

О. И. Соснаускене, Екатерина Шредер,
Елена Невешкина

Бухгалтерский учет в торговле



**Елена Владимировна Невешкина
Екатерина Геннадиевна Шредер
Ольга Ивановна Соснаускене**

Бухгалтерский учет в торговле

*Текст предоставлен агентством «Ай Пи Эр Медиа»
http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=177656*

Аннотация

В данном практическом пособии изложены основные вопросы, касающиеся бухгалтерского учета и документооборота в торговых организациях. Подробно рассмотрено отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с поступлением, хранением и реализацией товаров. Освещаются вопросы учета объектов основных средств и нематериальных активов, учета движения товаров. Отдельно изложен принцип формирования валового дохода и прибыли торговых организаций. В предлагаемом издании авторы затрагивают вопросы налогообложения и отчетности торговых предприятий. Приведена корреспонденция счетов и на конкретных цифровых примерах рассмотрены вопросы учета в торговых организациях. Книга предназначена для работников торговли – руководителей, материально ответственных лиц, бухгалтеров, финансовых работников, юристов. Полезной и понятной книга будет также для студентов бухгалтерских и экономических специальностей.

Содержание

Глава 1. Торговая деятельность как объект бухгалтерского учета	4
1.1. Сущность, понятия и виды торговли	4
1.2. Объекты торговли	17
1.3. Признание доходов и расходов в торговле	30
1.4. Особенности учетной политики на предприятиях торговли	51
Конец ознакомительного фрагмента.	56

**Е.В. Невешкина, О.И.
Соснаускене, Е.Г. Шредер**
**Бухгалтерский
учет в торговле**
Практическое пособие

**Глава 1. Торговая деятельность
как объект бухгалтерского учета**

**1.1. Сущность, понятия
и виды торговли**

Торговля в настоящее время является, пожалуй, одним из наиболее привлекательных видов деятельности, в особенности для так называемого малого и среднего бизнеса. В первую очередь эта привлекательность заключается в довольно быстром обороте денежных средств и получении прибыли. Многие, начиная собственное дело, как способ накопления первоначального капитала используют именно

торговую деятельность. Разумеется, как и во всяком другом роде деятельности, связанном с вложением собственных денежных средств, в торговле присутствует доля риска. Но тем не менее можно с большой уверенностью сказать, что развитие торговли в нашей стране идет весьма интенсивно именно из-за частного предпринимательства. Соответственно и конкуренция в этой области велика. Как бы скептически ни относились к понятию «цивилизованные рыночные отношения», все равно обращаются к нему. Достаточно вспомнить, как обстояло дело с рынком потребительских товаров 10–15 лет назад. Высокая конкуренция в торговле (разумеется, в тех областях, где нет монополии) приводит не только к насыщению потребительского рынка, но и к улучшению качества товаров и услуг, предоставляемых торговыми организациями и индивидуальными предпринимателями.

Естественно, что «челнок» с вещевого рынка вряд ли составит серьезную конкуренцию владельцу сети крупных супермаркетов. Но все являются потребителями, и соотношение «цена – качество – обслуживание» каждый определяет для себя сам. Учитывая, что уровень жизни населения очень неодинаков и соответственно различны приоритеты при приобретении товаров: место в торговле есть и для недорогой «оптовки», и для элитного бутика.

Вот именно поэтому и мелкому торговцу-предпринимателю, работающему на себя, и владельцу крупной торговой сети, являющемуся работодателем для сотен и сотен наемных

работников, абсолютно необходимо грамотно вести свое дело. И для этого очень важно знать (и соблюдать!) законы и правила, применяемые государством к такому востребованному и распространенному виду деятельности, как торговля.

Что же такое торговля? Согласно Государственному стандарту РФ ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения» (принят и введен в действие постановлением Госстандарта РФ от 11 августа 1999 г. № 242-ст) **торговля** – это «вид предпринимательской деятельности, связанный с куплей-продажей товаров и оказанием услуг покупателям». Торговля подразделяется на две основные группы: оптовую и розничную. По определению того же Государственного стандарта оптовой торговлей является «торговля товарами с последующей их перепродажей или профессиональным использованием», а розничной торговлей соответственно называется «торговля товарами и оказание услуг покупателям для личного, семейного, домашнего использования, не связанного с предпринимательской деятельностью». Согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, продукции и услуг ОКДП (ОК 004-93, утвержден постановлением Госстандарта РФ от 6 августа 1993 г. № 17) в понятие оптовой торговли включается деятельность по продаже товаров розничным торговцам, промышленным, коммерческим, учрежденческим либо профессиональным пользователям или же другим оптовым торговцам. Розничная торговля включает деятельность по продаже

товаров для личного потребления или домашнего использования.

Таким образом, видно, что понятия розничной и оптовой торговли связаны не с количеством одновременно продаваемого товара, а с целью его приобретения и последующего использования. Один и тот же товар, проданный в одном и том же количестве, одним и тем же продавцом (в случае если продавец занимается «смешанным» видом торговли, т. е. оптово-розничной) может быть объектом как оптовой, так и розничной сделки купли-продажи.

Розничная торговля, кроме типичной стационарной (магазин, оплата через кассу, момент оплаты и момент получения товара практически совпадают и т. д.) может быть еще и развозной, разносной, посылочной. Государственный стандарт «Торговля. Термины и определения» определяет эти разновидности розничной торговли следующим образом:

«...развозная торговля: розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети с использованием специализированных или специально оборудованных для торговли транспортных средств, а также мобильного оборудования, применяемого только в комплекте с транспортным средством...

...разносная торговля: розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети путем непосредственного контакта продавца с покупателем на дому, в учреждениях, организациях, предприятиях, транспорте или на

улице...

...посылочная торговля: розничная торговля, осуществляемая по заказам, выполняемым путем почтовых отправок».

В настоящее время появилось немало новых терминов, связанных с торговлей. Это и оптово-розничная, а также мелкооптовая торговля, торговля по образцам, торговля через автоматы и т. д. При рассмотрении всех видов торговли отталкиваться следует все же в той или иной мере от определений Госстандарта. Так, например, понятие «мелкооптовая торговля» вообще трудноопределимо. Какая партия товара является «мелкой», а какая «крупной», законодательно не определяется. Это понятие используется скорее как бытовое определение и чаще всего подразумевает продажу товаров частным лицам по тем же ценам, что и оптовикам. Как уже говорилось выше, продажа товара частному лицу независимо от цены и количества является розничной торговлей.

Дистанционная торговля, или торговля по образцам, в сущности, не что иное, как определенная Государственным стандартом посылочная торговля.

