3 видно, что цена приобретения одного набора мебели для кухни составляет 40 000 р. и отражается на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле», а в целом общая стоимость поступивших товаров по цене приобретения составляет 400 000 р.

В синтетическом учете при этом варианте не отражается продажная цена товара, поэтому в аналитическом учете производится расчет продажной цены одного набора мебели и общей продажной стоимости товаров, поступивших в организацию:

- начисляется торговая наценка: $40000 \times 35\% / 100 = 14000$ р.;
- цена приобретения и торговая наценка составили: $40000 + 14000 = 54000$ р.;
- условно начисляется НДС: $54000 \times 20\% / 100 = 10800$ р.;
- цена продажи одного набора мебели для кухни: $54000 + 10800 = 64800$ р.;
- продажная стоимость всех поступивших товаров: $64800 \times 10 = 648000$ р.

Таким образом, на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» отражается стоимость товаров по цене его приобретения, а в аналитическом учете отражается продажная цена, цена по которой розничная органи-

зация продает товары покупателям. По данным приведенного примера 2.3 цена приобретения одного набора мебели для кухни составляет 40 000 р., а цена продажи одного набора мебели для кухни составляет 64 800 р.

Рассмотрим второй вариант. При втором варианте розничная организация применяет общую систему налогообложения и оценивает товары в текущем учете по цене продажи. На счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» найдет отражение поступление товаров, начисление торговой наценки и условно-начисленный налог на добавленную стоимость (НДС).

При этом варианте применяется счет 42 «Торговая наценка» с открытием субсчетов для начисления наценки на поступивший товар:

– субсчет 42-1 – «Торговая наценка»;

и с открытием субсчетов для начисления условного налога на добавленную стоимость на поступивший товар в зависимости от ставки НДС:

– субсчет 42-2 – «Условно-начисленный НДС по минимальной ставке»

или

– субсчет 42-3 – «Условно-начисленный НДС по максимальной ставке».

Таким образом, при втором варианте на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» формируется продажная стоимость товаров из всех составляющих ее.

Пример 2.4. Воспользуемся примером 2.3, но дополнительно отметим, что в учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по продажным ценам. Для расчета продажной цены начисляется торговая наценка в размере 35 % и рассчитывается налог на добавленную стоимость по максимальной ставке.

Отражение поступления товаров по продажной цене в розничной организации, применяющей общую систему налогообложения, в бухгалтерском учете при втором варианте представлено в табл. 2.4.

Таблица 2.4

**Бухгалтерский учет поступления товаров по продажной цене
при общей системе налогообложения**

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Акт о приемке товара. Товарная накладная. Приняты товары на основании товаросопроводительных документов к учету: наборы мебели для кухни 10 штук по цене 40 000 р.	400 000	41-2	60-1
2.	Счет-фактура. Принят НДС по поступившим товарам к учету	80 000	19	60-1
3.	Расчет бухгалтерии. Начислена торговая наценка по поступившим товарам в размере 35 %	140 000	41-2	42-1
4.	Расчет бухгалтерии. Условно начислен налог на добавленную стоимость по поступившим товарам по максимальной ставке НДС в размере 20 %	108 000	41-2	42-3

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5.	Счет-фактура. Списывается НДС по поступившим товарам в уменьшение задолженности бюджету	80 000	68	19
6.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислены денежные средства поставщику за поставленные товары	480 000	60-1	51

По данным табл. 2.4 на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» прослеживается формирование продажной стоимости поступивших товаров по сумме операций 1, 3 и 4, которая составляет $648000\text{ р.} = 400000 + 140000 + 108000$.

Цена продажи одного набора мебели для кухни рассчитывается делением общей продажной стоимости товаров на количество поступивших товаров и составляет $64800\text{ р.} = 648000/10$.

Таким образом, при втором варианте в синтетическом учете наглядно отражаются все составляющие продажной цены при общей системе налогообложения розничной организации.

Третий и четвертый варианты учета поступления товаров характерны для розничных организаций, применяющих специальный режим налогообложения. Но отличает третий вариант от четвертого оценка товара в текущем учете.

Третий вариант – розничная организация применяет специальный режим налогообложения, оценивает товары в текущем учете по цене приобретения.

При этом варианте розничная организация на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» отражает поступление товаров по учетной цене – цене приобретения товара с включением в стоимость приобретения налога на добавленную стоимость, предъявленного поставщиком. Так как розничная организация при этом варианте применяет специальный режим налогообложения и освобождается от уплаты НДС, то входящий НДС является невозмещаемым налогом и включается в стоимость приобретенного товара.

В соответствии с выбранным вариантом формирования стоимости поступивших товаров, согласно учетной политике, в цену приобретения товаров также могут включаться расходы на приобретение, а могут не включаться, а отражаться на отдельном счете. При этом варианте счет 42 «Торговая наценка» не применяется, расчет продажной цены осуществляется в аналитическом учете, а на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» будет отражаться стоимость товаров по цене его приобретения с учетом НДС.

Отражение стоимости товаров и всех расходов по их приобретению представим на условном примере. За основу возьмем данные примера 2.1, но представим формирование стоимости товаров на счете 41 «Товары», а расходов, связанных с приобретением товаров, на счете 44 «Расходы на продажу».

Пример 2.5. Розничная организация ООО «ИКС» с торговой площадью 100 м² применяет специальный режим налогообложения. В учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по

цене приобретения. Для расчета продажной цены в аналитическом учете начисляется торговая наценка в размере 35 %.

Розничная организация ООО «ИКС» по договору купли-продажи у поставщика приобрела наборы мебели для кухни 10 штук на сумму 480 000 р., в том числе НДС по максимальной ставке. Транспортные расходы по доставке товаров несет поставщик и предъявляет покупателю в сумме 60 000 р., в том числе НДС. Оплата поставщику производится в рублях путем предварительной оплаты в размере 50 % суммы сделки, включая транспортные расходы. Для поиска поставщика воспользовались информационно-консультационными услугами фирмы «Информатор», которые составили 10 000 р. Для заключения договора с поставщиком направлен в командировку директор Соколов А.А., которому выдан аванс на командировочные расходы в сумме 20 000 р. По возвращении из командировки Соколов А.А., представил авансовый отчет о командировочных расходах, которые составили 17 000 р.

Представим корреспонденцию счетов по поступлению товаров, оцениваемых в текущем учете по стоимости приобретения на счете 41 «Товары», а расходов, связанных с приобретением товаров на счете 44 «Расходы на продажу» при специальном режиме налогообложения в табл. 2.5.

Таблица 2.5

**Бухгалтерский учет поступления товаров по цене приобретения
при специальном режиме налогообложения**

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Акт выполненных работ. Приняты к учету информационно-консультационные услуги фирмы «Информатор» по поиску поставщика товаров	10 000	44	76
2.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислены денежные средства фирме «Информатор» за информационно-консультационные услуги	10 000	76	51
3.	Расходный кассовый ордер. Выданы денежные средства подотчетному лицу Соколову А.А. на командировочные расходы	20 000	71	50
4.	Авансовый отчет. Приняты к учету командировочные расходы от подотчетного лица Соколова А.А.	17 000	44	71
5.	Приходный кассовый ордер. Неиспользованные подотчетные суммы сданы в кассу Соколовым А.А.	3 000	50	71
6.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислен аванс в размере 50 % поставщику в счет предстоящей поставки товаров	270 000	60-2	51
7.	Акт о приемке товара. Товарная накладная. Приняты на основании товаросопроводительных документов к учету:			

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
	а) товары: наборы мебели для кухни 10 штук по цене 40 000 р. б) НДС по поступившим товарам Итого	400 000 80 000 480 000	41-2	60-1
8.	Товарно-транспортная накладная, Акт вы- полненных работ. Приняты к учету: а) транспортные расходы по доставке товара поставщиком б) НДС по транспортным расходам Итого	50 000 10 000 60 000	44	60-1
9.	Расчет бухгалтерии. Произведен зачет ранее выданного аванса по- ставщику товаров	270 000	60-1	60-2
10.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислены денежные средства поставщику в окончательный расчет	270 000	60-1	51
Итого		1 410 000		

Из табл. 2.5. видно, что в стоимость поступивших товаров включается НДС, как невозмещаемый налог. Стоимость поступивших товаров по цене приобретения составляет 480 000 р., т.е., с учетом НДС и отражается на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле». Цена приобретения одного набора мебели для кухни составляет 48 000 р. Аналогично и в стоимость всех расходов, связанных с приобретением товаров включается НДС, как невозмещаемый налог – это отличает данный вариант от общей системы налогообложения.

Продажная цена товара в синтетическом учете при этом варианте не отражается, поэтому в аналитическом учете производится расчет продажной цены одного набора мебели и общей продажной стоимости товаров, предназначенных для продажи по этой цене:

- начисляется торговая наценка: $48000 \times 35\% / 100\% = 16800 \text{ р.}$;
- цена приобретения и торговая наценка составили: $48000 + 16800 = 64800$;
- продажная стоимость всех поступивших товаров: $64800 \times 10 = 648000 \text{ р.}$

Таким образом, при специальном режиме налогообложения на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» отражается стоимость товаров по цене его приобретения с учетом НДС, а в аналитическом учете отражается продажная цена. В данном варианте в отличие от общей системы налогообложения, составляющими продажной цены товара являются цена приобретения с учетом НДС и торговая наценка. Торговая наценка начисляется в аналитическом учете от цены приобретения с учетом НДС.

Четвертый вариант – розничная организация применяет специальный режим налогообложения, оценивает товары в текущем учете по продажной цене.

При этом варианте применяется счет 42 «Торговая наценка» для начисления наценки на поступивший товар, так как при специальном режиме налогообложения розничная организация освобождена от уплаты НДС, то на счете 42 «Торговая наценка» не предусматриваются субсчета для НДС. Если розничной организации предоставляются скидки поставщиками, то открываются субсчета для учета торговой наценки – это 42-1 – «Торговая наценка» или «Торговая наценка» и торговой скидки – это 42-2 – «Торговая скидка».

Пример 2.6. Воспользуемся примером 2.5, но дополнительно отметим, что в учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по продажным ценам. Для расчета продажной цены начисляется торговая наценка в размере 35 %.

Отражение поступления товаров по продажной цене в розничной организации, применяющей специальный режим налогообложения, в бухгалтерском учете при четвертом варианте представлено в табл. 2.6.

Таблица 2.6

**Бухгалтерский учет поступления товаров по продажной цене
при специальном режиме налогообложения**

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Акт выполненных работ. Приняты к учету информационно-консультационные услуги фирмы «Информатор» по поиску поставщика товаров	10 000	44	76
2.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислены денежные средства фирме «Информатор» за информационно-консультационные услуги	10 000	76	51
3.	Расходный кассовый ордер. Выданы денежные средства подотчетному лицу Соколову А.А. на командировочные расходы	20 000	71	50
4.	Авансовый отчет. Приняты к учету командировочные расходы от подотчетного лица Соколова А.А.	17 000	44	71
5.	Приходный кассовый ордер. Неиспользованные подотчетные суммы сданы в кассу Соколовым А.А.	3 000	50	71
6.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислен аванс в размере 50 % поставщику в счет предстоящей поставки товаров	270 000	60-2	51
7.	Акт о приемке товара. Товарная накладная. Приняты на основании товаросопроводительных документов к учету: а) товары: наборы мебели для кухни 10 штук по цене 40 000 р. б) НДС по поступившим товарам Итого	400 000 80 000 480 000	41-2	60-1

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
8.	Расчет бухгалтерии. Начислена торговая наценка по поступившим товарам в размере 35 %	168 000	41-2	42-1
9.	Товарно-транспортная накладная, Акт вы- полненных работ. Приняты к учету: а) транспортные расходы по доставке товара поставщиком б) НДС по транспортным расходам Итого	50 000 10 000 60 000	44	60-1
10.	Расчет бухгалтерии. Произведен зачет ранее выданного аванса по- ставщику товаров	270 000	60-1	60-2
11.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислены денежные средства поставщику в окончательный расчет	270 000	60-1	51
Итого		1 410 000		

Аналогично предыдущему варианту при данном варианте в стоимость товаров и в стоимость всех расходов, связанных с приобретением товаров включается НДС, как невозмещаемый налог – это отличает данный вариант от общей системы налогообложения.

Транспортные и другие расходы по заготовке и доставке товаров относятся с кредита различных счетов в дебет счета 44 «Расходы на продажу».

При учете организацией, занятой розничной торговлей, товаров по продажным ценам одновременно с записью по поступлению товаров делается запись по дебету счета 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» и кредиту счета 42 «Торговая наценка» на разницу между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (скидки, накладки).

По данным табл. 2.6, на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» прослеживается формирование продажной стоимости поступивших товаров по сумме операций 7 и 8, которая составляет $480000 + 168000 = 648000$ р.

Цена продажи одного набора мебели для кухни рассчитывается делением общей продажной стоимости товаров на количество поступивших товаров и составляет $64800 \text{ р.} = 648000 / 10$.

Таким образом, при этом варианте в синтетическом учете на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» наглядно отражаются все составляющие продажной цены в отличие от предыдущего варианта.

Розничной организации поставщики могут предоставлять на товары скидки на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов. В случае предоставления поставщиком розничной организации скидки на товары, сумма скидки отражается на счете 42 «Торговая наценка» и к счету 42 «Торговая наценка» в зависимости от режима налогооб-

ложения предусматриваются дополнительные субсчета. Рассмотрим на условном примере отражения скидки на товары в розничной организации, применяющей общий режим налогообложения.

Пример 2.7. Розничная организация ООО «ИКС» с торговой площадью 250 м² применяет общий режим налогообложения. В учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по продажным ценам. По договору купли-продажи у поставщика приобретены товары на сумму 600 000 р., в том числе скидка на товары в сумме 100 000 р. (25 %) и НДС по максимальной ставке (20 %). Оплата поставщику производится в рублях путем предварительной оплаты в размере 100 %. Розничная организация ООО «ИКС» начисляет торговую наценку в размере 10 %. Для формирования продажной цены предусмотрены в рабочем плане счетов субсчета к счету 42 «Торговая наценка»:

- 42-1 – «Торговая наценка» или «Торговая наценка»;
- 42-3 – «Условно-начисленный НДС по максимальной ставке»;
- 42-4 – «Торговая скидка».

Отражение поступления товаров по продажной цене с учетом скидки на товары в розничной организации, применяющей общий режим налогообложения, представлено в табл. 2.7.