При оптовой торговле сделка купли-продажи сопровождается пакетом документов. Как правило, это товарная (товарно-транспортная) накладная и счет-фактура. Счет на оплату товара не является обязательным документом, если оплата товара производится в момент его получения или позже. Если товар покупателю отпускается по предоплате,

основанием для оплаты еще не полученного товара как раз и будет счет на оплату, выставленный продавцом. Накладная и счет-фактура составляются в двух экземплярах – по одному для каждой стороны. Счет-фактура является документом, необходимым для начисления НДС, и выставляется только продавцами, находящимися на общей системе налогообложения. Предприятия торговли и индивидуальные предприниматели, не являющиеся плательщиками НДС, при продаже товара счет-фактуру, естественно, не выставляют независимо от того, является покупатель плательщиком НДС или нет. В настоящее время счет-фактуру не требуется заверять печатями, достаточно подписей руководителя и главного бухгалтера предприятия-продавца. Разумеется, в большинстве случаев генеральный директор (а часто и главный бухгалтер) не подписывают каждый счет-фактуру. Это было бы крайне неудобно и для руководителей торговой организации, и для покупателей. В таких случаях на предприятии торговли должен быть издан приказ с полным перечнем лиц, имеющих право подписи на первичных расходных документах (в том числе на счетах-фактурах и накладных). Согласно Федеральному закону от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные опе-

рации с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Документом, подтверждающим факт передачи товара, является товарная накладная. Для покупателя накладная служит основанием для оприходования полученного товара, а для продавца – основанием для списания товара. При этом необходимо помнить, что накладная должна быть оформлена должным образом. Документ должен быть подписан представителями обеих сторон сделки и заверен их печатями. В случае если печать покупателя проставить на накладной (на экземпляре продавца) не представляется возможным, в документ вместе с подписью представителя покупателя (подпись обязательно расшифровывается) вносятся данные о доверенности, выданной покупателем на получение товара (номер, дата). Сама доверенность прилагается к накладной и в дальнейшем хранится вместе с ней. Как поступать, если товар отправляется покупателю в другой город и, следовательно, ни печать на товарной накладной, ни доверенность на момент отправки товара получить от покупателя невозможно? В этом случае доверенность (либо экземпляр накладной с печатью покупателя) отправляется продавцу по почте, а до момента их получения подтверждением, что товар отправлен именно этому оптовому покупателю, служит транспортный документ с указанием организации-получателя. Транспортный документ не является заменой для печати и (или)

доверенности.

Именно первичные документы определяют, будет ли отнесена сделка купли-продажи к оптовой или розничной торговле. Если продавец, являющийся плательщиком единого налога на вмененный доход (ЕНВД), оформит продажу какого-либо товара таким пакетом документов (даже если товар был продан за наличный расчет с оплатой через кассу), это будет уже другой вид торговли, подпадающий под общую систему налогообложения. Четкое понимание разницы между законодательным определением оптовой и розничной торговли поможет избежать подобных досадных ошибок и, как следствие, – возможных проблем с налоговыми органами.

Следует упомянуть и о такой разновидности розничной торговли, как комиссионная. Госстандарт «Торговля. Термины и определения» определяет этот вид торговли следующим образом: «...комиссионная торговля: розничная торговля, предполагающая продажу комиссионерами товаров, переданных им для реализации третьими лицами – комитентами, по договорам комиссии».

Так как комиссионная торговля по определению является розничной, для продавца-комиссионера не имеет значения, для каких целей приобретает товар, который он предлагает. В данном случае речь о возможности оптовой торговли комиссионными товарами не идет. Комиссионная торговля регулируется «Правилами комиссионной торговли непродовольственными товарами», утвержденными постановлением

Правительства РФ от 6 июня 1998 г. № 569.

В отличие от остальных видов комиссионная торговля подразумевает участие в торговой операции не двух сторон («продавец – покупатель»), а трех – комиссионера, комитента и, разумеется, покупателя. Если договор розничной купли-продажи, заключаемый между покупателем и продавцом, действителен и для комиссионной торговли (естественно, в роли продавца здесь выступает комитент), то обеспечение продавца товарами для продажи происходит иначе, чем в обычной оптовой или розничной торговле. Если продавец заключает с поставщиком договор поставки и таким образом выступает в роли покупателя, приобретая товар в собственность, то комиссионер действует на основании договора комиссии, заключенного с комитентом, и товар, предназначенный для розничной продажи, не переходит в его собственность.

В ГК РФ теме комиссии посвящена гл. 51. Согласно п. 1 ст. 990 ГК РФ «По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента». При заключении сделки между комиссионером и третьим лицом (покупателем) права и обязанности, вытекающие из условий сделки, приобретает комиссионер, хотя, как уже говорилось выше, он не является собственником товара, являющегося объектом сделки. В комиссионной торговле комиссионер не тра-

тит свои средства на закупку товаров, т. е. финансовые вложения в этот вид торговли ниже, чем в другие. Однако комиссионер, как и продавец собственного товара, отвечает по всем обязательствам, вытекающим из сделки розничной купли-продажи.

ГК РФ предусматривает ответственность комиссионера перед комитентом за сохранность переданного ему для продажи имущества (товара), а также за выполнение указаний комитента. Согласно ст. 998 ГК РФ комиссионер отвечает перед комитентом за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента. Но при этом на основании той же статьи комиссионер не обязан страховать имущество, переданное ему комитентом, кроме случаев, когда это предусматривается условиями договора комиссии, является обычаем делового оборота (однако это условие при возникновении споров по данному вопросу потребует доказательств) или непосредственными указаниями комитента. В последнем случае товар страхуется за счет комитента. В обязанности комиссионера входит также исполнение условий сделки на наиболее выгодных для комитента условиях. Если сделка купли-продажи была заключена комиссионером на условиях, более выгодных, чем те, на которые рассчитывал комитент, выгода делится поровну между комитентом и комиссионером (кроме случаев, когда договор комиссии предусматривает иное). Если же комиссионер продал товар по цене ниже той, что была установлена комитентом, он обя-

зан возместить последнему понесенные убытки, если не докажет, что своими действиями предупредил еще большие убытки и не имел возможности ни продать товар по условленной цене, ни согласовать свои действия с комитентом. Обязанность комиссионера по охране прав комитента, касающихся его имущества, в том числе и выявление дефектов товара, переданного на комиссию, и немедленное уведомление об этом комитента, выгодно и самому комиссионеру. Ведь покупатель заключает сделку розничной купли-продажи с ним, и, следовательно, как уже говорилось выше, комиссионер несет по ней ответственность, предусмотренную российским законодательством. Так как в ряде случаев комиссионная торговля предполагает торговлю товарами, частично утратившими свои потребительские свойства либо в процессе эксплуатации, либо в результате незначительных производственных дефектов, не мешающих безопасно использовать приобретаемую вещь по прямому назначению, покупатель должен быть предупрежден об имеющихся дефектах и иных особенностях товара, снижающих его потребительские качества. Однако при выявлении недостатков, не оговоренных при заключении сделки купли-продажи, покупатель вправе предъявить претензии о ненадлежащем качестве товара продавцу, т. е. в данном случае комиссионеру. Поэтому комиссионеру во избежание конфликтных ситуаций выгодно иметь подробную и достоверную информацию о принятом на комиссию товаре, а в случае обнаружения неуказан-