Таблица 2.7

Бухгалтерский учет поступления товаров по продажной цене
с учетом предоставленной поставщиком скидки
при общей системе налогообложения

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислены денежные средства поставщику в счет предстоящей поставки товаров	600 000	60-2	51
2.	Акт о приемке товара. Товарная накладная. Приняты товары на основании товаросопроводительных документов к учету (600 000 – (600 000 * 20 / 120) – 100 000) = 400 000	400 000	41-2	60-1
3.	Счет-фактура. Принят НДС по поступившим товарам к учету	100 000	19	60-1
4.	Расчет бухгалтерии. Начислена торговая скидка по поступившим товарам в размере 25 %	100 000	41-2	42-4
5.	Расчет бухгалтерии. Начислена торговая наценка (наценка) по поступившим товарам в размере 10 %	40 000	41-2	42-1
6.	Расчет бухгалтерии. Условно начислен налог на добавленную стоимость по поступившим товарам по максимальной ставке НДС в размере 20 %	108 000	41-2	42-3
7.	Счет-фактура. Списывается НДС по поступившим товарам в уменьшение задолженности бюджету	80 000	68	19

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
8.	Расчет бухгалтерии. Произведен зачет задолженности поставщикам за счет ранее произведенной предоплаты за товары	600 000	60-1	60-2

По данным табл. 2.7 на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» прослеживается формирование продажной стоимости поступивших товаров по сумме операций 1, 3, 4 и 5, которая составляет $400000 + 100000 + 40000 + 108000 = 648000 \text{ р.}$

Цена продажи единицы товара рассчитывается делением общей продажной стоимости товаров на количество поступивших товаров.

В случае предоставления поставщиком скидки на товары для розничной организации, применяющей специальный режим налогообложения, порядок отражения поступления товаров с учетом скидки рассмотрим на условном примере.

Пример 2.8. Розничная организация ООО «ИКС» с торговой площадью 100 м² применяет специальный режим налогообложения. В учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по продажным ценам. По договору купли-продажи у поставщика приобретены товары на сумму 528 000 р., в том числе скидка на товары в сумме 40 000 р. (10 %) и НДС в сумме 88 000 р. по максимальной ставке (20 %). Оплата поставщику производится в рублях после поступления товаров. Розничная организация ООО «ИКС» начисляет торговую наценку в размере 25 %. Для формирования продажной цены предусмотрены в рабочем плане счетов субсчета к счету 42 «Торговая наценка»:

- 42-1 – «Торговая наценка» или «Торговая наценка»;
- 42-4 – «Торговая скидка».

Отражение поступления товаров по продажной цене с учетом скидки на товары в розничной организации, применяющей специальный режим налогообложения, представлено в табл. 2.8.

Таблица 2.8

Бухгалтерский учет поступления товаров по продажной цене
с учетом предоставленной поставщиком скидки
при специальном режиме налогообложения

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Акт о приемке товара. Товарная накладная. Приняты товары на основании товаросопроводительных документов к учету (528 000 – 40 000) = 4 880 000	488 000	41-2	60-1
2.	Расчет бухгалтерии. Начислена торговая скидка, предоставленная поставщиком по поступившим товарам, в размере 10 %	40 000	41-2	42-4

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
3.	Расчет бухгалтерии. Начислена торговая наценка (накидка) по поступившим товарам в размере 25 %	122 000	41-2	42-1
4.	Выписка банка. Платежное поручение. Перечислены денежные средства поставщику за поставленные товары	528 000	60-1	51

По данным табл. 2.8 на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» прослеживается формирование продажной стоимости поступивших товаров по сумме операций 1, 2 и 3, которая составляет $488000 + 40000 + 122000 = 650000$ р..

В розничную организацию могут поступать товары от физических лиц. Порядок отражения в учете приобретения товаров у физических лиц зависит от режима налогообложения розничных организаций и оценки товаров в текущем учете. Исходя из этого, поступление в учете товаров от физических лиц может отражаться аналогичными вариантами, как от поставщиков – юридических лиц, но в отличие от юридических лиц физические лица не являются плательщиками налога на добавленную стоимость, поэтому при поступлении товаров нет входящего НДС. Однако розничные организации, применяющие общую систему налогообложения, являются плательщиками НДС, поэтому он является составляющей продажной цены.

На условном примере рассмотрим следующие варианты поступления товаров от физических лиц:

1 вариант – розничная организация применяет общую систему налогообложения, оценивает товары в текущем учете по цене приобретения;

2 вариант – розничная организация применяет общую систему налогообложения, оценивает товары в текущем учете по продажной цене;

3 вариант – розничная организация применяет специальный режим налогообложения, оценивает товары в текущем учете по цене приобретения;

4 вариант – розничная организация применяет специальный режим налогообложения, оценивает товары в текущем учете по продажной цене.

Рассмотрим на условном примере первый вариант приобретения товаров у физических лиц, когда розничная организация применяет общую систему налогообложения, оценивает товары в текущем учете по цене приобретения.

Пример 2.9. В учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по цене приобретения. Организация применяет общий режим налогообложения. В отчетном периоде на основании закупочного акта у физического лица приобретены розничной организацией «ИКС» товары на сумму 10 000 р. Оплата физическому лицу произведена наличными. По поступившему товару организация начисляет торговую наценку в размере 15 %.

Представим корреспонденцию счетов по поступлению от физических лиц товаров, оцениваемых в текущем учете по стоимости приобретения в табл. 2.9.

Таблица 2.9

**Бухгалтерский учет поступления от физических лиц товаров
по цене приобретения при общей системе налогообложения**

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Закупочный акт. Приняты к учету товары от физического лица	10 000	41-2	76
2.	Расходный кассовый ордер Выданы денежные средства физическому лицу за поставленные товары	10 000	76	50

В синтетическом учете при этом варианте не отражается продажная цена товара, поэтому в аналитическом учете производится расчет продажной цены товаров, поступивших от физического лица в организацию:

- начисляется торговая наценка: $10000 \times 15\% / 100\% = 1500 \text{ р.}$;
- цена приобретения и торговая наценка составили: $10000 + 1500 = 11500 \text{ р.}$;
- условно начисляется НДС: $11500 \times 20\% / 100\% = 2300 \text{ р.}$;
- продажная стоимость всех поступивших товаров: $11500 + 2300 = 13800 \text{ р.}$

Таким образом, при поступлении товаров НДС по ним не отражается и, соответственно, не списывается в зачет бюджету. Однако в аналитическом учете рассчитывается продажная цена с учетом всех составляющих, в том числе и налога на добавленную стоимость, так как организация на общей системе налогообложения.

Рассмотрим на условном примере второй вариант приобретения товаров у физических лиц, когда розничная организация применяет общую систему налогообложения, оценивает товары в текущем учете по цене продажи. На счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» найдет отражение поступление товаров, начисление торговой наценки и условно-начисленный налог на добавленную стоимость (НДС), т.е. формируется продажная стоимость товаров из всех составляющих.

При этом варианте применяется счет 42 «Торговая наценка» с открытием субсчетов для начисления наценки на поступивший товар и условного НДС.

Пример 2.10. Воспользуемся примером 2.9, но дополнительно отметим, что в учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по продажным ценам. Для расчета продажной цены начисляется торговая наценка в размере 15 % и рассчитывается налог на добавленную стоимость по максимальной ставке.

Представим корреспонденцию счетов по поступлению от физических лиц товаров, оцениваемых в текущем учете по продажной цене в табл. 2.10.

Таблица 2.10

**Бухгалтерский учет поступления от физических лиц товаров
по продажной цене при общей системе налогообложения**

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Закупочный акт. Приняты к учету товары от физического лица	10 000	41-2	76
2.	Расходный кассовый ордер Выданы денежные средства физическому лицу за поставленные товары	10 000	76	50
3.	Расчет бухгалтерии. Начислена торговая наценка по поступившим товарам в размере 35 %	1 500	41-2	42-1
4.	Расчет бухгалтерии. Условно начислен налог на добавленную стоимость по поступившим товарам по максимальной ставке НДС в размере 20 %	2 300	41-2	42-3

По данным табл. 2.10 на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» наглядно прослеживается формирование продажной стоимости поступивших товаров. Эта сумма складывается из сумм по операциям 1, 3 и 4, которая составляет $10000 + 1500 + 2300 = 13800$ р.. Следует отметить, что как и в предыдущем варианте, не отражается НДС по поступившим товарам, но условно начисляется для продажной цены.

Рассмотрим на условном примере третий вариант приобретения товаров у физических лиц, когда розничная организация применяет специальный режим налогообложения, оценивает товары в текущем учете по цене приобретения.

Пример 2.11. В учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по цене приобретения. Организация применяет специальный режим налогообложения. В отчетном периоде на основании закупочного акта у физического лица приобретены розничной организацией «ИКС» товары на сумму 10 000 р. Оплата физическому лицу произведена наличными. По поступившему товару организация начисляет торговую наценку в размере 15 %. Представим корреспонденцию счетов по поступлению от физических лиц товаров, оцениваемых в текущем учете по цене приобретения и специальном режиме налогообложения розничной организации в табл. 2.11.

Таблица 2.11

**Бухгалтерский учет поступления от физических лиц товаров
по цене приобретения при специальном режиме налогообложения**

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Закупочный акт. Приняты к учету товары от физического лица	10 000	41-2	76
2.	Расходный кассовый ордер Выданы денежные средства физическому лицу за поставленные товары	10 000	76	50

Синтетический учет поступления товаров, оцениваемых по цене приобретения при специальном режиме налогообложения, не отличается от первого варианта приобретения товаров, оцениваемых по цене приобретения при общей системе налогообложения. Однако отличия наблюдаются при расчете продажной цены в аналитическом учете. При этом варианте розничная организация освобождена от уплаты налога на добавленную стоимость, поэтому расчет продажной цены товаров, поступивших от физического лица, производится без НДС:

- начисляется торговая наценка: $10000 \times 15\% / 100\% = 1500 \text{ р.}$;
- продажная стоимость всех поступивших товаров: $10000 + 1500 = 11500 \text{ р.}$

При специальном режиме налогообложения продажная цена по товарам, поступившим от физических лиц, составила 11 500 р., в то время, как при общем режиме – 13 800 р.

Рассмотрим на условном примере четвертый вариант приобретения товаров у физических лиц, когда розничная организация применяет специальный режим налогообложения, оценивает товары в текущем учете по продажной цене.

Пример 2.12. Воспользуемся примером 2.11, но дополнительно отметим, что в учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по продажным ценам. Представим корреспонденцию счетов по поступлению от физических лиц товаров, оцениваемых в текущем учете по продажной цене в табл. 2.12.

Таблица 2.12

**Бухгалтерский учет поступления от физических лиц товаров
по продажной цене при специальном режиме налогообложения**

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Закупочный акт. Приняты к учету товары от физического лица	10 000	41-2	76
2.	Расходный кассовый ордер Выданы денежные средства физическому лицу за поставленные товары	10 000	76	50
3.	Расчет бухгалтерии. Начислена торговая наценка по поступившим товарам в размере 35 %	1 500	41-2	42-1

По данным табл. 2.12 на счете 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» наглядно прослеживается формирование продажной стоимости поступивших товаров. Эта сумма складывается из сумм по операциям 1 и 3, которая составляет $10000 + 1500 = 11500 \text{ р.}$

Таким образом, при специальном режиме налогообложения продажная цена по товарам, поступившим от физических лиц, ниже цены аналогичных товаров при общей системе налогообложения на сумму условно-начисленного НДС.

2.5. Бухгалтерский учет продажи товаров в розничной торговле

Приобретение товаров – это основа деятельности розничной организации, а процесс продажи – это финансово-экономический смысл существования любой торговой организации.

В процессе продажи товаров розничная организация выступает продавцом и предлагает товары возможным покупателям.

Бухгалтерский учет продажи товаров осуществляется на счете 90 «Продажи». Счет этот предназначен для обобщения информации о доходах и расходах розничной организации, связанных с продажей товаров, а также для определения финансового результата по ним.

Доходом розничной организации является объем продаж или товарооборот. Объем продаж товаров определяется размером выручки за проданный товар. Расходами розничной организации являются себестоимость проданных товаров и расходы, связанные с продажей товаров. Финансовый результат от продажи товаров определяется сопоставлением доходов с расходами и зависит от оценки товаров в текущем учете и режима налогообложения розничной организации.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю, к счету 90 «Продажи» открываются следующие субсчета:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-6 «Расходы на продажу»;
- 90-9 «Прибыль или убыток от продаж».

На субсчете 90-1 «Выручка» отражается поступление выручки за проданный товар по продажной стоимости.

На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» отражается себестоимость проданных товаров, по которым признана выручка.

На субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» отражается сумма налога на добавленную стоимость по товарам, проданным покупателям.

На субсчете 90-6 «Расходы на продажу» отражается величина расходов, связанных с продажей товаров и содержанием розничной организации.

На субсчете 90-9 «Прибыль или убыток от продаж» выявляется финансовый результат от продажи товаров в розничной торговле.

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-6 «Расходы на продажу» производятся методом накопления в течение отчетного года. При общей системе налогообложения розничной организации финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи товаров ежемесячно выявляется сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-6 «Расходы на продажу» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка». При специальном режиме налогообложения при расчете не используется счет 90-3 «Налог на добавленную стоимость». Следует отметить, что в розничных организациях, осуществляющих оценку товаров в

текущем учете по продажным ценам, существуют особенности выявления финансового результата от продажи товаров: сторнирование валового дохода и условно-начисленного НДС по проданным товарам.

Выявленный финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль или убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль или убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль или убыток от продаж» и сальдо на конец декабря и на начало января не имеют.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю, методика отражения продажи товаров определяется элементами учетной политики:

- оценкой товаров в текущем учете (по стоимости приобретения или по продажной стоимости);
- системой налогообложения.

Также следует учитывать особенности оплаты за проданные товары: наличными в кассу или банковской картой.

Если оцениваются товары по стоимости их приобретения, то торговая наценка при продаже товаров в синтетическом учете не отражается.

Если оцениваются товары по продажной стоимости, то торговая наценка по проданным товарам отражается на счете 42 «Торговая наценка» и списывается методом «красное сторно».

При использовании специального режима налогообложения по проданным товарам не начисляется налог на добавленную стоимость. При применении общей системы налогообложения следует учитывать способ оценки товаров в текущем учете. При оценке товаров в текущем учете по цене приобретения налог на добавленную стоимость по проданным товарам начисляется по общим правилам по минимальной или максимальной ставке в зависимости от вида облагаемого налогом проданного товара.

При оценке товаров в текущем учете по продажной цене налог на добавленную стоимость условно-начисленный при приобретении товаров списывается сторнировочной записью на специальном счете 42 «Торговая наценка», субсчет 2 «Условно-начисленный НДС по минимальной ставке» и субсчет 3 «Условно-начисленный НДС по максимальной ставке», а затем производится начисление налога на добавленную стоимость по проданным товарам по общим правилам.

Таким образом, методику продажи товаров в бухгалтерском учете розничной организации можно представить в зависимости от выше представленных условий следующими вариантами:

1 вариант – розничная организация применяет общую систему налогообложения, оценивает товары в текущем учете по цене приобретения;

2 вариант – розничная организация применяет общую систему налогообложения, оценивает товары в текущем учете по продажной цене;

3 вариант – розничная организация применяет специальный режим налогообложения, оценивает товары в текущем учете по цене приобретения;

4 вариант – розничная организация применяет специальный режим налогообложения, оценивает товары в текущем учете по продажной цене.

Рассмотрим каждый вариант отражения продажи товаров в бухгалтерском учете.

Первый и второй варианты учета продажи товаров характерны для розничных организаций, применяющих общую систему налогообложения. Но отличает первый вариант от второго оценка товара в текущем учете.

В первом варианте розничная организация применяет общую систему налогообложения и оценивает товары в текущем учете по цене приобретения. Рассмотрим этот вариант на условном примере.

Пример 2.13. Розничная организация ООО «ИКС» с торговой площадью 200 м² применяет общую систему налогообложения. В учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по цене приобретения. В текущем месяце розничная организация располагает товаром: наборами мебели для кухни 10 штук. Цена приобретения одного набора мебели для кухни составляет 40 000 р., а цена продажи за единицу составляет 64 800 р. (торговая наценка 35 % и налог на добавленную стоимость по максимальной ставке 20 %). В текущем месяце проданы все наборы мебели для кухни. Расходы на продажу составили 135 000 р. Оплата за товар производится наличными.

Первый вариант отражения продажи товаров по цене приобретения при общем режиме налогообложения в бухгалтерском учете представлен в табл. 2.13.

Таблица 2.13

Бухгалтерский учет продажи товаров при общей системе налогообложения

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Приходный кассовый ордер, отчет кассира-операциониста. Поступили денежные средства за проданный товар или отражена выручка за проданный товар	648 000	50	90-1
2.	Товарный отчет. Списаны с материально-ответственного лица проданные товары по цене приобретения	400 000	90-2	41-2
3.	Счет-фактура. Начислен НДС по проданным товарам	108 000	90-3	68-1
4.	Расчет бухгалтерии. Списаны расходы на продажу	135 000	90-6	44
5.	Расчет бухгалтерии. Выявлен финансовый результат от продажи товаров	5 000	90-9	99

По данным табл. 2.13 выручка отражается по данным отчета кассира-операциониста (Z-отчета). Выручка за весь проданный товар рассчитывается

как произведение продажной цены за единицу на общее количество проданного товара: $64800 \times 10 \text{шт.} = 648000 \text{р.}$

На основании товарного отчета производится списание проданного товара при этом варианте по цене приобретения. Общая стоимость товаров по цене приобретения рассчитывается как произведение цены приобретения за единицу на общее количество проданного товара: $40000 \times 10 \text{шт.} = 400000 \text{р.}$

При общем режиме налогообложения с суммы выручки за проданный товар производится начисление налога на добавленную стоимость по максимальной ставке 20 %: $648000 \times 20\% / 120\% = 108000 \text{р.}$

При общей системе налогообложения и оценке товаров по цене приобретения финансовый результат определяется как разность между выручкой, отраженной по кредиту субсчета 90-1 «Выручка» и себестоимостью товаров по дебету субсчета 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-6 «Расходы на продажу».

Финансовый результат от продажи товаров по данным примера 2.13 составил: $5000 \text{р.} = 648000 - 400000 - 108000 - 135000$

При втором варианте розничная организация применяет общую систему налогообложения и оценивает товары в текущем учете по продажной цене. Рассмотрим этот вариант на условном примере.

Пример 2.14. Воспользуемся примером 2.13, но дополнительно отметим, что в учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по продажным ценам.

Аналогично первому варианту в текущем месяце проданы все наборы мебели для кухни, т.е. 10 единиц товара.

Второй вариант отражения в бухгалтерском учете продажи товаров при общей системе налогообложения и продажной оценке товаров в текущем учете представлен в табл. 2.14.

Таблица 2.14

Бухгалтерский учет продажи товаров при общей системе налогообложения и продажной оценке товаров в текущем учете

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Приходный кассовый ордер, отчет кассира-операциониста. Поступили денежные средства за проданный товар или отражена выручка за проданный товар	648 000	50	90-1
2.	Товарный отчет. Списаны с материально-ответственного лица проданные товары по цене приобретения	648 000	90-2	41-2
3.	Расчет бухгалтерии. Списывается условно-начисленный налог на добавленную стоимость по проданным товарам методом «красное сторно»	108 000	90-2	42-3
4.	Счет-фактура. Начислен НДС по проданным товарам	108 000	90-3	68-1

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5.	Расчет бухгалтерии. Списывается торговая наценка по проданным товарам методом «красное сторно»	140 000	90-2	42-1
6.	Расчет бухгалтерии. Списаны расходы на продажу	135 000	90-6	44
7.	Расчет бухгалтерии. Выявлен финансовый результат от продажи товаров	5 000	90-9	99

По данным табл. 2.14, выручка отражается аналогично предыдущему варианту. При этом варианте на основании товарного отчета производится списание проданного товара с материально-ответственного лица по продажной цене, т.е. по цене, по которой отражена выручка.

При общей системе налогообложения при формировании продажной цены условно начисляется налог на добавленную стоимость, а при списании товаров в результате их продажи он включается в стоимость товаров, списанных с материально-ответственного лица. Так как при общей системе налогообложения необходимо начислять налог на добавленную стоимость по проданным товарам, то это приведет к двойному отражению суммы налога по дебету счета 90 «Продажи», поэтому ранее условно-начисленный налог на добавленную стоимость списывается сторнировочной записью, и тем самым, уменьшая себестоимость товаров на сумму: $648000 \times 20\% / 120\% = 108000$ р.

Действие по списанию условно-начисленного налога на добавленную стоимость сторнировочной записью позволяет произвести начисление налога на добавленную стоимость по проданным товарам по максимальной ставке 20 %: $648000 \times 20\% / 120\% = 108000$ р.

Финансовый результат от продажи товаров при этом варианте определяется как разность между валовым доходом и расходами на продажу, относящимися к проданным товарам.

Для выявления финансового результата от продажи товаров при этом варианте учета следует произвести расчет торговой наценки на проданные товары.

Расчет торговой наценки на проданные товары розничная организация осуществляет в соответствии с Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли одним из способов:

- по общему товарообороту;
- по ассортименту товарооборота;
- по среднему проценту;
- по ассортименту остатка товаров.

При способе расчета по общему товарообороту торговая наценка (валовой доход) на проданные товары рассчитывается по формуле 2.5.

$$ВД = T \times PH / 100, \quad (2.5)$$

где T – общий товарооборот, PH – расчетная торговая надбавка.

В свою очередь, расчетная торговая надбавка рассчитывается по формуле 2.6.

$$PH = \frac{TH}{100 + TH}, \quad (2.6)$$

где TH – торговая наценка, %.

Данный способ расчета используется в том случае, когда на товары применяется одинаковый процент торговой наценки. Розничные организации в большинстве случаев продают товары различного ассортимента, приобретают у разных источников поступлений и применяют разный процент торговой наценки. Если ее размер в течение отчетного периода изменялся, следует определить объем товарооборота отдельно по периодам применения разных размеров торговой надбавки.

Способ расчета торговой наценки на проданные товары по ассортименту товарооборота определяется по формуле 2.7.

$$ВД = \frac{T_1 * PH_1 + T_2 * PH_2 + \dots + T_n * PH_n}{100}, \quad (2.7)$$

где T – товарооборот по группам товаров, PH – расчетная торговая наценка по группам товаров.

Данный способ расчета используется в том случае, когда на разные группы товаров применяются разные размеры торговой наценки. Этот способ предполагает обязательный учет товарооборота по группам товаров, каждая из которых включает товары с одинаковой торговой наценкой.

Способ расчета торговой наценки на проданные товары по среднему проценту определяется по формуле 2.8.

$$ВД = \frac{T * П}{100}, \quad (2.8)$$

где $П$ – средний процент торговой наценки.

В свою очередь, средний процент торговой наценки рассчитывается по формуле 2.9.

$$П = \frac{TH_n + TH_n - TH_{\epsilon} * 100}{T + ОК}, \quad (2.9)$$

где TH_n – торговая наценка на остаток товаров на начало отчетного периода; TH_n – торговая наценка на товары, поступившие за отчетный период; TH_{ϵ} – торговая наценка на выбывшие товары, под выбытием товаров в данном случае понимается так называемый документальный расход (возврат товаров поставщикам, списание товаров и т.п.); $ОК$ – остаток товара на конец отчетного периода.

Данный способ расчета используется в том случае, когда розничная организация применяет разные проценты торговой наценки. Этот способ является простым и может применяться любой розничной организацией, оценивающей товары в текущем учете по продажным ценам.

Так как способ среднего процента прост, но не всегда точен, поэтому по окончании отчетного периода данный способ уточняется способом по ассортименту остатка товаров по формуле 2.10.

$$ВД = (TH_n + TH_n - TH_{\epsilon}) - TH_{\kappa}, \quad (2.10)$$

где TH_{κ} – торговая наценка на остаток товаров на конец отчетного периода.

Способ расчета торговой наценки на проданные товары по ассортименту остатка товаров может применяться не только как уточняющий способ среднего процента, но и как самостоятельный способ. Данный способ могут применять розничные организации, у которых незначительные остатки товаров на конец отчетного периода.

Способ расчета торговой наценки на проданные товары розничная организация должна утвердить в учетной политике.

По данным табл. 2.14, торговая наценка по проданным товарам рассчитывается первым способом – это по общему товарообороту:

– определяется расчетная торговая надбавка по формуле 2.6:
 $РН = 35 / 135 \times 100 = 25,925925925\%$;

– рассчитывается торговая наценка на проданные товары по формуле 2.5:
 $648000 - 108000 = 540000 \text{ р.}$
 $540000 \times 25,925925925\% / 100\% = 140000 \text{ р.}$

На сумму 140 000 р. составляется сторнировочная запись по операции 5 табл. 2.14.

Финансовый результат при этом варианте определяется как разность между торговой наценкой и расходами на продажу, относящимися к проданным товарам и составляет по операции 7 табл. 2.14 $5000 \text{ р.} = 140000 - 135000$.

Рассмотрим следующие варианты отражения продажи товаров в бухгалтерском учете.

Третий и четвертый варианты учета продажи товаров характерны для розничных организаций, применяющих специальный режим налогообложения. Но отличает третий вариант от четвертого оценка товара в текущем учете.

Третий вариант продажи товаров использует розничная организация, применяющая специальный режим налогообложения, оценивающая товары в текущем учете по цене приобретения. Рассмотрим этот вариант на условном примере.

Пример 2.15. Розничная организация ООО «ИКС» с торговой площадью 100 м² применяет специальный режим налогообложения. В учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по цене приобретения. В текущем месяце розничная организация располагает следующими товарами – это наборами мебели для кухни 10 штук. Цена приобретения одного набора мебели для кухни составляет 48 000 р., а цена продажи за единицу составляет 64 800 р. (торговая наценка 35 %). В текущем месяце проданы все наборы мебели для кухни. Расходы на продажу составили 135 000 р. Оплата за товар производится наличными.

Третий вариант отражения продажи товаров по цене приобретения при специальном режиме налогообложения в бухгалтерском учете представлен в табл. 2.15.

Таблица 2.15

**Бухгалтерский учет продажи товаров при специальном режиме
налогообложения (оценка товаров по цене приобретения)**

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Приходный кассовый ордер, отчет кассира-операциониста. Поступили денежные средства за проданный товар или отражена выручка за проданный товар	648 000	50	90-1
2.	Товарный отчет. Списаны с материально-ответственного лица проданные товары по цене приобретения	480 000	90-2	41-2
3.	Расчет бухгалтерии. Списаны расходы на продажу	135 000	90-6	44
4.	Расчет бухгалтерии. Выявлен финансовый результат от продажи товаров	33 000	90-9	99

По данным табл. 2.15, выручка отражается аналогично предыдущим двум вариантам продажи товаров по данным отчета кассира-операциониста (Z-отчета). На основании товарного отчета производится списание проданного товара при этом варианте по цене приобретения. Общая стоимость товаров по цене приобретения рассчитывается как произведение цены приобретения за единицу на общее количество проданного товара: $48000 \times 10 \text{шт.} = 480000 \text{р.}$

При специальном режиме налогообложения и оценке товаров по цене приобретения финансовый результат определяется как разность между выручкой, отраженной по кредиту субсчета 90-1 «Выручка» и себестоимостью товаров по дебету субсчета 90-2 «Себестоимость продаж», 90-6 «Расходы на продажу».

Финансовый результат от продажи товаров по данным примера 2.15 составил: $33000 \text{р.} = 648000 - 480000 - 135000$.

В отличие от общей системы налогообложения при одинаковых исходных данных финансовый результат при специальном режиме налогообложения выше на 28 000 р., так как розничная организация не является плательщиком налога на добавленную стоимость. При расчете продажной цены торговая наценка исчисляется от цены приобретения с учетом НДС, тем самым увеличивается сумма торговой наценки, но при этом цена продажи не отличается от цены продажи, рассчитанной при общем режиме налогообложения. Это объясняется разными составляющими продажной цены. При специальном режиме налогообложения по проданным товарам не начисляется налог на добавленную стоимость, что уменьшает расходы и увеличивает сумму прибыли.

Четвертый вариант продажи товаров использует розничная организация, применяющая специальный режим налогообложения, оценивающая товары в текущем учете по продажной цене. Рассмотрим этот вариант на условном примере.

Пример 2.16. Воспользуемся примером 2.15, но дополнительно отметим, что в учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оценива-

ются в текущем учете по продажной цене и расчет торговой наценки на проданные товары производится по общему товарообороту.

Четвертый вариант отражения продажи товаров по продажной цене при специальном режиме налогообложения в бухгалтерском учете представлен в табл. 2.16.

Таблица 2.16

**Бухгалтерский учет продажи товаров при специальном режиме
налогообложения (оценка товаров по цене продажи)**

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Приходный кассовый ордер, отчет кассира-операциониста. Поступили денежные средства за проданный товар или отражена выручка за проданный товар	648 000	50	90-1
2.	Товарный отчет. Списаны с материально-ответственного лица проданные товары по цене приобретения	648 000	90-2	41-2
3.	Расчет бухгалтерии. Начислена торговая наценка по проданным товарам	168 000	90-2	42-1
4.	Расчет бухгалтерии. Списаны расходы на продажу	135 000	90-6	44
5.	Расчет бухгалтерии. Выявлен финансовый результат от продажи товаров	33 000	90-9	99

При этом варианте на основании товарного отчета производится списание проданного товара с материально-ответственного лица по продажной цене, т.е. по цене, по которой отражена выручка. Для выявления финансового результата следует определить сумму торговой наценки по проданным товарам.