ных дефектов до момента продажи товара – уведомить об этом комитента. Кроме того, согласно Правилам комиссионной торговли непродовольственными товарами в случае, когда на комиссию принимается товар, в отношении которого должна быть представлена информация о подтверждении соответствия товара установленным требованиям, сроках годности или сроках службы, однако такая информация отсутствует, комиссионер при продаже такого товара обязан представить покупателю информацию о том, что соответствие товара установленным требованиям должно быть подтверждено, на него должен быть установлен срок годности или срок службы, но сведения об этом отсутствуют.

Комиссионер вправе требовать от комитента, помимо комиссионного вознаграждения, также возмещения расходов, связанных с исполнением договора комиссии, кроме расходов на хранение товара, если договором не предусмотрено иное.

Особое внимание следует уделять правовым аспектам торговли и торговых отношений, поскольку невозможно организовать нормальную работу торгового предприятия (независимо от организационно-правовой формы), зная и выполняя одни законы и нарушая законодательство (пусть даже по незнанию) в других областях. Если в крупных фирмах правовыми вопросами занимаются юридические отделы, то на небольших предприятиях и у индивидуальных предпринимателей такой возможности нет. В ситуации, ко-

гда незнание правовой базы, регулирующей торговую деятельность, может привести и к конфликтам, и к серьезным убыткам, добросовестному бухгалтеру волей-неволей приходится заниматься не только бухгалтерским учетом, но и знать хотя бы азы гражданского права в части, касающейся торговли. Думаем, что такой подход к делу поможет сберечь деньги и нервы как покупателю, так и продавцу и избавит организацию от досадных ошибок, зачастую приводящих к весьма серьезным последствиям.

1.2. Объекты торговли

Непосредственным объектом торговых операций является товар. Объекты торговли, их свойства и показатели определяются в п. 4 гл. 2 Государственного стандарта «Торговля. Термины и определения». Согласно этому стандарту товаром является любая вещь, не ограниченная в обороте, свободно отчуждаемая и переходящая от одного лица к другому по договору купли-продажи. Госстандарт подразделяет общее понятие «товар» на товары народного потребления и товары производственного назначения. Товары народного потребления (ТНП) – это «...товары, предназначенные для продажи населению с целью личного, семейного, домашнего использования, не связанного с предпринимательской деятельностью». Товарами производственного назначения являются согласно определению «...товары, предназначенные для продажи юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям с целью их использования в хозяйственной деятельности». Таким образом, объектом оптовой торговли являются товары производственного назначения, тогда как товары народного потребления – это объект розничной торговли. Хотя в примечании к определению товаров производственного назначения как пример приводятся строительно-дорожная техника, транспортные машины общего пользования, технологическое оборудование, топлив-

но-сырьевые товары и иное, мы можем сделать вывод, что один и тот же товар может являться как товаром народного потребления, так и товаром производственного назначения в зависимости от цели его приобретения (а следовательно, и от способа продажи). Как пример можно привести персональный компьютер. Если он приобретается потребителем для собственных нужд, его можно классифицировать как товар народного потребления. Однако аналогичный компьютер, приобретенный фирмой для установки в бухгалтерии и ведения бухгалтерского учета, по всей видимости, будет относиться к товарам производственного назначения.

В свою очередь, товары подразделяются на классы, группы, виды и разновидности.

Класс товаров – это совокупность товаров, имеющих аналогичное функциональное назначение. Это, например, культтовары, швейные товары, автотранспортные средства и т. п.

Группой товаров называется совокупность товаров определенного класса, обладающих сходным составом потребительских свойств и показателей. Группами товаров являются, например, обувь, хлебобулочные изделия, постельное белье.

Совокупность товаров определенной группы, объединенных общим названием и назначением, называется видом товаров. Примером вида товаров могут быть столы, холодильники, сыры и т. д.

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

Исходя из вышеуказанных определений можно классифицировать, допустим, пачку нежирного творога высшего сорта следующим образом: класс – продукты, группа – молочные продукты, вид – творог, разновидность – высший сорт.

Вот еще несколько определений, относящихся к товару как к объекту торговли.

Ассортимент товаров – набор товаров, объединенный по какому-либо одному или совокупности признаков. В отношении ассортимента товаров применяются такие термины, как «промышленный» (или «производственный»), «торговый», «простой», «сложный», «укрупненный» и «развернутый».

Промышленный ассортимент – это ассортимент товаров, вырабатываемый отдельным предприятием или отраслью промышленности.

Ассортимент товаров, представленный в торговой сети, называется торговым ассортиментом. Часть торгового ассортимента товаров, который постоянно должен быть в продаже, называется ассортиментным перечнем товаров.

Если ассортимент представлен видами товаров, классифицируемыми по трем и менее видам, он называется простым. Соответственно, если товары классифицируются бо-

лее чем по трем признакам, то такой ассортимент товаров называется сложным.

Товары, объединенные по общим признакам в определенные совокупности (т. е. классы, группы, виды), образуют укрупненный (или групповой) ассортимент. Более подробный ассортимент, представленный конкретными разновидностями товаров, называется развернутым (или внутригрупповым).

При анализе ассортимента товаров используются такие категории, как показатель и структура ассортимента. **Показатель** – это количественная характеристика свойств (одного или нескольких) ассортимента товаров. Структура ассортимента, как правило, выражается в процентах и характеризует соотношение выделенных по определенному признаку совокупностей товара в наборе.

Любой торговой организации (как и любому покупателю) неизменно приходится сталкиваться с такими понятиями, как качество и потребительские свойства товара. Особенно часто это происходит, когда речь идет об оприходовании и возврате (в последнем случае вопрос о качестве товара нередко является ключевым). Чтобы по возможности избегать разногласий, возникающих между продавцом и покупателем в связи с качеством товара, необходимо четко представлять себе, что же подразумевается под этими понятиями.

Согласно опять же Госстандарту «Торговля. Термины и

определения» под качеством товара понимается совокупность потребительских свойств товара. Потребительским свойством товара называется свойство, проявляющееся при его использовании потребителем в процессе удовлетворения потребностей».