По данным табл. 2.16, торговая наценка по проданным товарам рассчитывается первым способом – это по общему товарообороту:

– определяется расчетная торговая надбавка по формуле 2.6:
 $PN = 35/135 \times 100 = 25,925925925\%$;

– рассчитывается торговая наценка на проданные товары по формуле 2.5:
 $648000 \times 25,925925925/100 = 168000 \text{ р.}$

На сумму 168 000 р. составляется сторнировочная запись по операции 3 табл. 2.16.

Финансовый результат при этом варианте определяется как разность между торговой наценкой и расходами на продажу, относящимися к проданным товарам и составляет по операции 5 табл. 2.16 $168000 - 135000 = 33000 \text{ р.}$

Таким образом, методика отражения продажи товаров в розничных организациях определяется элементами учетной политики: оценкой товаров в текущем учете и системой налогообложения.

При осуществлении расчетов за проданные товары розничная организация обязана выдать кассовый чек или бланк строгой отчетности покупателю

или в случае предоставления покупателем до момента расчета адреса электронной почты направить кассовый чек или бланк строгой отчетности в электронной форме покупателю на адрес электронной почты. Кассовый чек или бланк строгой отчетности, полученные покупателем в электронной форме и распечатанные им на бумажном носителе, приравниваются к кассовому чеку или бланку строгой отчетности, отпечатанным контрольно-кассовой техникой на бумажном носителе

Кассовый чек – это первичный учетный документ, сформированный в электронной форме и (или) отпечатанный с применением контрольно-кассовой техники в момент расчета между розничной организацией и покупателем, содержащий сведения о расчете, подтверждающий факт его осуществления и соответствующий требованиям законодательства Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники.

Бланк строгой отчетности – это первичный учетный документ, приравненный к кассовому чеку, сформированный в электронной форме и (или) отпечатанный с применением автоматизированной системы для бланков строгой отчетности в момент расчета между розничной организацией и покупателем за проданные товары, содержащий сведения о расчете, подтверждающий факт его осуществления и соответствующий требованиям законодательства Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники.

Розничные организации обязаны обеспечить передачу в момент расчета всех фискальных данных в виде фискальных документов, сформированных с применением контрольно-кассовой техники, в налоговые органы через оператора фискальных данных.

Все полученные оператором фискальных данных фискальные документы записываются и сохраняются оператором фискальных данных в некорректируемом виде в базе фискальных данных.

Фискальные данные – это сведения о расчетах, в том числе сведения об организации или индивидуальном предпринимателе, осуществляющих расчеты, о контрольно-кассовой технике, применяемой при осуществлении расчетов, и иные сведения, сформированные контрольно-кассовой техникой или оператором фискальных данных.

Фискальный документ – это фискальные данные, представленные по установленным форматам в виде кассового чека, бланка строгой отчетности и (или) иного документа, предусмотренного законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники, на бумажном носителе и (или) в электронной форме, в том числе защищенные фискальным признаком.

Чек формируется в контрольно-кассовой машине, записывается в фискальный накопитель. Фискальный накопитель – это программно-аппаратное шифровальное (криптографическое) средство защиты фискальных данных в опломбированном корпусе, содержащее ключи фискального признака, обеспечивающее возможность формирования фискальных признаков, запись фискальных данных в некорректируемом виде (с фискальными признаками), их энергонезависимое долговременное хранение, проверку фискальных признаков, расшифровывание и аутентификацию фискальных документов, подтверждающих

факт получения оператором фискальных данных фискальных документов, переданных контрольно-кассовой техникой, направляемых в контрольно-кассовую технику оператором фискальных данных, а также обеспечивающее возможность шифрования фискальных документов в целях обеспечения конфиденциальности информации, передаваемой оператору фискальных данных.

Фискальный признак – это достоверная информация, сформированная с использованием фискального накопителя и ключа фискального признака или с использованием средств формирования фискального признака и мастер-ключа в результате криптографического преобразования фискальных данных, наличие которой дает возможность выявления корректировки или фальсификации этих фискальных данных при их проверке с использованием фискального накопителя и (или) средства проверки фискального признака;

Вся информация хранится в электронном виде и доступна в ФНС и у оператора фискальных данных. Оператор фискальных данных – это организация, созданная в соответствии с законодательством Российской Федерации, находящаяся на территории Российской Федерации, получившая в соответствии с законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники разрешение на обработку фискальных данных. Обработка фискальных данных – это любое действие (любая операция) или совокупность действий (операций), совершаемых оператором фискальных данных с применением технических средств оператора фискальных данных при формировании и использовании базы фискальных данных, включая получение, проверку достоверности, сбор, запись, систематизацию, накопление, хранение в некорректируемом виде, извлечение, использование, передачу в адрес налоговых органов в виде фискальных документов, предоставление налоговым органам таких данных и доступа к ним.

Розничная организация может осуществлять продажу товаров не только за наличные, но и по банковским картам.

Для осуществления операций с банковскими картами розничные организации заключают договор об обслуживании держателей банковскими картами с банком.

В договоре указываются: порядок авторизации карт, обеспечение магазинов электронными терминалами, условия расчетов за товар, также прилагается инструкция в порядке обслуживания владельцев банковских карт.

Согласно условиям договора при переводе денежных средств на счет организации, обслуживающий банк снимает комиссию за данные услуги.

Пример 2.17. Розничная организация ООО «ИКС» с торговой площадью 100 м² применяет специальный режим налогообложения. В учетной политике розничной организации ООО «ИКС» товары оцениваются в текущем учете по цене приобретения. В текущем месяце розничная организация располагает следующими товарами – это наборами мебели для кухни 10 штук. Цена приобретения одного набора мебели для кухни составляет 48 000 р., а цена продажи за единицу составляет 64 800 р. (торговая наценка 35 %). В текущем месяце проданы все наборы мебели для кухни. Расходы на продажу составили 135 000 р.

Оплата за товар производится банковскими картами. Комиссия банку составляет 2 % от суммы операции.

Бухгалтерский учет представлен в табл. 2.17.

Таблица 2.17

Бухгалтерский учет продажи товаров с использованием банковской карты

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Отчет кассира-операциониста. Признана выручка от продажи товаров, расчеты за которые производятся банковскими картами	648 000	57	90-1
2.	Товарный отчет. Списаны с материально-ответственного лица проданные товары по цене приобретения	480 000	90-2	41-2
3.	Расчет бухгалтерии. Начислено комиссионное вознаграждение банку за услуги	9 600	91-2	57
4.	Выписка банка. Поступили денежные средства на расчетный счет по банковским картам за минусом комиссионного вознаграждения банку	638 400	51	57
5.	Расчет бухгалтерии. Списаны расходы на продажу	135 000	90-6	44
6.	Расчет бухгалтерии. Выявлен финансовый результат от продажи товаров	33 000	90-9	99
7.	Расчет бухгалтерии. Выявлен финансовый результат от прочих операций	9 600	99	91-9

Авторизация банковских карт, предъявленных в оплату за товар, заключается в проверке наличия обеспечения средств под карту.

Для отражения суммы за оплаченный товар составляется реестр платежей. Зачисление денежных средств от продажи товаров по банковским картам осуществляется не позднее рабочего дня, следующего за днем поступления в банк реестра платежей.

Отдельными вопросами бухгалтерского учета в розничной торговле являются особенности отражения торговых операций с использованием информационно-коммуникационной сети Интернет, о чем рассмотрено в следующей теме.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ИНТЕРНЕТ-МАГАЗИНЕ

Целевая установка

Узнать о вопросах организации учета розничной торговли посредством информационно-коммуникационной сети Интернет. Выделить особенности налогообложения и бухгалтерского учета Интернет-магазина.

Нормативное регулирование

1. «ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности» : приказ Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст.
2. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Глава 21. Налог на добавленную стоимость : федер. закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.
4. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Глава 25. Налог на прибыль организаций : федер. закон от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ.
5. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Глава 26.2. Упрощенная система налогообложения : федер. закон от 24.07.2002 г. № 104-ФЗ.
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

3.1. Организация бухгалтерского учета розничной торговли посредством информационно-коммуникационной сети интернет

Интернет-магазин – это сайт, осуществляющий продажу товаров посредством сети Интернет, позволяющий покупателю онлайн, в браузере или через мобильное приложение сформировать заказ, выбрать способ его оплаты и доставки.

В соответствии с кодами Общероссийского классификатора видов экономической деятельности розничная торговля через сеть Интернет относится к группе 47.9 «Торговля розничная вне магазинов, палаток, рынков»: 47.91.2 «Торговля розничная, осуществляемая непосредственно при помощи информационно-коммуникационной сети Интернет». Это немаловажный фактор, поскольку он влияет на выбор системы налогообложения. Розничная торговля через Интернет не перечислена в видах деятельности в рамках патентной системы налогообложения, единого сельскохозяйственного налога и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. В связи с этим, экономический субъект при продаже товаров посредством Интернет-торговли вправе применять либо общую, либо упрощенную систему налогообложения (УСН). Применение УСН позволяет налогоплательщиками исчислять единый налог, заменяющий уплату налога на прибыль организаций (НДФЛ – для ИП), налога на добавленную стоимость и налога на имущество, что значительно сокращает налоговое бремя.

Для применения упрощенной системы налогообложения необходимо соблюдать ряд критериев. Согласно п. 2 ст. 346.12 НК РФ экономический субъект вправе перейти на УСН, если по итогам 9 месяцев того года, в котором подается уведомление на переход, доходы не превысили 112,5 млн р. Средняя годовая численность работников не должна превышать 100 чел., а остаточная стоимость основных средств, определяемая по данным финансового учета, не должна превышать 150 млн р. Другие критерии подробно прописаны в ст. 346.12 главы 26.2 НК РФ. В ином случае экономический субъект обязан применять общую систему налогообложения.

Если индивидуальный предприниматель для деятельности, реализуемой в рамках Интернет-магазина, выбрал упрощенную систему налогообложения, то в соответствии с п. 2 ст. 6 Закона № 402-ФЗ он вправе не вести бухгалтерский учет. Организации, применяющие УСН, бухгалтерский учет вести обязаны.

Для применения УСН необходимо выбрать налоговую базу. В качестве базы для исчисления единого налога могут быть «доходы» или «доходы, уменьшенные на величину расходов». В зависимости от выбранной базы единый налог рассчитывается по максимальной ставке 6 % (если база – «доходы») и 15 %. Уплата авансовых платежей по единому налогу производится за отчетные (налоговые) периоды, которыми являются квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Для целей налогового учета ведется Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждены Приказом Минфина РФ № 135н от 22.10.2012 г.

Вторым шагом после определения системы налогообложения является установление порядка ведения бухгалтерского и налогового учета. Конкретные способы учета закрепляются в стандарте экономического субъекта – учетной политике. Выбор способа зависит от применяемой системы налогообложения, формы ведения бухгалтерского учета, организации работы бухгалтерии, количества и разнообразия фактов хозяйственной жизни, отнесения экономического субъекта к малому предпринимательству и других факторов.

Особенности бухгалтерского и налогового учета Интернет-магазина зависят от специфики деятельности торговой площадки. Посредством информационно-коммуникационной сети Интернет можно продавать свои собственные товары или закупать их у организаций оптовой торговли и продавать по розничным ценам. В настоящее время существуют площадки, которые проводят Интернет-аукционы (их деятельность подпадает под код ОКВЭД 47.91.3 «Торговля розничная через Интернет-аукционы»), а также Интернет-магазины, занимающиеся международной торговлей и осуществляющие поставку только в пределах своей страны.

В зависимости от объема учетной работы возможны разные способы организации работы бухгалтерии Интернет-магазина, регламентированные ст. 7 закона № 402-ФЗ:

- ведение бухгалтерского учета осуществляет главный бухгалтер или иное должностное лицо экономического субъекта;

- ведение бухгалтерского учета реализуется через договор об оказании услуг;
- ведение бухгалтерского учета осуществляет руководитель субъекта малого предпринимательства.

Возможен вариант самостоятельного ведения бухгалтерского учета с помощью онлайн-сервисов. Выбранный способ отражают в учетной политике экономического субъекта.

Особенностью продажи товаров населению, в том числе через Интернет, является наличие онлайн-кассы. На сегодняшний день существует несколько вариантов применения онлайн-касс в Интернет-магазине (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Варианты применения онлайн-касс в интернет-магазине

Вариант применения	Комментарий
Установка онлайн-кассы	Обязательное использование онлайн-касс с 01.07.2017 г. п. 3, 5 и 6 ст. 7 федер. закона от 03.07.2016 г. № 290-ФЗ. Рабочее время минимум четырех сотрудников с графиком 2/2, чтобы не закрывать интернет-магазин на ночное время
Аренда «облачной» онлайн-кассы	Нет необходимости в найме кассиров, не нужно менять фискальный накопитель, поскольку вся обязанность по ведению онлайн-кассы осуществляется арендодателями «облачных» онлайн-касс
Поступление оплаты от покупателей через службу доставки	Нет необходимости приобретать или арендовать оборудование, однако при таком варианте увеличивается стоимость товара. Заказы от покупателей можно принимать наложенным платежом на почте, в службе экспресс-доставки или получать с помощью курьеров. В этом случае чек покупателю выдает служба доставки, поскольку оплата производится не на сайте интернет-магазина
Безналичный расчет через Интернет-банк или мобильное приложение банка	Покупатель переводит деньги на расчетный счет с помощью Интернет-банка или мобильного приложения

В следующих случаях применение онлайн-кассы в Интернет-магазине обязательно:

- оплата картой при получении товара;
- оплата онлайн пластиковой картой на сайте Интернет-магазина продавца (эквайринг);
- оплата с помощью платежного сервиса (агрегатора), который не является агентом (например, «Яндекс.Касса»);
- оплата через Интернет-банк или мобильное приложение банка;
- оплата через электронный кошелек (например, «Qiwi», «Яндекс.Деньги»).

При использовании сервиса платежного агента, можно онлайн-кассу не применять, поскольку чек выдает платежный агент. Таким образом, для успешного функционирования интернет-магазина важно обеспечить автоматизированное ведение финансового учета, выбрать оптимальную систему налогообложения.

3.2. Особенности бухгалтерского учета розничной торговли через интернет-магазин

Бухгалтерский учет интернет-магазина отличается от учета в магазинах розничной торговли статьями расходов. В частности, в деятельности дистанционной торговли нет необходимости иметь торговые залы, платить заработную плату продавцам товара и производить отчисления страховых взносов от ее величины. Вместе с тем интернет-торговля сопровождается специфичными расходами, например, на разработку и поддержание сайта продавца, на аренду складских помещений для реализуемых товаров, рекламу, организацию доставки и другие расходы.