Следовательно, если при использовании товара по назначению нарушается одно или несколько его потребительских свойств, такой товар можно признать некачественным. Кроме того, при определении качества может быть использована и количественная характеристика одного или нескольких потребительских свойств товара, которая рассматривается применительно к условиям его потребления (использования). Эта характеристика называется потребительским показателем качества товара. Таким образом, говоря о качестве товара, мы не можем считать, что товар является либо качественным, либо абсолютно некачественным, т. е. непригодным к использованию по прямому назначению. Незначительное нарушение одного или нескольких потребительских свойств может и не привести к невозможности использования товара. Так, например, если в холодильнике неисправен патрон лампочки, это, безусловно, является дефектом, но не мешает использованию холодильника по прямому назначению.

Для бухгалтерского учета в торговле крайне важно, как определяет товар НК РФ. Пункт 3 ст. 38 гл. 7 НК РФ говорит, что товаром для целей налогообложения 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 РФ. Определение, даваемое товару Госстандартом «Торговля. Термины и определения», не противоречит определению НК РФ.

Однако для случаев, связанных с взиманием таможенных платежей, НК РФ принимает определение, которое дает товару Таможенный кодекс РФ. Пункт 1 ст. 11 гл. 1 Таможенного кодекса использует понятие «товар» в следующем значении: товары – любое перемещаемое через таможенную границу движимое имущество, а также перемещаемые через таможенную границу отнесенные к недвижимым вещам транспортные средства.

Транспортные средства, указанные в подп. 5 п. 1 ст. 11 Таможенного кодекса РФ, к товарам не относятся. К транспортным средствам, не подпадающим под определение товара, согласно НК РФ относятся любые морское (речное) судно (включая самоходные и несамоходные лихтеры и баржи, а также судно на подводных крыльях), судно на воздушной подушке, воздушное судно, автотранспортное средство (включая прицепы, полуприцепы и комбинированные транспортные средства) или единица железнодорожного подвижного состава, которые используются в международных перевозках для платной перевозки лиц либо для платной или бесплатной промышленной или коммерческой перевозки това-

ров, а также их штатные запасные части, принадлежности и оборудование, содержащиеся в их штатных баках горюче-смазочные материалы и топливо, если они перевозятся вместе с транспортными средствами.

Итак, объектом торговли является товар. Но товар должен где-то храниться и продаваться. Существуют определенные требования к хранению, транспортировке и условиям продажи, различающиеся в зависимости от видов и групп товаров. Эти требования обуславливаются как необходимостью максимальной сохранности товара и его потребительских свойств, так и обеспечением интересов потребителей, а также условий труда сотрудников торговых организаций, соблюдения их прав и обязанностей и безопасности граждан.

При хранении товаров необходимо учитывать такие показатели, как температура и влажность воздуха, возможность совместного хранения различных групп товаров. При реализации товаров в розничной торговой сети учитывается также площадь торговых помещений. Кроме того, любое помещение должно соответствовать нормам пожарной безопасности и санитарным нормам.

Еще в 1982 г., а точнее 25 июля 1982 г., был принят приказ Минторга РСФСР № 176 «О введении в действие Номенклатуры типов магазинов и общедоступных предприятий общественного питания, Методических указаний по составлению перспективных планов (схем) развития и размещения этой сети». Текст приказа официально опубликован

не был. И хотя приказ этот опирался еще на центральное планирование и предназначался, скорее, для строительных организаций, ссылки на приложения к нему встречаются до сих пор. В частности, для торговли алкогольной продукцией с содержанием этилового спирта более 12 % необходимо наличие торгового зала. Законодательно понятие «торговый зал» не определено, поэтому согласно Инструкции по заполнению форм государственной отчетности № 7-торг (розница) «Отчет о наличии торговой сети» № 104, утвержденной постановлением Госкомстата России 22 июля 1992 г., торговым залом считается часть торговой площади магазина, на которой осуществляется продажа товара. А вот при определении размера торгового зала, необходимого для торговли алкогольными напитками, местные власти могут ссылаться в качестве рекомендации на вышеупомянутый приказ № 176. На основании этого приказа площадь торгового зала для торговли алкоголем не должна быть менее 10 кв. м. Не имеет смысла приводить здесь все нормативы, так как приказ носит рекомендательный характер, но он может являться отправной точкой при определении конкретных нормативов площадей торговых залов и магазинов.

Торговые точки могут очень различаться по метражу, ассортименту, способу обслуживания покупателей. Приведем некоторые наиболее часто встречающиеся определения, применяемые к торговым структурам. Имущественный комплекс, который используется предприятием торговли для

оказания торговых услуг, а также для купли-продажи товаров, называется торговым предприятием. В повседневной жизни мы постоянно сталкиваемся с такими понятиями, как «магазин», «рынок», «павильон» и т. д. В чем же их различие? Как отличить маленький магазинчик от большого торгового павильона? Магазин – это здание (или часть здания), специально оборудованное для продажи товаров и оказания услуг покупателям. Магазин должен быть обеспечен не только торговыми, но и административно-бытовыми и подсобными помещениями, а также помещениями, приспособленными для приема и хранения товара, а при необходимости – для подготовки товара к продаже. В мелкорозничную торговую сеть включаются, как правило, палатки, павильоны и киоски. Торговый павильон, так же как и магазин, имеет торговый зал и помещения для хранения товаров. Строение, которое определяется как павильон, рассчитано на одно или несколько рабочих мест. Киоск отличается от павильона тем, что может быть рассчитан только на одно рабочее место и не имеет торгового зала и специальных помещений для хранения товара. Ларек или палатка даже не являются строением. Это сборно-разборная конструкция без торгового зала, но оснащенная прилавком. Палатки могут быть рассчитаны на одного или нескольких продавцов, непосредственно на их рабочих местах хранится товарный запас, необходимый для нормальной работы в течение 1 рабочего дня. Можно еще упомянуть такие распространенные термины, как «торговый

центр», «рынок» и «ярмарка». Торговый центр – это комплекс торговых предприятий, имеющих универсальный ассортимент товаров и услуг. Планируется, строится, а затем и управляется торговый центр как единое целое. Кроме того, на территории торгового центра обязательно имеется стоянка для автомашин.

Организация, которая самостоятельно может не заниматься торговой деятельностью, но создает условия для ведения торгов на основе договоров купли-продажи, – это всем нам хорошо известный рынок.

Тематические (профильные) и сезонные ярмарки приобретают свою былую популярность. Ярмарки могут быть как оптовыми, так и розничными. Любая ярмарка является самостоятельным рыночным мероприятием, которое организуется в определенном месте и на установленный срок. Ярмарки доступны для всех покупателей. В качестве продавцов на ярмарках выступают, как правило, товаропроизводители. Оптовые (профильные, тематические) ярмарки являются хорошим средством для заключения новых договоров поставки и формирования хозяйственных связей на различных уровнях. Розничные ярмарки – это прежде всего способ познакомить рядовых потребителей со своей продукцией. Граждан подобные ярмарки привлекают возможностью приобрести большой ассортимент товаров в одном месте, а также ценами, которые, как правило, ниже, чем на постоянно действующих торговых предприятиях.