Расходы на создание, поддержание и продвижение сайта

Для продажи товаров через интернет-магазин необходим сайт, который может быть создан сотрудниками интернет-магазина или с помощью подрядчика. В соответствии с пунктами 6, 8, 9 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» созданный сайт принимается к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива по фактической (первоначальной) стоимости в сумме фактических расходов на его создание, приобретение:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ (НИОКР);
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива;
- страховые взносы;
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

При принятии на баланс экономический субъект самостоятельно устанавливает срок полезного использования сайта и выбирает способ начисления амортизации.

Расходы на хостинг и домен носят периодический характер на протяжении всего периода использования сайта и включаются в состав расходов на продажу.

Пример 3.1. Организация заключила договор на создание сайта Интернет-магазина, в договоре предусмотрен переход исключительных прав на html-код, контент и дизайн сайта. Договорная стоимость работ по созданию сайта Интернет составляет 151 200 р., в том числе НДС 20 %. Вознаграждение за передачу исключительных прав на дизайн, контент и html-код сайта – 56 400 р., в том числе НДС. Срок полезного использования сайта составляет 48 мес., способ

начисления – линейный. Стоимость первой регистрации домена составляет 200 р., стоимость перерегистрации доменного имени сайта согласно договору с провайдером составляет 1 200 р. ежегодно.

Бухгалтерские записи по созданию и поддержанию сайта интернет-магазина на ОСНО представлены в табл. 3.2.

Таблица 3.2

Корреспонденция счетов по учету расходов на создание
и поддержание сайта интернет-магазина

№ п/п	Документ и краткое содержание операции	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
На момент создания				
1	Универсальный передаточный документ. Учтены затраты по созданию сайта	126 000	08-5	60-1
2	Универсальный передаточный документ. Отражен НДС по работам по созданию сайта	25 200	19	60-1
3	Универсальный передаточный документ. Учтено вознаграждение за передачу исключитель- ных прав на дизайн, контент и html-код сайта	47 000	08-5	60-1
4	Универсальный передаточный документ. Отражен НДС по вознаграждению	9 400	19	60-1
5	Акт оказанных услуг. Отражены услуги по регистрации домена	200	08-5	76
6	Акт о приеме-передаче объекта нематериального актива. Принят к учету сайт Интернет-магазина в состав не- материальных активов по фактической (первона- чальной) стоимости	173 200	04	08-5
7	Универсальный передаточный документ. Принят к вычету НДС	34 600	68	19
В течение эксплуатации сайта				
8	Ведомость амортизации. Начислена амортизация по сайту (ежемесячная нор- ма амортизации 2,08 %)	3 602,56	44	05
9	Акт оказанных услуг. Отражены услуги по перерегистрации домена за год	1 200	97	76
10	Бухгалтерская справка-расчет. Учтены услуги по перерегистрации доменного име- ни в расходах текущего периода	100	44	97

Услуги по продвижению сайта (рекламные услуги) учитываются в составе коммерческих расходов и могут признаваться в себестоимости продаж того отчетного периода, в котором они признаны в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Пример 3.2. Услуги по продвижению сайта Интернет-магазина оказаны организацией-подрядчиком. Стоимость услуг составила 67 200 р., в том числе НДС. Бухгалтерские записи по продвижению сайта интернет-магазина представлены в табл. 3.3.

Таблица 3.3

**Корреспонденция счетов по учету расходов
на продвижение сайта интернет-магазина**

№ п/п	Документ и краткое содержание операции	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Акт оказанных услуг Учтены расходы по продвижению сайта Интернет-магазина	56 000	44	60-1
2	Счет-фактура. Отражен НДС по услугам	11 200	19	60-1
3	Выписка банка, платежное поручение. Оплачены услуги по продвижению сайта	67 200	60-1	51
4	Счет-фактура. Принят к вычету НДС	11 200	68	19
5	Бухгалтерская справка-расчет. Списаны коммерческие расходы в себестоимость продаж	56 000	90-2	44

В случае оказания услуг по продвижению сайта физическим лицом необходимо удержать НДФЛ с суммы вознаграждения в момент выплаты и начислить страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование. Вознаграждение физическому лицу в рамках договора гражданско-правового характера не облагается взносами на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также не начисляются взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Пример 3.3. Услуги по продвижению сайта интернет-магазина оказаны физическим лицом. Стоимость услуг составила 50 000 р. Бухгалтерские записи представлены в табл. 3.4.

Таблица 3.4

**Корреспонденция счетов по учету услуг по продвижению сайта
интернет-магазина, оказанных физическим лицом**

№ п/п	Документ и краткое содержание операции	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Акт оказанных услуг Учтены расходы по продвижению сайта Интернет-магазина, оказанные физическим лицом	50 000	44	76
2	Налоговая карточка по НДФЛ. Удержан НДФЛ с суммы вознаграждения (13 %)	6 500	76	68
3	Расчет страховых взносов. Начислены страховые взносы с суммы вознаграждения (22 % + 5,1 %)	13 550	44	69
4	Выписка банка, платежное поручение. Выплачена сумма вознаграждения физическому лицу	43 500	76	51

№ п/п	Документ и краткое содержание операции	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5	Бухгалтерская справка-расчет. Списаны коммерческие расходы в себестоимость продаж	63 550	90-2	44

Расходы на маркетинговые исследования

Для поиска способов привлечения потенциальных покупателей на сайт интернет-магазина, увеличения числа продаж товаров осуществляют маркетинговые исследования. Данный вид расходов относится к коммерческим расходам экономического субъекта и отражается на счете 44 «Расходы на продажу».

Пример 3.4. Интернет-магазин заключил договор по проведению маркетингового исследования с консалтинговой организацией, в результате этого представлен отчет о результатах исследования. Договорная стоимость оказанных услуг составила 89 760 р., в том числе НДС.

Бухгалтерские записи по отражению расходов на маркетинговые исследования представлены в табл. 3.5.

Таблица 3.5

Корреспонденция счетов по учету маркетинговых услуг

№ п/п	Документ и краткое содержание операции	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Акт оказанных услуг, отчет о результатах исследования. Учтены расходы по проведению маркетингового исследования	74 800	44	76
2	Счет фактура. Отражен НДС по услугам.	14 960	19	76
3	Выписка банка, платежное поручение. Оплачены маркетинговые услуги	89 760	76	51
4	Счет-фактура. Принят к вычету НДС	14 960	68	19
5	Бухгалтерская справка-расчет. Списаны расходы на маркетинговые исследования в себестоимость продаж	74 800	90-2	44

Расходы по аренде склада

Для хранения товаров интернет-магазину требуется складское помещение. Расходы по аренде (арендные платежи) признаются в бухгалтерском учете ежемесячно в составе расходов по обычным видам деятельности, предварительно аккумулируясь на счете 44 «Расходы на продажу». Дата признания расходов определена в договоре или такой датой можно считать день предъявления документов для расчетов согласно графику платежей.

Пример 3.5. Интернет-магазин заключил договор аренды складских помещений сроком на 10 мес. Арендная плата включает коммунальные платежи и составляет 29 400 р., в том числе НДС, в месяц.

Бухгалтерские записи по отражению арендных платежей представлены в табл. 3.6.

Таблица 3.6

Корреспонденция счетов по учету арендных платежей

№ п/п	Документ и краткое содержание операции	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Акт оказанных услуг, график арендных платежей. Учтены арендные платежи	24 500	44	76
2	Счет фактура. Отражен НДС по аренде	4 900	19	76
3	Выписка банка, платежное поручение. Перечислена арендная плата арендодателю	29 400	76	51
4	Счет-фактура. Принят к вычету НДС по арендной плате	4 900	68	19
5	Бухгалтерская справка-расчет. Включены расходы по арендной плате в себестоимость продаж	24 500	90-2	44

Расходы на доставку товаров до покупателя

В интернет-магазине возможны различные пути доставки товаров до покупателя:

- самовывоз со склада магазина;
- курьерская доставка собственной службой курьеров;
- курьерская доставка через ПВЗ СДЭК, PickPoint, Почту России и др.

В любом случае стоимость доставки относится к коммерческим расходам интернет-магазина. При самовывозе расходы на доставку товаров не формируются.

Пример 3.6. В интернет-магазине существует два варианта доставки товаров до покупателей: собственной службой курьеров, через специализированную организацию и через почту. Расходы за месяц составили: заработная плата курьеров – 450 000 р., страховые взносы по ставке 30,2 %, ГСМ – 90 000 р., услуги специализированной курьерской службы – 540 300 р., в том числе НДС, амортизация транспортных средств – 13 600 р., проездные для курьеров – 8 000 р., почтовые расходы – 15 400 р. В табл. 3.7 показаны бухгалтерские записи по отражению расходов по доставке товаров покупателю.

Таблица 3.7

Корреспонденция счетов по учету расходов по доставке товаров покупателю

№ п/п	Документ и краткое содержание операции	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
Доставка собственной курьерской службой				
1	Лицевые счета, расчетная ведомость. Начислена заработная плата курьерам	450 000	44	70
2	Расчет страховых взносов. Начислены страховые взносы от заработной платы курьеров	135 900	44	69
3	Ведомость амортизации. Начислена амортизация транспортных средств	13 600	44	02

№ п/п	Документ и краткое содержание операции	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
4	Требование-накладная. Списаны ГСМ для доставки	90 000	44	10-3
5	Авансовый отчет. Списаны расходы на проездные билеты для курьеров	8 000	44	71
6	Бухгалтерская справка-расчет. Списаны расходы по доставке собственной курьерской службой в себестоимость проданных товаров	697 500	90-2	44
Доставка сторонней курьерской службой по договору оказания курьерских услуг				
7	Универсальный передаточный документ. Учтены расходы по доставке товара специализированной курьерской службой	450 250	44	60-1
8	Универсальный передаточный документ. Отражен НДС по курьерской доставке	90 050	19	60-1
9	Бухгалтерская справка-расчет. Списаны расходы по доставке специализированной курьерской службой в себестоимость проданных товаров	450 250	90-2	44
Доставка через Почту России				
10	Расходный кассовый ордер. Выдано подотчетному лицу для оплаты почтовых расходов	15 400	71	50
11	Авансовый отчет. Учтены почтовые расходы	15 400	44	71
12	Бухгалтерская справка-расчет. Списаны расходы по доставке товаров почтой в себестоимость проданных товаров	15 400	90-2	44

Для целей налогообложения прибыли в случае применения общей системы налогообложения интернет-магазин обязан вести налоговый учет расходов. В отличие от финансового учета в налоговом учете существуют расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные и расходы, не учитываемые для целей налогообложения. Классификация расходов детализируется прямыми и косвенными, нормируемыми и принимаемыми в полной сумме.

В соответствии со ст. 253 НК РФ расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются:

- на материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

Закрытый перечень расходов, которые не уменьшают полученные налогоплательщиком доходы, установлен ст. 270 НК РФ. В состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты, которые непосредственно не связаны с реализацией товаров, их перечень установлен ст. 265 НК РФ. Расходы признаются методом начисления или кассовым методом, что является эле-

ментом учетной политики. В табл. 3.8 представлена группировка некоторых расходов интернет-магазина, применяющего общую систему налогообложения.

Таблица 3.8

**Классификация расходов интернет-магазина
для целей налогообложения прибыли (глава 25 НК РФ)**

Вид расходов	Расходы, принимаемые для налогообложения	
	Связанные с производством и реализацией (по элементам)	Внереализационные
Стоимость сайта менее 100 000 р.	прочие	
Расходы на хостинг и домен	прочие	
Расходы на аренду	прочие	
Транспортные расходы	прочие	
ГСМ для доставки товара	материальные	
Почтовые расходы	прочие	
Услуги сторонней курьерской службы	прочие	
Амортизация основных средств, используемых в интернет-магазине	амортизация	
Расходы на оплату труда онлайн-консультантам, своим курьерам и иным сотрудникам интернет-магазина	оплата труда	
Страховые взносы	оплата труда	
Рекламные расходы	прочие	
Расходы на услуги банков		внереализационные
Расходы по недостатке товаров на складе, если виновное лицо не установлено		внереализационные
Расходы подотчетных лиц	прочие	
Расходы на упаковку товара	материальные	
Расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок		внереализационные
Услуги операторов электронных кошельков	прочие	

В случае если интернет-магазин применяет упрощенную систему налогообложения, то указанные в таблице расходы признаются только после их фактической оплаты. Для целей применения УСН подробной классификации расходов не требуется.

Доходы от продажи товара

Порядок учета доходов от продажи товаров для интернет-магазина аналогичен традиционной методике отражения доходов, установленной в федеральном стандарте ПБУ 9/99 «Доходы организации». Доходы от продажи товаров классифицируются в интернет-магазине как доходы от обычных видов деятельности, т.е. признаются в качестве выручки от продажи товаров.

Для признания выручки в бухгалтерском учете необходимо соблюдать ряд условий (п. 12 ПБУ 9/99):

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на товар перешло от организации к покупателю;
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Таким образом, выручка признается на дату перехода права собственности на товар к покупателю, что соответствует условиям признания.

Продажа товаров отражается через счет 90 «Продажи». При доставке товара покупателю выручка признается в момент вручения товара. В силу обстоятельств возможен временной разрыв между датой отгрузки товара со склада, датой фактического получения товара, датой оплаты. Например, товар приобретен на сайте 26.03.20_г., сформирована накладная к товару от 26.03.20_г., вручение товара (то есть переход права собственности) и оплата товара налоговым платежом в отделении почты датируется 05.04.20_г. В связи с этим традиционная для розничной торговли бухгалтерская запись признания дохода от продажи товаров населению (Дебет 50 «Касса» Кредит 90.1 «Выручка») будет не актуальна, поэтому в финансовом учете необходимо начислять доход покупателю интернет-магазина.

В случае применения общей системы налогообложения, существуют различные спорные ситуации о дате начисления НДС при продаже товаров. Порядок начисления и учета НДС зависит от порядка оплаты. Если товар оплачивается при фактическом получении, то начислять сумму НДС необходимо на дату отгрузки. Согласно п. 1 ст. 167 НК РФ это может быть ранняя из дат в товарной накладной или в кассовом чеке, выданных покупателю. Если покупатель оплачивает товар на сайте интернет-магазина до момента фактической доставки, то необходимо начислить НДС с авансов. Если товар доставляется по почте или курьерской службой, то НДС начисляется на дату передачи товара в отделение связи или в курьерскую службу.

Методика учета поступления товаров в интернет-магазин не отличается от традиционной методики учета товаров розничной торговли.

Пример 3.7. Интернет-магазин в отчетном месяце продал товар на сумму 675 360 р., в том числе НДС. Покупная стоимость товара составила 410 745 р. Оплата товара покупателями производилась: наличными через собственного курьера – 237 890 р., через электронный кошелек – 379 327 р., через отделение связи – 58 143 р. Вознаграждение агрегатору составляет 0,5 % от суммы перевода. В табл. 3.9 представлены бухгалтерские записи по учету продажи товаров с различными способами оплаты.

Таблица 3.9

Корреспонденция счетов по учету продажи товаров покупателю

№ п/п	Документ и краткое содержание операции	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Счет, накладная. Отражены доходы от продажи товаров через интернет-магазин	675 360	62	90-1
2	Счет-фактура. Начислен НДС по проданному товару (ставка 20 %)	112 560	90-3	68
3	Бухгалтерская справка-расчет. Списана покупная стоимость товара	410 745	90-2	41
4	Приходный кассовый ордер, выписка банка. Наличные получены через курьера и внесены в кассу или на расчетный счет	237 890	57	62
		237 890	50,51	57
5	Отчет агрегатора (оператора электронных кошельков). Отражено поступление от покупателей за проданный товар через электронные кошельки и платежные системы	379 327	76	62
6	Бухгалтерская справка-расчет. Учтены услуги операторов электронных кошельков	1 896,64	91-2	76
7	Выписка банка. Зачислены денежные средства на расчетный счет от оператора электронных кошельков за вычетом комиссии	377 430,36	51	76
8	Выписка банка. Получено наличными от покупателя в отделение связи и перечислено на расчетный счет интернет-магазина переводом от отделения связи	58 143	57	62
		58 143	51	57

Процесс покупки товаров онлайн с помощью пластиковых карт называют эквайринг для интернет-магазинов. Для этих целей сайт магазина создает личный кабинет, где формируются все заказы покупателя, каждому заказу присваивается номер. Прохождение оплаты в процессинговом центре по конкретному заказу отражается в электронном отчете в личном кабинете. Получение денежных средств в оплату товара и фактическая передача товара покупателю производится в разное время, поэтому формируется кредиторская задолженность по авансам полученным от покупателя. Денежные средства с пластиковой карты покупателя зачисляются на специальный счет в кредитной организации (банк-эквайер). В установленные сроки банк-эквайер перечисляет денежные средства покупателя на расчетный счет интернет-магазина за вычетом комиссии. Размер комиссионного вознаграждения определяется условиями договора на эквайринг. Банковские услуги по договору эквайринга не облагаются НДС.

Пример 3.8. С помощью пластиковых карт интернет-магазин продал в режиме онлайн товаров на сумму 1 659 780 р. Комиссия банка по договору эквайринга составляет 3 %. Покупная стоимость товаров – 750 900 р., расходы на доставку специализированной курьерской службой – 125 700 р. Бухгалтерские записи отражены в табл. 3.10.

Таблица 3.10

**Корреспонденция счетов по учету продажи товаров покупателю
с помощью пластиковых карт**

№ п/п	Документ и краткое содержание операции	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Бухгалтерская справка-расчет, отчет о выполненных транзакциях. Покупатели оплатили пластиковой картой онлайн-покупку товаров	1 659 780	57	62-AB
2	Счет-фактура. Начислен НДС с авансов	276 630	76-AB	68
3	Выписка банка из расчетного счета. На расчетный счет поступила оплата от покупателя по договору эквайринга	1 609 986,6	51	57
4	Бухгалтерская справка-расчет. Учтена комиссия банка-эквайера	49 793,4	91-2	57
5	Товарная накладная. Отражена выручка за проданные товары	1 659 780	62-1	90-1
6	Счет-фактура. Начислен НДС за проданные товары	276 630	90-3	68
7	Бухгалтерская справка-расчет. Списана покупная стоимость проданных товаров	750 900	90-2	41
8	Счет-фактура. Принят к вычету НДС с предоплаты	276 630	68	76-AB
9	Бухгалтерская справка-расчет. Зачтена ранее полученная сумма предоплаты от покупателя в уменьшение дебиторской задолженности	1 659 780	62-AB	62-1
10	Универсальный передаточный документ. Отражены расходы по доставке курьерской службой	104 750	44	76
11	Универсальный передаточный документ. Отражен НДС по доставке	20 950	19	76
12	Универсальный передаточный документ. Принят к вычету НДС по доставке	20 950	68	19
13	Бухгалтерская справка-расчет. Признаны расходы по доставке в себестоимости проданных товаров	104 750	90-2	44
14	Бухгалтерская справка-расчет. Определен финансовый результат от продажи товаров онлайн с оплатой пластиковыми картами	527 500	90-9	99
	Определен убыток от прочих операций	49 793,4	99	91-9

При применении упрощенной системы налогообложения не будет бухгалтерских записей по начислению и отражению НДС. Если интернет-магазин относится к организациям, которые вправе применять упрощенные способы учета, то выручку и расходы в бухгалтерском учете вправе признавать кассовым методом.

Таким образом, интернет-магазины, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут и в бухгалтерском, и в налоговом учете применять кассовый метод признания доходов. Этот способ учета позволяет сблизить финансовый и налоговый учет в части момента признания доходов и расходов для отдельных категорий субъектов малого предпринимательства, применяющих специальные режимы налогообложения (например, упрощенную систему налогообложения, патентную систему налогообложения и пр.).

4. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ

Целевая установка

Узнать о нормативном регулировании налогового учета операций розничной торговли при применении специальных режимов налогообложения. Определить основные характеристики и особенности расчета налога при использовании патентной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Нормативное регулирование

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Глава 26.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности : федер. закон от 24.07.2002 г. № 104-ФЗ.

2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Глава 26.5. Патентная система налогообложения : федер. закон от 25.06.2012 г. № 94-ФЗ.

3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Глава 34. Страховые взносы : федер. закон от 03.07.2016 г. № 243-ФЗ.

4. О применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения на территории Иркутской области : закон Иркут. обл. от 29.11.2012 г. № 124-ОЗ.

5. Об установлении и введении в действие некоторых налогов на территории города Иркутска : решение Думы г. Иркутска от 31.08.2005 г. № 004-20-160175/5 (в ред. от 26.10.2018 г. № 006-20-500790/8).

6. Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и порядков их заполнения : приказ Минфина РФ от 22.10.2012 г. № 135н.

7. Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2019 год : приказ Минэкономразвития России от 30.10.2018 г. № 595.

4.1. Особенности налогового учета при применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения

Патентная система налогообложения (далее – ПСН) применяется на территории России с 1 января 2013 г. ПСН устанавливается Налоговым кодексом РФ, вводится в действие законами субъектов РФ и применяется на территориях указанных субъектов. Налогоплательщиками признаются только индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения (далее – ИП). Переход на патентную систему налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения индивидуальными предпринимателями осуществляется добровольно.

Сущность системы заключается в том, что по отдельным видам предпринимательской деятельности выдается патент, заменяющий уплату некоторых налогов.

Статистические данные ФНС России по состоянию на 01.01.2019 г. подтверждают, что наблюдается положительная динамика полученных индивидуальными предпринимателями патентов (рис. 4.1).

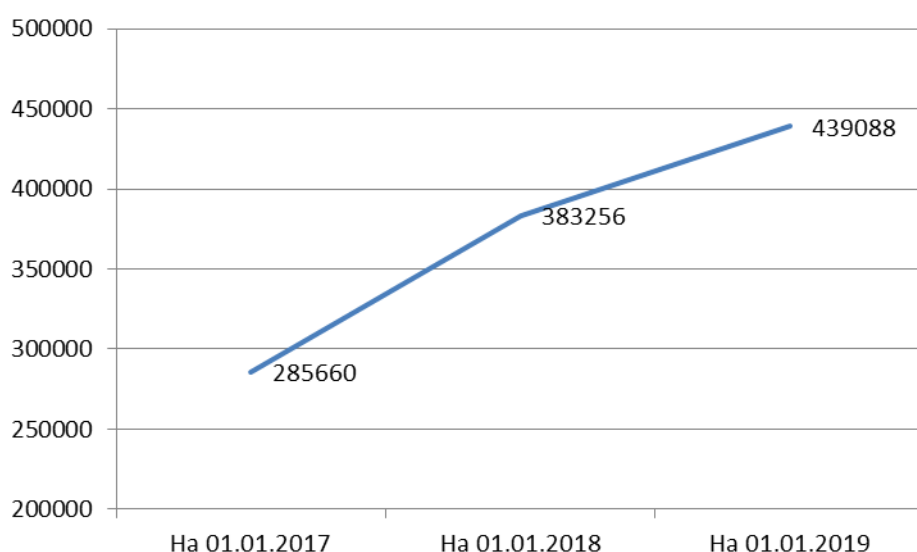


Рис. 4.1. Количество выданных патентов на право применения ПСН, ед.

Статистические данные в разрезе субъектов РФ также отражают увеличение количества выданных патентов. В частности, по состоянию на 01.01.2019 г. в Иркутской области количество выданных патентов возросло на 71 % по сравнению с показателем 2017 г. (рис. 4.2).

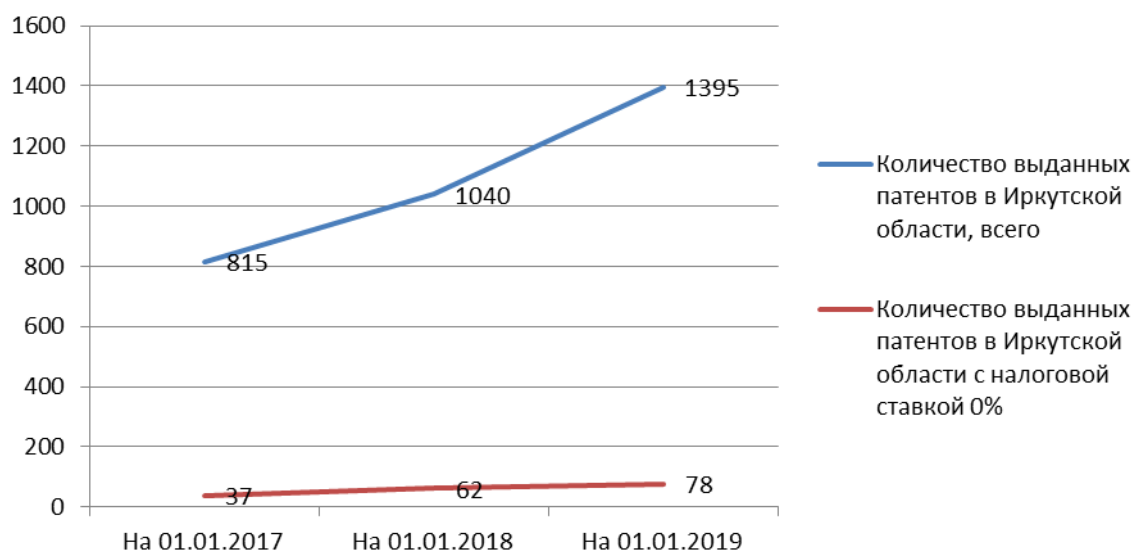


Рис. 4.2. Количество выданных патентов на право применения ПСН в Иркутской области (ед.)

Бесспорным лидером в видах предпринимательской деятельности, предпочитаемых для получения патента, является розничная торговля. В табл. 4.1 представлено количество выданных патентов в РФ в разрезе розничной торговли с наличием и отсутствием торгового зала. По состоянию на 01.01.2019 г.

наблюдается рост на 39 % от 2017 г. количества выданных патентов на осуществление розничной торговли с площадью торгового зала не более 50 м². На 6 031 ед. по сравнению с показателем 2017 г. увеличилось количество выданных патентов для вида деятельности «Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети».

Таблица 4.1

Количество выданных патентов на право применения патентной системы налогообложения в РФ в разрезе видов предпринимательской деятельности – розничной торговли, ед.

Вид предпринимательской деятельности	На 01.01.2017 г.		На 01.01.2018 г.		На 01.01.2019 г.	
	Количество выданных патентов, всего	Количество выданных патентов с налоговой ставкой 0 %	Количество выданных патентов, всего	Количество выданных патентов с налоговой ставкой 0 %	Количество выданных патентов, всего	Количество выданных патентов с налоговой ставкой 0 %
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 квадратных метров по каждому объекту организации торговли	106 249	3	138 021	4	148 075	5
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети	23 961	2	9 167	47	29 992	1

Применение патентной системы налогообложения ограничено рядом условий. Во-первых, в соответствии со ст. 346.43 НК РФ имеют право применять ПСН индивидуальные предприниматели, средняя численность наемных работников которых не превышает за налоговый период, по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем, 15 человек.

Во-вторых, еще одним существенным условием применения ПСН является вид предпринимательской деятельности, которым занимается индивидуаль-

ный предприниматель. В п. 2 ст. 346.43 НК РФ установлен закрытый перечень видов деятельности – всего 63 наименования. Однако в подп. 2 п. 8 ст. 346.43 НК РФ предусмотрено право субъектов РФ устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам, при которых возможно использовать ПСН. Полный перечень видов деятельности перечислен в законе о применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения того субъекта Российской Федерации в котором будет осуществляться предпринимательская деятельность. В Законе Иркутской области от 29.11.2012 г. № 124-ОЗ «О применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения на территории Иркутской области» предусмотрено 63 вида предпринимательской деятельности, в отношении которых возможно применение ПСН.

Вид предпринимательской деятельности указывается в заявлении на получение патента, которое подается в налоговый орган по месту жительства. Форма патента на право применения патентной системы налогообложения утверждена Приказом ФНС России от 26.11.2014 г. № ММВ-7-3/599@.

Согласно требованиям п. 5 ст. 346.45 НК РФ патент выдается с любой даты, на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года. Налоговым периодом является срок, на который выдан патент.

В соответствии с п. 10, п. 11 ст. 346.43 НК РФ применение ПСН предусматривает освобождение от обязанности по уплате:

- налога на доходы физических лиц в части доходов, полученных от предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН;
- налога на имущество физических лиц в части имущества, используемого в ведении предпринимательской деятельности;
- налога на добавленную стоимость, кроме случаев, прямо указанных в НК РФ, например, при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется ПСН, при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

В патенте указывается сумма налога, подлежащая уплате. Расчет представлен в формуле 4.1.

$$\sum_{налога} = \frac{НБ}{12мес} * КМ * 6\%, \quad (4.1)$$

где *НБ* – налоговая база; *КМ* – количество месяцев, на которые выдан патент.

Налоговой базой признается денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется ПСН, устанавливаемого на календарный год законом субъекта РФ.

Законом Иркутской области № 124-ОЗ представлены размеры потенциально возможного к получению годового дохода для каждого вида деятельности в разрезе средней численности наемных работников, количества транспортных средств и количества обособленных объектов (площадей). Также Законом № 124-ОЗ установлены четыре группы налогоплательщиков с учетом дифференциации территории патента по муниципальным образованиям Иркутской области. Потенциальный доход устанавливается в зависимости от группы (табл. 4.2).