Наиболее распространенное торговое предприятие – магазин. Как уже говорилось выше, он включает в себя ряд помещений, имеющих различное назначение. Правильное распределение и учет площадей этих помещений важнее, чем кажется на первый взгляд. Торговые организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками единого налога на вмененный доход, уже убедились в этом. Поэтому посмотрим, как именно определяются те или иные помещения магазина в зависимости от способа их использования с точки зрения терминологии.

Часть помещения магазина, предназначенная для размещения управленческого аппарата магазина, а также включающая в себя бытовые помещения, называется административно-бытовыми помещениями. К этой части не относятся помещения, где располагаются службы, предназначенные для выполнения работ по техническому обслуживанию торгового-промышленного оборудования и рабочих мест. Эти помещения называются техническими. Торговое помещение магазина включает в себя торговый зал и помещения для оказания услуг. Основная часть торгового помещения магазина, предназначенная для обслуживания покупателей, – это торговый зал. Нередко под подсобными помещениями понимают все, что не является торговым помещением. На самом деле подсобные помещения предназначены для размещения вспомогательных служб и выполнения работ по обслуживанию технического процесса.

Что касается складских помещений, то в магазинах существуют специально оборудованные помещения, предназначенные для приема, хранения и подготовки товаров к продаже. Непосредственно складскими обычно называются специально оборудованные изолированные помещения основного производственного, подсобного и вспомогательного назначения предприятия оптовой торговли.

Площадь всех торговых помещений называется торговой площадью магазина. Площадь торгового зала складывается из установочной площади, т. е. площади, занятой оборудованием для выкладки и демонстрации товаров, обслуживания покупателей и проведения денежных расчетов, контрольно-кассовых узлов (это часть площади торгового зала, специально оборудованная для расчетов с покупателями за товары в зонах самообслуживания, в пределах которой сосредоточено более одной контрольно-кассовой машины), площади рабочих мест продавцов, площади проходов для покупателей. Все помещения магазина вместе складываются в общую площадь магазина. Существует также экспозиционная (или демонстрационная) площадь магазина, которая включает в себя суммарную площадь всех горизонтальных, вертикальных и наклонных плоскостей торгового оборудования, которые используются для демонстрации и показа товаров в торговом зале. Этот вид площади, естественно, не включается в общую площадь магазина и ее части.

Существуют также определенные требования и к инфор-

мации, которую продавец обязан довести до покупателя (информация о товаре здесь в виду не имеется). Согласно постановлению Правительства РФ от 19 января 1998 г. № 55 «Об утверждении Правил продажи отдельных видов товаров, Перечня товаров длительного пользования, на которые не распространяется требование покупателя о безвозмездном предоставлении ему на период ремонта или замены аналогичного товара, и Перечня непродовольственных товаров надлежащего качества, не подлежащих возврату или обмену на аналогичный товар других размера, формы, габарита, фасона, расцветки или комплектации» «... продавец обязан довести до сведения покупателя фирменное наименование (наименование) своей организации, место ее нахождения (юридический адрес) и режим работы, размещая указанную информацию на вывеске организации».

К вновь открываемому предприятию торговли в зависимости от его профиля, предполагаемого ассортимента товаров, формы торговли и многих других факторов предъявляются различные требования. Эти требования, устанавливаемые в том числе и местными органами власти, имеющими соответствующие полномочия, неодинаковы в разных регионах, поэтому привести их в этой книге для каждого конкретного случая не представляется возможным.

1.3. Признание доходов и расходов в торговле

Занятие торговлей, как и любым другим видом коммерческой деятельности, направлено на то, чтобы приносить предпринимателю (юридическому или физическому лицу) прибыль. Практически единственным источником прибыли для продавца является разница между ценой, по которой он приобрел товар, и ценой, по которой он его продал. Еще одним способом получения прибыли, требующим меньших материальных вложений, является реализация услуг потребителям.

В настоящее время многие предприниматели и организации, занимающиеся оптовой и розничной торговлей, предлагают своим покупателям так называемые сопутствующие услуги. Расширение перечня услуг, оказываемых торговыми организациями (предпринимателями) населению, обусловлено не только тем, что это, как уже говорилось выше, еще один способ получения прибыли, причем требующий зачастую меньших финансовых затрат, чем непосредственно перепродажа товаров, но и ростом конкуренции. В борьбе за привлечение покупателей важны многие факторы. Это и широкий ассортимент товаров, и качество приобретаемых товаров, и цены (вопрос ценообразования вообще один из самых интересных и сложных в торговле), и удобное расположение торговой точки, и качество обслуживания, и возможность

получения дополнительных (пусть даже платных) услуг при приобретении товара. Насыщение потребительского рынка привело к тому, что современный покупатель хочет не просто приобрести необходимую вещь, но купить товар именно тот, который больше всего соответствует его представлениям, при этом потратив возможно меньше денег и сил, и сделать это с максимальным комфортом. Простая формула «деньги – товар» усложнилась, приобрела много новых составляющих, и продавцу, если он желает удержаться и обрести устойчивое положение в торговом бизнесе, приходится с этим считаться. Сопутствующие услуги в торговле, как уже было сказано, получают все большее распространение. В одних случаях это платные дополнительные услуги, в других – бесплатные (чаще всего их стоимость заложена в цену приобретаемого товара), но их оказание направлено на привлечение покупателя. Это могут быть доставка товара на дом (магазин, торгующий, скажем, бытовой техникой и не предоставляющий эту услугу, – уже редкость, вызывающая недоумение), подключение, сборка, консультации, отчасти сервисное обслуживание и гарантийное обслуживание (в тех случаях, когда продавец дает на товар собственные гарантии, помимо установленных законодательно). Кроме того, магазин, торгующий готовой одеждой или тканями, вполне может оказывать услуги по мелкой переделке (подгонке) одежды, раскрою тканей; салон сотовой связи, помимо продажи телефонных аппаратов, принимает платежи и произво-

дит подключение, а магазин фототоваров предлагает покупателю услуги по фотопечати.

Но все-таки основа деятельности торговой организации – перепродажа товаров. Однако уже всем понятно, что разница между покупной и продажной ценой не идет полностью в карман учредителей фирмы или предпринимателя. Разница эта должна покрыть множество расходов, связанных с профессиональной деятельностью продавца. И было бы крайне несправедливо считать ее чистой прибылью и облагать соответствующими налогами в полном объеме. Прежде чем перейти к вопросу о признании доходов в торговле, необходимо разобраться в терминологии. «Прибыль» и «доход» – что обозначают эти термины, в чем различие этих понятий?