Таблица 4.2

**Размер потенциально возможного к получению ИП годового дохода
для розничной торговли в Иркутской области**

Виды предпринима- тельской деятельности	Группа по муниципальным обра- зованиям Иркутской области	На количество обособленных объектов (площадей)	
		При количестве обособленных объектов (площадей)	Размер потенциально воз- можного к получению инди- видуальным предпринима- телем годового дохода (р.)
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с пло- щадью торгового зала не более 50 квадрат- ных метров по каждо- му объекту организа- ции торговли	первая группа	до 2 квадратных метров (вклю- чительно)	130 000
	вторая группа		100 000
	третья группа		90 000
	четвертая группа		80 000
	первая группа	свыше 2 квад- ратных метров	130 000 и 52 000 за каждый последующий квадратный метр свыше 2 квадратных метров, но не более 10 000 000
	вторая группа		100 000 и 40 000 за каждый последующий квадратный метр свыше 2 квадратных метров, но не более 10 000 000
	третья группа		90 000 и 36 000 за каждый последующий квадратный метр свыше 2 квадратных метров, но не более 10 000 000
	четвертая группа		80000 и 32000 за каждый по- следующий квадратный метр свыше 2 квадратных метров, но не более 10 000 000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имею- щие торговых залов, а также через объекты не- стационарной торговой сети	—	—	1 120 000 на один обособ- ленный объект, но не более 10 000 000

Размер налога рассчитывается исходя из количества месяцев срока действия патента:

1) если патент получен на срок до 6 мес., – в размере полной суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента;

2) если патент получен на срок от 6 мес. до 12 мес.:

– в размере одной трети суммы налога в срок не позднее 90 календарных дней после начала действия патента;

– в размере двух третей суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента.

Для удобства ИП расчет размера налога реализован на официальном сайте ФНС с помощью online-сервиса «Налоговый калькулятор». Сервис также позволяет определить части суммы налога и сроки уплаты. Например, для ИП, желающего получить патент для розничной торговли в г. Иркутске с площадью торгового зала 30 м², расчет налога выглядит следующим образом (рис. 4.3).

Период:*
2019

Период использования Патента (месяцев):*
12

УФНС:*
38 Иркутская область

Муниципальное образование:*
город Иркутск

Вид деятельности:*
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью

Площадь объекта*
30

Рассчитать

СТОИМОСТЬ ПАТЕНТА: 95160 РУБ.

Сумма налога, при применении патентной системы налогообложения для данного вида предпринимательской деятельности на **12 мес.** составит: **95160 руб.**

Сумма налога оплачивается двумя платежами - 1 платеж равен **31720 руб.** в срок не позднее девяноста календарных дней после начала действия патента, 2 платеж равен **63440 руб.** в срок не позднее срока окончания действия патента.

Рис. 4.3. Пример расчета налога с использованием online-сервиса «Налоговый калькулятор – Расчет стоимости патента»

Согласно п. 1.1 ст. 346.51 ИП вправе уменьшить сумму налога на сумму расходов по приобретению контрольно-кассовой техники, включенной в реестр контрольно-кассовой техники, в размере не более 18 000 р. на каждый экземпляр контрольно-кассовой техники при условии регистрации указанной ККТ в налоговых органах с 1 февраля 2017 г. до 1 июля 2019 г. ИП, имеющие работников, с которыми заключены трудовые договоры на дату регистрации ККТ, и

осуществляющие деятельность в розничной торговле через объекты стационарной сети с площадью торгового зала не более 50 м² и в розничной торговле через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, вправе уменьшить сумму налога на сумму расходов при условии регистрации соответствующей ККТ с 1 февраля 2017 г. до 1 июля 2018 г. В расходы по приобретению ККТ включаются затраты на покупку ККТ, фискального накопителя, необходимого программного обеспечения, выполнение сопутствующих работ и оказание услуг (услуг по настройке контрольно-кассовой техники и прочих), в том числе затраты на приведение контрольно-кассовой техники в соответствие с требованиями, предъявляемыми Федеральным законом от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в РФ».

Уменьшение суммы налога производится за налоговые периоды, которые начинаются в 2018 г. и завершаются после регистрации индивидуальным предпринимателем соответствующей контрольно-кассовой техники.

Необходимым условием налогового учета для целей патентной системы налогообложения является ведение налоговых регистров. В соответствии с п. 1 ст. 346.53 НК РФ для целей налогового учета индивидуальный предприниматель обязан вести Книгу учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, по каждому полученному патенту. Форма Книги и порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина РФ от 22.10.2012 г. № 135н.

Цель ведения Книги – сформировать и отразить доходы налогоплательщика от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, поскольку в п. 6 ст. 346.45 НК установлено ограничение на размер годовых доходов для ИП в предельной сумме 60 млн р. В табл. 4.3 представлен пример заполнения раздела «Доходы».

Таблица 4.3

Пример заполнения раздела «Доходы» Книги учета доходов

Раздел I. Доходы			
Регистрация			Доходы (руб.)
№ п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	
1	2	3	4
1	03.01.19 ПКО № 001	Выручка за проданные товары за 03.01.2019 г.	15 000
2	04.01.19 ПКО № 002	Выручка за проданные товары за 04.01.2019 г.	17 900
3	05.01.19 ПКО № 003	Выручка за проданные товары за 05.01.2019 г.	23 640
...
Итого за налоговый период			Σ

К ведению Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, предъявляются требования к составлению и ведению бухгалтерских и налоговых регистров. В частности, регистрация всех хозяйственных операций, связанных с получением дохо-

дов от реализации, отражается в Книге в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом. Книга открывается на продолжительность налогового периода, на который получен патент. Учет расходов для целей патентной системы налогообложения не предусмотрен. Книга учета доходов ИП ведется по каждому полученному патенту для ведения предпринимательской деятельности.

Еще одно требование к ведению Книги учета доходов – в обязательном порядке Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице Книги учета доходов указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью ИП и скрепляется печатью (при ее наличии). Книгу можно вести как в электронном виде с последующей обязательной распечаткой на бумажные носители, так и в бумажном виде. Регистр ведется на русском языке.

При регистрации доходов в Книге необходимо применять кассовый метод их признания. Пунктами 2 и 3 ст. 346.53 НК РФ установлены даты признания доходов. Например, датой получения дохода при ПСН в денежной форме признается день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета ИП в банках либо по его поручению на счета третьих лиц. В случае получения дохода в натуральной форме датой получения дохода признается день передачи дохода в натуральной форме, доходы учитываются по рыночным ценам. При возврате предоплаты на сумму возврата уменьшаются доходы налогового периода. В случае получения доходов в иностранной валюте, необходимо валютную сумму отразить в налоговом регистре с учетом пересчета в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату получения дохода.

Особенностью спецрежима является то, что нет необходимости составлять и подавать налоговую декларацию (ст. 346.52 НК РФ).

При использовании льготы, предусмотренной ст. 6 федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, ИП вправе не вести бухгалтерский учет в случае, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах ведется учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности.

ИП, применяющие патентную систему налогообложения, являются плательщиками страховых взносов за себя в фиксированном размере и в обычном порядке за наемных работников. За себя ИП уплачивает взносы на обязательное пенсионное страхование и на обязательное медицинское страхование. Размер фиксированных взносов ИП на 2019–2020 гг. утвержден в п. 1 ст. 430 НК РФ. Так, сумма взноса в ПФР зависит от размера дохода налогоплательщика. Если годовой доход ИП в 2019 г. не превышает 300 000 р., то взносы в ПФР составляют 29 354 р. В ином случае необходимо перечислить 29 354 р. и 1 % от суммы превышения доходов, но не более восьмикратного фиксированного размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование ($29\,354 \times 8 = 234\,832$ р.). Страховые взносы на обязательное медицинское страхование уплачиваются в фиксированном размере 6 884 р. за расчетный период 2019 г.

Сроки уплаты взносов в фиксированном размере для ИП установлены в п. 2 ст. 432 НК РФ. Взносы на обязательное медицинское страхование и обязательное пенсионное страхование в пределах 29 354 р. уплачиваются не позднее 31.12.2019 г. Взносы на обязательное пенсионное страхование сверх доходов в сумму 300 000 р. перечисляются до 01.07.2020 г.

4.2. Особенности применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Одним из специальных режимов налогообложения является система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД), которая установлена главой 26.3 НК РФ и вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов и др. В настоящее время спецрежим носит рекомендательный характер для отдельных видов деятельности и его действие ограничено до 2021 г. ЕНВД вправе применять наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения.

С 1 января 2013 г. переход на ЕНВД осуществляется добровольно через подачу заявления о постановке на учет организации (ИП) в качестве налогоплательщика ЕНВД в налоговый орган по месту ведения деятельности, по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) при осуществлении трех видов деятельности: оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, развозной или разносной розничной торговли, размещения рекламы на транспортных средствах.

Статистические данные подтверждают существующую популярность режима на территории Иркутской области. Сумма исчисленного единого налога на вмененный доход в Иркутской области по видам розничной торговли по состоянию на 01.01.2018 г. представлена в табл. 4.4.

Таблица 4.4

Сумма исчисленного ЕНВД в Иркутской области, тыс. р.

Вид деятельности	На 01.01.2018 г.
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	1 903 189
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 квадратных метров	78 107
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 квадратных метров	322 901
Развозная и разносная розничная торговля	2 287

Особенностью ЕНВД, как и иного специального режима, является замена основных налогов общей системы налогообложения одним – единым налогом. Применение ЕНВД освобождает от уплаты НДС (для ИП), НДС (кроме случаев, прямо определенных в НК РФ), налога на прибыль, налога на имущество

(кроме случаев, когда в качестве налоговой базы выступает кадастровая стоимость имущества).

Правом применять ЕНВД могут воспользоваться юридические лица и ИП, у которых средняя численность работников за предшествующий календарный год не превышает 100 чел., доля участия других юридических лиц не превышает 25 %. В отличие от других спецрежимов для ЕНВД не предусмотрен лимит доходов.

Решением Думы г. Иркутска от 31.08.2005 г. № 004-20-160175/5 (в ред. от 26.10.2018 г. № 006-20-500790/8) определено, что на территории г. Иркутска единый налог вводится в отношении 14 видов предпринимательской деятельности, среди которых:

- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли;

- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.

В компетенцию муниципальных районов, городских округов входит определение значения коэффициента К2, который используется для исчисления единого налога.

Расчет единого налога осуществляется по формуле 4.2.

$$\sum_{\text{налога}} = (НБ * 15\%) - СВ, \quad (4.2)$$

где *НБ* – налоговая база (вмененный доход); *СВ* – страховые взносы.

При расчете единого налога налогоплательщик-ИП имеет право уменьшить сумму налога в соответствии с требованиями п. 2 ст. 346.32 НК РФ на суммы платежей (взносов) и пособий, которые были уплачены в пользу работников, занятых в деятельности, по которой уплачивается единый налог. Следует отметить, что сумма такого уменьшения не может быть больше, чем 50 % исчисленного налога. В случае если ИП не имеет наемных работников, то вправе уменьшить сумму единого налога на сумму уплаченных в фиксированном размере страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование без применения 50 % ограничения.

Налогоплательщик – юридическое лицо вправе уменьшить единый налог на величину страховых взносов, но не более, чем 50 % рассчитанного налога. В соответствии с Письмом Минфина России от 26.01.2016 г. № 03-11-09/2852 можно уменьшать единый налог на величину страховых взносов, уплаченных в другом квартале, при условии, что они были уплачены до момента сдачи декларации по прошедшему отчетному периоду.

Налоговой базой (формула 4.2) для расчета единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности (ст. 346.29 НК РФ). В ст. 346.27 НК представлены определения составляющих вмененного дохода.

Вмененный доход – это потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Базовая доходность – это условная доходность за месяц в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

K_1 – коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на следующий календарный год.

K_2 – это корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности.

Таким образом, формула расчета вмененного дохода за месяц будет выглядеть следующим образом (формула 4.3).

$$ВД = БД * ФП * K_1 * K_2, \quad (4.3)$$

где $ВД$ – вмененный доход; $БД$ – базовая доходность за месяц; $ФП$ – физический показатель; K_1 и K_2 – коэффициент-дефлятор и корректирующий коэффициент.

В ст. 346.29 НК РФ установлены показатели базовой доходности для соответствующего вида розничной торговли (табл. 4.5).

Таблица 4.5

Показатели для расчета вмененного дохода для розничной торговли

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (р.)
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (m^2)	1 800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает $5 m^2$	Количество торговых мест	9 000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает $5 m^2$	Площадь торгового места (m^2)	1 800
Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Реализация товаров с использованием торговых автоматов	Количество торговых автоматов	4 500

Значение коэффициента-дефлятора K_1 на каждый календарный год устанавливает Министерство экономического развития РФ. На 2019 г. коэффициент

К1 установлен в размере 1,915. Значение корректирующего коэффициента базовой доходности К2 в г. Иркутск определяется по формуле 4.4:

$$K_2 = A * B * C * D * E, \quad (4.4)$$

где A – показатель, учитывающий ассортимент товаров; B – показатель, учитывающий сезонность; C – показатель, учитывающий время работы; D – показатель, учитывающий особенности места ведения предпринимательской деятельности; E – показатель, учитывающий фактический период времени осуществления предпринимательской деятельности.

Все значения вышеперечисленных показателей указаны в приложении № 2 Решения Думы г. Иркутска № 004-20-160175/5.

Если величина коэффициента К2 окажется больше 1, то для исчисления единого налога применяется К2, равный 1. Если величина коэффициента К2 окажется менее 0,005, то для исчисления единого налога применяется К2, равный 0,005.

Значение показателя A для розничной торговли в г. Иркутске представлено в табл. 4.6.

Таблица 4.6

Значение показателя A по видам розничной торговли
для расчета коэффициента К2

Вид деятельности	Значение
Розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 м ² по каждому объекту организации торговли; розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети (в зависимости от вида реализуемых товаров):	
Хлеб и хлебобулочные изделия, мука, молоко и молокопродукты, масло растительное, маргарин, крупы, сахар, соль, картофель, детское питание, печатная продукция	0,70
Продукты питания без реализации подакцизной продукции	0,90
Продукты питания с реализацией подакцизных товаров, подакцизные товары	1,10
Непродовольственные товары:	
Мебель (в том числе офисная), ковры, строительные материалы и сантехника	1,10
Меха, кожа и изделия из них	1,10
Ювелирные изделия, оружие, электробытовые приборы, оргтехника, радио-электронная аппаратура, теле-, видеоаппаратура, запасные части и аксессуары для автомобилей	1,10
Товары, бывшие в употреблении, кроме одежды и обуви	0,60
Одежда и обувь, бывшие в употреблении	0,40

Вид деятельности	Значение
<p>Следующие товары для детей:</p> <ul style="list-style-type: none"> - трикотажные изделия для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп; - верхние трикотажные изделия, бельевые трикотажные изделия, чулочно-носочные изделия; - прочие трикотажные изделия: перчатки, варежки, головные уборы; - швейные изделия (за исключением изделий из натурального меха и натуральной кожи) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп; - верхняя одежда (в том числе плательная и костюмная группы), нательное белье, головные уборы, одежда и изделия для новорожденных и детей ясельной группы; - обувь (за исключением спортивной): пинетки, гусариковая, дошкольная, школьная; валяная; резиновая: малодетская, детская, школьная; - кровати детские; - матрацы детские; - коляски; - тетради школьные; - игрушки; - пластилин; - пеналы; - счетные палочки; - счеты школьные; - дневники школьные; - тетради для рисования; - альбомы для рисования; - альбомы для черчения; - папки для тетрадей; - обложки для учебников, дневников, тетрадей; - кассы цифр и букв; - подгузники 	0,70
Прочие виды товаров	1,00

В табл. 4.7, 4.8 представлены значения показателей В и С для расчета коэффициента К2.

Таблица 4.7

Значение показателя В для расчета коэффициента К2

Сезон	Значение
С октября по март включительно для разносной торговли, а также для киосков, осуществляющих розничную торговлю исключительно мороженым	0,70
С апреля по сентябрь включительно для разносной торговли, а также для киосков, осуществляющих розничную торговлю исключительно мороженым	1,00
В иных случаях	1,00

Таблица 4.8

Значение показателя С для расчета коэффициента К2

Время работы	Значение
До 8 часов в сутки включительно	0,80
Свыше 8 часов в сутки	1,00

Значение показателя D на территории г. Иркутска равно 0,9. Показатель E рассчитывается исходя из фактического количества календарных дней ведения розничной торговли в месяц (формула 4.5).

$$E = \frac{I}{G}, \quad (4.5)$$

где I – количество календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода; G – количество календарных дней в данном календарном месяце налогового периода.

Налоговым периодом по единому налогу признается квартал.

Для расчета единого налога за квартал необходимо сложить суммы налогов по месяцам. Существует еще вариант расчета: умножить величину налога за один месяц на 3, при условии, что в течение квартала не менялась величина физического показателя, иначе новое значение показателя необходимо учитывать при расчете единого налога, начиная с того же месяца, в котором произошло изменение.

При изменении величины физического показателя по осуществляемому виду деятельности в течение квартала, расчет вмененного дохода будет выглядеть следующим образом (формула 4.6).

$$ВД = БД * (\Phi\Pi_1 + \Phi\Pi_2 + \Phi\Pi_3) * K_1 * K_2, \quad (4.6)$$

где $ВД$ – вмененный доход; $БД$ – базовая доходность за месяц; $\Phi\Pi_1, \Phi\Pi_2, \Phi\Pi_3$ – значение физического показателя первого, второго, третьего месяца квартала соответственно; K_1 и K_2 – коэффициент-дефлятор и корректирующий коэффициент.

Если деятельность экономического субъекта ведется в разных муниципальных образованиях, то налог необходимо рассчитывать и уплачивать отдельно по каждому ОКТМО.

В соответствии со ст. 346.32 НК РФ налоговые декларации по единому налогу при применении ЕНВД представляются в налоговый орган по итогам каждого квартала – не позднее 20-го числа месяца, следующего за кварталом. Форма налоговой декларации утверждена приказом ФНС России от 26.06.2018 г. № ММВ-7-3/414@. Срок уплаты ЕНВД – до 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом.

Рассмотрим практический пример расчета суммы единого налога, подлежащего уплате за квартал.

Пример 4.1. Организация розничной торговли, которая занимается продажей продуктов питания без реализации подакцизной продукции, имеет торговый зал в г. Иркутске площадью 105 м². Организация отработала полностью все ка-

лендарные дни за три месяца. Режим работы – круглый год более 8 часов в сутки. Сумма страховых взносов, начисленная за квартал, составляет 173 000 р.

Базовая доходность за месяц для розничной торговли, имеющей торговые залы, составляет 1 800 р. в месяц. Коэффициент К1 в 2019 г. равен 1,915. Коэффициент К2 для данного примера равен 0,81 ($0,9 \cdot 1,0 \cdot 1,0 \cdot 0,9 \cdot 1,0$).

Вмененный доход за месяц составит 293 167,35 р. ($1\,800 \text{ р.} \cdot 105 \text{ м}^2 \cdot 1,915 \cdot 0,81$). При неизменном физическом показателе рассчитанная сумма налога за квартал составит 131 925 р. ($293\,167,35 \cdot 3 \cdot 15 \%$). Величина страховых взносов, позволяющая уменьшить единый налог, составляет 65 962 р. ($131\,925 \cdot 50 \%$). Таким образом, величина единого налога за квартал, подлежащая уплате, составляет 65 963 р. ($131\,925 \text{ р.} - 65\,962 \text{ р.}$).

Расчет суммы единого налога представлен в налоговой декларации в Разделе 2 «Расчет суммы единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности» и Разделе 3 «Расчет суммы единого налога на вмененный доход за налоговый период». Фрагменты листов налоговой декларации с заполненными строками по данным практического примера представлены на рис. 4.4 и 4.5.

Все организации и индивидуальные предприниматели, применяющие ЕНВД, обязаны вести учет физических показателей. Налоговый кодекс РФ не регламентирует формат налогового регистра, в связи с этим это является элементом учетной политики.

ИП-плательщики ЕНВД подпадают под действие подп. 1 п. 2 ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете» и вправе не вести бухгалтерский учет. С 1 июня 2014 г. ИП освобождены от ведения кассовой книги (Указание Банка России от 11.03.2014 г. № 3210-У).

В случае применения ЕНВД налогоплательщики-организации ведут бухгалтерский учет и составляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ в установленном порядке. Бухгалтерские записи в финансовом учете по начислению и уплате суммы единого налога при применении ЕНВД следующие (табл. 4.9).

При совмещении различных налоговых режимов, необходимо отдельно учитывать доходы и расходы по деятельности, подпадающей под ЕНВД, и доходы, расходы по остальным видам деятельности. Расходы необходимо дифференцировать по видам деятельности пропорционально полученным доходам нарастающим итогом с начала года.

Базовая доходность на единицу физического показателя в месяц (руб.)	040	1	8	0	0								
Корректирующий коэффициент К1	050	1	.	9	1	5							
Корректирующий коэффициент К2	060	0	.	8	1								
	Код	Величина	Количество календарных		Налоговая база с учетом								
	1	2	3		4								
В: 1 месяце квартала	070	1	0	5		2	9	3	1	6	7		
2 месяце квартала	080	1	0	5		2	9	3	1	6	7		
3 месяце квартала	090	1	0	5		2	9	3	1	6	7		
Налоговая база всего (руб.) (Сумма строк (070 - 090) гр. 4)	100	8	7	9	5	0	1						
Ставка налога (%)	105	1	5	.									
Сумма исчисленного единого налога на вмененный доход за налоговый период (руб.) (стр. 100 x стр. 105 / 100)	110	1	3	1	9	2	5						

Рис. 4.4. Пример заполнения Раздела 2 «Расчет суммы единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности» налоговой декларации по ЕНВД

Сумма исчисленного за налоговый период единого налога на вмененный доход (сумма значений стр. 110 всех заполненных разделов 2 декларации)	010	1	3	1	9	2	5									
Сумма страховых взносов, платежей и расходов, предусмотренных пунктом 2 статьи 346.32 Налогового кодекса Российской Федерации, на которые может быть уменьшена сумма исчисленного за налоговый период единого налога на вмененный доход налогоплательщиком,	020	6	5	9	6	2										
Сумма страховых взносов, уплаченных индивидуальным предпринимателем в фиксированном размере на обязательное пенсионное страхование и на обязательное медицинское страхование	030															
Общая сумма единого налога на вмененный доход, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период для стр. 005 = "1": стр. 040 = стр. 010 - (стр. 020 + стр.030) >= 50% стр.010 для стр. 005 = "2": стр. 040 = стр. 010 - стр. 030 >= 0	040	6	5	9	6	3										

Рис. 4.5. Пример заполнения Раздела 3 «Расчет суммы единого налога на вмененный доход за налоговый период» налоговой декларации по ЕНВД

Таблица 4.9

Корреспонденция счетов по начислению и уплате суммы единого налога
при применении ЕНВД

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
				Д	К
1	Бухгалтерская справка, налоговая декларация	Начислен единый налог при применении ЕНВД за квартал	65 963	99.ЕНВД	68
2	Выписка банка, платежное поручение	Уплачен единый налог за квартал	65 963	68	51

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Об основах государственного регулирования торговой деятельности в РФ [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 28.12.2009 г. № 381-ФЗ. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Гражданский кодекс РФ (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Налоговый кодекс РФ (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018 г.). – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Налог на добавленную стоимость: Глава 21 Налогового кодекса РФ (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Налог на прибыль организаций: Глава 25 Налогового кодекса РФ (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности: Глава 26.3 Налогового кодекса РФ (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 24.07.2002 г. № 104-ФЗ. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Патентная система налогообложения: Глава 26.5 Налогового кодекса РФ (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 25.06.2012 г. № 94-ФЗ. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Страховые взносы: Глава 34 Налогового кодекса РФ (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03.07.2016 г. № 243-ФЗ. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в РФ [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 22.05.2013 г. № 54-ФЗ. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

О применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения на территории Иркутской области [Электронный ресурс] : закон Иркут. обл. от 29.11.2012 г. № 124-ОЗ. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Об установлении и введении в действие некоторых налогов на территории города Иркутска [Электронный ресурс] : решение Думы г. Иркутска от 31.08.2005 г. № 004-20-160175/5 (в ред. от 26.10.2018 г. № 006-20-500790/8). – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Об осуществлении наличных расчетов [Электронный ресурс] : указание Банка России от 07.10.2013 г. № 3073-У. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

ОК 029-2014 (КДЕС ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности [Электронный ресурс] : утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст.

Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению

[Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Учетная политика организаций [Электронный ресурс] : положение по бухгалт. учету (ПБУ 1/2008) : утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : положение по бухгалт. учету (ПБУ 5/01) : утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Доходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалт. учету (ПБУ 9/99) : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалт. учету (ПБУ 10/99) : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и порядков их заполнения [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 22.10.2012 г. № 135н. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2019 год [Электронный ресурс] : утв. приказом Минэкономразвития России от 30.10.2018 г. № 595. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс] : одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : утв. приказом Министерства финансов РФ 01.07.2004 г. № 180. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Методические рекомендации по учету и оформлению операции приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли [Электронный ресурс] : утв. письмом Роскомторга от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5. – Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Агафонова М.Н. Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле и документооборот : практ. пособие / М.Н. Агафонова. – М. : ГроссМедиа, 2009. – 719 с.

Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании : учеб. пособие [для магистратуры] / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – М. : ИД «Вузовский учебник», 2015. – 352 с.

Баканов М.И. Бухгалтерский учет в торговле : учеб. пособие / М.И. Баканов [др.]; под ред. М.И. Баканова. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 624 с.

Вислова А.В. Бухгалтерский учет в торговле [Электронный ресурс] / А.В. Вислова, О.И. Соснаускене, Е.А. Турсина. – Саратов : Ай Пи Эр Медиа, 2013. – 333 с. – Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/21727.html>.

Геворкян Е.А. Бухгалтерский учет товарных операций в торговле : учеб. пособие / Е.А. Геворкян. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Маркетинг ; Ростов н/Д : Феникс, 2003. – 220 с.

Копылова Е.К. Налоговый учет у индивидуальных предпринимателей при применении патентной системы налогообложения / Е.К. Копылова // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 17 апр. 2015 г. – С. 278–283.

Копылова Т.И. Особенности бухгалтерского учета операций в розничной торговле через интернет-магазин / Т.И. Копылова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения : материалы регион. науч.-практ. конф., г. Иркутск, 26 нояб. 2011 г. / под науч. ред. Г.В. Максимовой, Г.Г. Шильниковой. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2012. – С. 173–178.

Копылова Т.И. Особенности в учете товаров по образцам / Т.И. Копылова // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Всерос. науч.-практ. конф., Иркутск, 20 апр. 2012 г. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2012. – С. 170–174.

Копылова Т.И. Особенности продажи товаров транзитным способом / Т.И. Копылова // Интеллектуальный потенциал вузов – на развитие Дальневосточного региона России и стран АТР : материалы 14-й междунар. науч.-практ. конф. студ., асп. и молодых ученых, 12–28 апр. 2012 г. – Кн. 1. – Владивосток : Изд-во ВГУЭС, 2012. – С. 106–109.

Копылова Т.И. Учет продажи товаров через Интернет-торговлю / Т.И. Копылова // Актуальные проблемы модернизации экономики России: регион, отрасль, предприятие : материалы Междунар. науч.-практ. конф. – Т. 2. – Барнаул : Изд-во АлтГТУ, 2014. – С. 127–130.

Невешкина Е.В. Бухгалтерский учет в торговле : практ. пособие / Е.В. Невешкина, О.И. Соснаускене, Е.Г. Шредер. – М. : Дашков и К, 2014. – 409 с.

Николаева Г.А. Бухгалтерский учет в торговле : учеб.-практ. пособие / Г.А. Николаева, Л.П. Блицау. – М. : Приор-издат, 2007. – 352 с.

Николаева Г.А. Бухгалтерский учет в торговле [Электронный ресурс] : учеб.-практ. пособие / Г.А. Николаева. – М. : А-Приор, 2011. – 352 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=72799>.

Николаева Г.А. Бухгалтерский учет в розничной торговле / Г.А. Николаева, Т.С. Сергеева. – М. : А-Приор, 2011. – 256 с.

Соснаускене О.И. Бухгалтерский учет в торговле [Электронный ресурс] : практ. пособие / О.И. Соснаускене, А.В. Вислова. – М. : Омега-Л, Ай Пи Эр Медиа, 2011. – 281 с. – Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/966.html>.

Трунин И.Д. Учет товарных операций на предприятии оптовой торговли [Электронный ресурс] / И.Д. Трунин. – М. : Лаборатория книги, 2012. – 140 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=142854>.

Учебное издание

Копылова Татьяна Ильинична
Копылова Екатерина Константиновна

Бухгалтерский учет в розничной торговле

Учебное пособие

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.
Подписано в пользование 08.04.19.

Издательство Байкальского государственного университета.
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

<http://bgu.ru>.