В соответствии с Госстандартом «Торговля. Термины и определения» понятие «валовый доход торговли» – это «показатель, характеризующий финансовый результат торговой деятельности и определяемый как превышение выручки от продажи товаров и услуг над затратами по их приобретению за определенный период времени». Поскольку в определении говорится только о затратах по приобретению товара, можно сказать, что доход – это разница между суммой, за которую товар продан, и суммой, за которую он был приобретен. Что же касается прибыли, то здесь появляются такие понятия, как «валовая (бухгалтерская) прибыль торгового предприятия», «прибыль от реализации товара» и «чистая прибыль торгового предприятия». Валовая прибыль харак-

теризует конечный финансовый результат деятельности торгового предприятия, представляющий собой сумму прибыли от реализации товаров, услуг, имущества и сальдо доходов и расходов от прочих операций. Следовательно, в отличие от дохода прибыль предполагает учет иных расходов, кроме связанных с приобретением товара. Таким образом, можно сделать вывод, что прибыль по определению меньше дохода. Торговое предприятие обязательно получит доход, продавая товар выше закупочной цены, но при этом оно может не получить прибыли. Говоря о валовой прибыли, мы упомянули прибыль от реализации товаров. При продвижении товаров к покупателю продавец может варьировать определенные затраты, связанные с этим процессом. К примеру, для доставки товаров на склад он может нанять транспорт, использовать собственную машину или оговорить в договоре купли-продажи пункт о доставке товара транспортом поставщика. Но есть платежи, которые являются обязательными. Это акцизы, различные виды налогов (например, налог на добавленную стоимость) и т. д. Так вот, прибыль от продажи товара – это разница, на которую валовый доход, из которого вычтены обязательные платежи, превышает издержки обращения за определенный период времени. Ну а издержки обращения (или торговые издержки) – это затраты, произведенные продавцом в процессе продвижения товара к покупателю, в их денежном выражении. Когда прибыль предприятия уже определена, т. е. рассчитана налогооблагаемая база

для налога на прибыль, и налог этот уплачен, в распоряжении торговой организации остается часть валовой прибыли. Вот, собственно, ради нее мы с вами и работаем – это чистая прибыль предприятия.

В торговле, как и в любой другой деятельности, существуют признанные расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, и признанные доходы, составляющие ее. Признание доходов и расходов в торговле регулируется положениями по бухгалтерскому учету, утвержденными приказом Минфина. Признание доходов регламентирует Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации»

«Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)» (п. 2 раздела 1 ПБУ 9/99).

Признаваемые доходы предприятия подразделяются на:

- 1) доходы от обычных видов деятельности;
- 2) прочие доходы;

Исходя из условий получения и вида доходов и характера своей деятельности торговое предприятие самостоятельно определяет, какие именно доходы будут отнесены к обычным видам деятельности. Доход от одного и того же вида деятельности для разных предприятий может быть отнесен как

к доходам от обычных видов деятельности, так и к прочим доходам. Например, если для организации предметом деятельности является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, то выручка (поступление средств) от этого вида деятельности будет признана доходом от основного вида деятельности. Но поступление средств от того же вида деятельности для организации, у которой предметом деятельности является розничная торговля, будет отнесено к прочим доходам. Согласно ПБУ 9/99 «доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг». К бухгалтерскому учету выручка принимается «...в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности...». При этом необходимо учитывать, какие поступления согласно данному ПБУ не признаются доходами. В тех случаях, когда поступления покрывают только часть выручки, к бухгалтерскому учету принимается выручка, определяемая «...как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением)». Если цена товара (услуг) не зафиксирована в договоре между покупателем и продавцом и установить ее на основании других условий договора не представляется возможным, то предприятие обязано определить величину поступлений, а также дебиторской задолженности исходя из цены, «...по которой в

сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг)», т. е. на основании рыночной, устоявшейся цены товара (работ, услуг).

Каким образом будет признан доход предприятия в случае, если товар продан с отсрочкой платежа или в рассрочку, на условиях коммерческого кредита? В этом случае при продаже товара возникает задолженность покупателя перед продавцом, обусловленная договором купли-продажи. В условиях конкуренции для успешной работы торговые организации привлекают покупателей самыми разнообразными методами. Среди них и предоставление различных форм кредитов, рассрочек и отсрочек платежей. Такие предложения могут быть весьма привлекательными для покупателя, однако продавец, заключивший договор купли-продажи на подобных условиях, должен будет принять к бухгалтерскому учету доход (выручку) в полной сумме образовавшейся дебиторской задолженности.

Если договор предусматривает оплату товаров (услуг) не в денежной, а какой-либо иной форме, величина поступлений и (или) дебиторской задолженности по нему принимается к бухгалтерскому учету исходя из стоимости материальных ценностей, которые должны быть переданы продавцу по данному договору. При этом «...стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравни-

мых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей)». А если подобно-го рода договор заключается торговой организацией впервые или она никогда раньше не имела дела с ценностями, которые получены в качестве обязательств по исполнению договора? Одним словом, как быть, если определить сумму поступлений (дебиторской задолженности) в денежном выражении не представляется возможным? В этом случае величина поступлений, а также возникшей дебиторской задолженности будет определяться стоимостью товаров, переданных торговой организацией покупателю. И стоимость переданных по договору товаров будет устанавливаться «...исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров)», т. е. цена, по которой товары переданы покупателю в исполнение условий договора, не должна существенно отличаться от цены, по которой этот товар реализуется в обычных условиях, по типовым договорам.

Величина поступлений (дебиторской задолженности) учитывается с учетом всех предоставленных скидок и наценок. Первоначальная величина поступлений (дебиторской задолженности) может быть скорректирована в случае, если по тому договору, по которому образовалась дебиторская задолженность (были учтены поступления), произошли изменения обязательств.

Что касается прочих доходов, то их состав регламентиро-

ван п. 7 ПБУ 9/99:

- 1) «... поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- 2) поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- 3) поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- 4) прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- 5) поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- 6) проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке»;
- 7) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- 8) активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- 9) поступления в возмещение причиненных организации убытков;

- 10) прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- 11) суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- 12) курсовые разницы;
- 13) сумма дооценки активов;
- 14) прочие доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

Для определения в бухгалтерском учете прочих поступлений используется следующая методика.

Такие поступления, как неустойки, штрафы, возмещение ущерба, пени, принимаются к учету в суммах, признанных должниками (виновниками) либо присужденных судом. К учету они принимаются в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником.

Поступления (активы), полученные безвозмездно, принимаются к учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость должна быть определена на дату принятия данного вида поступлений к бухгалтерскому учету исходя из цен на данный или аналогичный данному вид материальных ценностей. Причем данные об установленных ценах должны быть

подтверждены документально, в том числе документальным подтверждением признается заключение экспертизы.

Кредиторская задолженность с истекшим сроком давности принимается к бухгалтерскому учету в той сумме, в которой она была отражена в бухгалтерском учете предприятия и в том отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности.

Для определения сумм дооценки активов действуют правила, установленные для переоценки активов. В этой главе мы не будем их рассматривать. В бухгалтерском учете они признаются в том отчетном периоде, к которому относится дата произведения переоценки.

Для определения величины поступлений от продажи основных средств и других активов, отличных от денежных средств (кроме продажи валюты), процентов, полученных за пользование средствами предприятия (организации), доходов от участия в уставных капиталах других организации и иного используются те же правила, что и при принятии к бухгалтерскому учету выручки от обычных видов деятельности. Причем проценты для целей бухгалтерского учета начисляются за каждый отчетный период в соответствии с условиями договора, на основании которого денежные средства предприятия были переданы в пользование.

Все иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах (в денежном выражении) в том отчетном периоде, в котором они образовались (были выяв-

лены).

Для того чтобы выручка была принята к бухгалтерскому учету, необходимы следующие условия:

1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

2) сумма выручки может быть определена;

3) уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю, или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены. Если хотя бы одно из этих пяти вышеперечисленных условий не соблюдено, организация не может признать в бухгалтерском учете выручку и признает кредиторскую задолженность. Соблюдение пяти условий необходимо для признания выручки, если речь идет о возмездной передаче права собственности (продаже). В тех случаях, когда организация предоставляет во временное пользование (временное владение и пользование) свои активы, права (в том числе возникающие из патентов

и иной интеллектуальной собственности), для признания в бухгалтерском учете выручки должны быть выполнены одновременно первые три из перечисленных условий.

Если торговая организация оказывает услуги, выполнение которых требует длительного времени, выручка по этим услугам может быть признана как по мере выполнения определенного этапа работы, так и после оказания услуги полностью. Если возможно определить готовность выполнения услуги, то организация может признать выручку по конкретной услуге по мере готовности. Организация имеет право признавать в одном отчетном периоде выручку от разных по характеру и условиям выполнения видов деятельности (проведения работ, оказания услуг, изготовления продукции) любыми из указанных способов.

В случае, когда выручка от оказания услуг не может быть определена, она должна быть принята в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организации. То же относится и к изготовлению продукции, выполнению работ.

Учет расходов организации для целей бухгалтерского учета регламентирован Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.

Итак, «...расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой орга-

низации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

Для целей бухгалтерского учета расходами организации согласно ПБУ 10/99 не признается выбытие активов (оплата):

1) в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);

2) вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

3) по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;

4) в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

5) в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

6) в погашение кредита, займа, полученных организацией. Так же как и доходы, расходы организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

К расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Для предприятий торговли это в основном расходы по приобретению и продаже товаров. К этому виду расходов относятся расхо-

ды по оказанию услуг и выполнению работ, а также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

К бухгалтерскому учету принимаются расходы по обычным видам деятельности в сумме, равной величине оплаты или величине кредиторской задолженности. Сумма исчисляется в денежном выражении. При принятии к учету расходов следует учитывать, какие виды оплаты не признаются расходами. Если признаваемые расходы покрываются оплатой лишь частично, то расходы будут определяться как сумма оплаты и кредиторской задолженности.

Так же как и при учете доходов, величина оплаты и задолженности определяется исходя из цены, установленной договором, а в том случае, когда по договору определение цены не представляется возможным, – по ценам, устанавливаемым на аналогичный товар (услугу) в обычных обстоятельствах. Так же по рыночным, сложившимся ценам определяется оплата, переданная в неденежном выражении, если денежное выражение такой оплаты не устанавливается документально.

Что касается корректировки расходов, она также аналогична корректировке доходов, т. е. при изменении обстоятельств договора первоначальная величина оплаты корректируется с учетом фактической суммы оплаты (выбывающих активов).

Величина расходов и кредиторской задолженности определяется с учетом всех скидок и наценок, предоставленных предприятию.

В целом на предприятиях расходы по обычным видам деятельности формируются из расходов, связанных с приобретением сырья, материалов, товаров, иных материально-производственных запасов, а также расходов, возникающих непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.). Для предприятий торговли этот вид расходов будет формироваться в основном из расходов, связанных с приобретением товаров и их продажей (в том числе предпродажной подготовкой).

Учет расходов целесообразно организовать в бухгалтерском учете по статьям затрат. Перечень статей затрат предприятие устанавливает самостоятельно.

При формировании расходов по обычным видам деятельности необходимо обеспечить их группировку по следующим позициям:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;

- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

При формировании финансового результата хозяйственной деятельности предприятия определяется себестоимость проданных товаров, которая числится на базе расходов по обычным видам деятельности не только за отчетный период, но также и за предыдущие периоды, и переходящих расходов, когда они имеют отношение к доходам последующих периодов с учетом всех необходимых корректировок.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» прочими расходами признаются:

- 1) расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- 2) расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- 3) расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- 4) расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- 5) проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

6) расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

7) отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

8) прочие операционные расходы.

Такие расходы, как штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; возмещение причиненных организацией убытков; убытки прошлых лет, признанные в отчетном году; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; курсовые разницы; сумма уценки активов; перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий, также относятся к прочим расходам.

К прочим расходам относятся расходы, понесенные в результате хозяйственной деятельности при чрезвычайных обстоятельствах (аварии, национализации, стихийных бедствиях и т. д.).

Для признания расходов в бухгалтерском учете необходимо выполнение следующих условий:

1) расход производится в соответствии с конкретным до-

говором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

2) сумма расхода может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если хотя бы одно из вышеперечисленных условий не выполнено, расходы не могут быть приняты в бухгалтерском учете. В этом случае предприятием признается дебиторская задолженность.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от формы их осуществления.

Признание расходов происходит в том отчетном периоде, в котором они имели место, и не зависит от фактической выплаты денежных средств. Если организацией принят порядок перехода права собственности на проданный товар не на момент передачи товара, а на момент поступления оплаты за него, то расходы будут признаны после погашения возникшей задолженности.

В налоговом учете вопрос о признании доходов и расходов отражен в ст. 248–255 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» ч. 2 Налогового кодекса РФ. Итак, согласно НК РФ доходами организации признаются доходы от реализации товаров и имущественных прав (доходы от реализации), а также внереализационные доходы. При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные на-

логоплательщиком (продавцом) покупателю товаров (услуг). Все полученные налогоплательщиком доходы, в том числе и те, стоимость которых выражена в валюте и условных единицах, учитываются в совокупности с доходами, выраженными (полученными) в рублях. Определение доходов должно производиться на основании документов, подтверждающих их получение (в том числе первичных документов, документов налогового учета).

Доходом от реализации товаров (услуг) считается выручка от реализации товаров (услуг, имущественных прав). Выручка от реализации определяется на основании всех поступлений, связанных с реализацией товаров (услуг). Определение доходов и расходов для организаций, использующих метод начисления, устанавливается ст. 271 и 272 НК РФ. Для организаций, использующих кассовый метод начисления, признание доходов и расходов определено ст. 273 НК РФ. В ст. 251 НК РФ приводится перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы.

Согласно ст. 252 НК РФ «...расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме». Налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на сумму произведенных расходов. Расходы, которые не учитываются в целях налогообложения, перечислены в ст. 270 НК РФ.

Итак, в данном разделе было рассмотрено понятие доходов и расходов для организаций для целей бухгалтерского и налогового учета. Конкретные примеры начислений и связанных с ними проводок будут приведены ниже, в главах книги, посвященных непосредственно бухгалтерской отчетности и налогам.

Несмотря на то, что для организаций торговли перечень признаваемых доходов и расходов связан в основном с деятельностью по продаже товаров, мы постарались коснуться и других видов деятельности. Связано это с тем, что торговые организации по мере своего роста расширяют и сферу деятельности. Торговые организации оказывают услуги, сдают и берут в аренду торговые площади и оборудование, покупают и реализуют основные средства и т. д. Поэтому естественно, что только торговыми операциями бухгалтерский учет не ограничивается.

Основными документами, регулирующими признание доходов и расходов, являются ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации», а также НК РФ (гл. 25).

1.4. Особенности учетной политики на предприятиях торговли

Несмотря на то, что бухгалтерский и налоговый учет в любых сферах деятельности довольно жестко регламентирован законодательными и иными актами, предприятиям предоставляется определенная свобода действий при выборе тех или иных форм учета. Однако организация не может произвольно менять методы начисления и учета в течение года в зависимости от того, что на данный момент является для нее наиболее выгодным. Поэтому один из первых документов, который создается в начале деятельности любой организации, – это приказ об учетной политике предприятия. И если в небольших фирмах большинство приказов может быть издано непосредственно руководителем, то в создании приказа об учетной политике самое активное участие принимает главный бухгалтер. Чаще всего именно он и составляет проект приказа (кроме, разумеется, тех случаев, когда руководитель принимает решение вести бухгалтерский учет лично). В этом разделе книги мы рассмотрим, что же такое учетная политика предприятия, какие требования к ней предъявляются и на какие законодательные и иные акты следует обращать внимание при ее формировании.

В соответствии с п. 3 ст. 5 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» предприя-

тие самостоятельно формирует свою учетную политику. Совокупность способов ведения бухгалтерского учета (стоимостное измерение, первичное наблюдение, текущая группировка и обобщение фактов хозяйственной деятельности), выбранная организацией, и называется учетной политикой предприятия.

Что понимается под способами бухгалтерского учета? Это методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, организация документооборота, инвентаризации, погашения стоимости активов, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров и т. д.

Принятые способы бухгалтерского учета применяются всеми структурными подразделениями предприятия независимо от их месторасположения, в том числе и выделенными на отдельный баланс. Установленные способы ведения бухгалтерского учета применяются с 1 января года, следующего за годом издания соответствующего приказа (распоряжения), т. е. приказ об учетной политике предприятия вступает в силу с 1 января независимо от даты его утверждения. Исключением являются вновь создаваемые организации, для которых приказ об учетной политике считается вступившим в действие с момента приобретения ими прав юридического лица. Эти организации должны оформить избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации.

При формировании учетной политики организация имеет право самостоятельно:

- 1) устанавливать порядок начисления износа по основным средствам и нематериальным активам;
- 2) определять порядок списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции;
- 3) выбирать способ начисления износа по малоценным и быстроизнашивающимся предметам;
- 4) определять стоимостной предел отнесения предметов к основным средствам или МБП;
- 5) выбирать способ группировки и списания затрат на производство;
- 6) выбирать вариант синтетического учета производственных запасов;
- 7) выбирать способ учета выпуска продукции (работ, услуг);
- 8) выбирать метод оценки производственных запасов, готовой продукции, товаров отгруженных, незавершенного производства;
- 9) выбирать способ учета затрат на производство;
- 10) определять сроки погашения расходов будущих периодов;
- 11) выбирать метод определения выручки от реализации;
- 12) выбирать момент реализации по работам долгосрочного характера;
- 13) создавать резерв сомнительных долгов;

- 14) выбирать способы распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования;
- 15) выбирать метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
- 17) создавать резервы и фонды специального назначения;
- 18) выбирать способ оценки задолженности по кредитам и займам;
- 19) выбирать способ учета курсовых разниц.

Так как в книге говорится о бухгалтерском учете на предприятиях торговли, для которых основным видом деятельности является продажа уже готовых товаров, то из всех вышперечисленных пунктов пункты с 5 по 9, а также 12 и 15 можно считать малоактуальными.

На основании действующего в РФ плана бухгалтерских счетов организация самостоятельно разрабатывает рабочий план счетов. Добавления или сокращения вносятся в систему субсчетов в зависимости от специфики деятельности предприятия. Важно помнить, что субсчета напрямую связаны с ведением именно аналитического учета в бухгалтерии и, помимо требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету законодательством, можно использовать более детальный аналитический учет, который будет удобен для работы. Может быть, понятие «удобство» не совсем привычно в данном контексте. Но если организация приобретает для продажи, к примеру, товар с НДС 18 и 10 %, отражать его без разделения на счете 41.1 действительно неудобно. В этом

случае логично использовать субсчета 41.1.1 «Товар с НДС 18 %» и 41.1.2 «Товар с НДС 10 %».

Учетная политика предприятия предусматривает также самостоятельный выбор формы бухгалтерского учета. Это способы и последовательность учетной регистрации, взаимосвязь и строение учетных регистров. Перечень применяемых учетных регистров тоже выбирается организацией самостоятельно. Учетные регистры представляют собой специальные формы, предназначенные для учетных записей. Различают регистры аналитического и синтетического учета в зависимости от объема их содержания. Регистры также бывают хронологическими и систематическими в зависимости от видов учетных записей. Сейчас в бухгалтерии используются журнально-ордерная, мемориально-ордерная и автоматизированная формы учета. Рассмотрим, что же представляют собой эти формы.

Мемориально-ордерная форма учета

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.