О. И. Соснаускене, Екатерина Шредер,
Елена Невешкина

Бухгалтерский учет в торговле

Екатерина Геннадиевна Шредер
Елена Невешкина
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 9
1.3. Признание доходов и расходов в торговле 14
1.4. Особенности учетной политики на предприятиях торговли 22
1.5. Лицензирование торговой деятельности 27
Глава 2. Бухгалтерский учет торговых операций 37
2.1. Учет поступления товаров 37
2.1.1. Порядок документального оформления, получения и приемки товаров 37
2.1.2. Приемка товаров на складе покупателя. Контроль за количеством и качеством товара 42
2.1.3. Синтетический и аналитический учет поступления товаров 44
2.2. Оформление, выдача и использование доверенности в организациях торговли 48
2.3. Цены, торговые наценки, оценка товарных запасов 53
Конец ознакомительного фрагмента. 55

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 единовременно 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 отправлений».

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 предпри-

ятия-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 операции 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 приобретается 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 тратит 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 обязан 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 неуказанных дефектов до момента продажи товара – уведомить об этом комитента. Кроме того, согласно Правилам комисси-

онной 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, когда 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, топливно-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 более 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 потребительский 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 товаров, 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 обусловливаются 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 администра-

тивно-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 торгово-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 информации, 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 производит 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 определе-

нии 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 характеризует 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 деби-

торской 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, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей)». А если подобного 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 регламентирован 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 выявлены).

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 организации, 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 расходы 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 договором, 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 налогоплательщиком (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» предприятие 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 вышеперечисленных 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 основана на том, что в мемориальные ордера вносятся записи данных первичных и накопительных документов. В дальнейшем ордера фиксируются в регистрационном журнале и переносятся в Главную книгу. К мемориальным ордерам прилагаются первичные документы, которые служат основанием для записей в регистрах аналитического учета. При ведении такой формы учета в бухгалтерии ежемесячно составляются оборотные ведомости по всем счетам аналитического учета. Затем производится их сверка. Итоги дебетовых и кредитовых оборотов всех синтетических счетов должны быть равны итогам регистрационного журнала, в котором регистрировались мемориальные ордера.

Журнально-ордерная форма учета основана на линейно-позиционном способе записи и применении накопительных регистров. Записи в журналах-ордерах производятся по итогам за месяц из накопительных ведомостей или по мере поступления документов. Каждый отдельно взятый журнал-ордер ведется по одному счету. Возможно также ведение

одного журнала по нескольким счетам, если они близки по экономическому содержанию. В журнале-ордере отражается кредитовый оборот выбранного счета (счетов), дебетовая же часть операции отражается в журналах-ордерах корреспондирующих счетов, т. е. регистрация ведется по кредитовому признаку. Сумма хозяйственной операции записывается только 1 раз, но при этом отражаются и дебетуемый, и кредитуемый счета. Журналы-ордера ведутся в течение 1 календарного месяца. В конце каждого месяца все итоги журналов-ордеров переносятся в Главную книгу. Она заводится сроком на 1 календарный год и отражает обобщенные данные текущего учета, а также предназначается для сверки отдельных счетов между собой.

Автоматизированная форма учета. Эта форма учета получает в настоящее время все более широкое распространение. Основой для автоматизированной формы учета служат различные программы бухгалтерского учета для персональных компьютеров. Программ в настоящее время написано множество. Каждая имеет свои плюсы и минусы. При выборе программного обеспечения для ведения бухгалтерского учета желательно ознакомиться с демонстрационными версиями нескольких программ. При этом следует учитывать не только их соответствие требованиям к ведению бухгалтерского учета. Разумеется, фирма, предлагающая свое программное обеспечение, будет убеждать предпринимателя, что именно ее программа – самый подходящих для него вариант. Что играет роль при выборе программного обеспечения? Конечно, как уже говорилось выше, соответствие функций программы требованиям законодательства, предъявляемым к бухгалтерскому учету.

Кроме того, нужно оценить предполагаемый объем бухгалтерских работ. Вряд ли индивидуальному предпринимателю, владельцу небольшой торговой точки, желающему облегчить себе работу по учету хозяйственных операций, потребуется программа, рассчитанная на ведение учета по нескольким различным видам хозяйственной деятельности одновременно. Естественно, техническое обеспечение должно соответствовать программному. Но тут уж (если автоматизация учета проводится с нуля) лучше «подгонять» характеристики компьютера к требованиям программы, а не наоборот. Хорошо также учесть возможность обслуживания программы, так как большинство типовых программ неизменно требует «подгонки» под деятельность данного конкретного предприятия. И еще один фактор, на который, как правило, обращают внимание в последнюю очередь (если обращают вообще). Нет, это не цена. Это самое обыкновенное удобство. В аналогичных условиях хозяйственной деятельности для двух разных бухгалтеров могут показаться более приемлемыми разные программы. Один просто не в состоянии нормально работать, не имея возможности ввести без программиста, на уровне пользователя, необходимые субсчета, а для другого главное – разнообразие справочных отчетов. Если есть возможность, лучше все-таки учесть и индивидуальные особенности будущего пользователя.

Для определенных видов деятельности (и к ним в большинстве случаев относится розничная торговля) существует как обязательный вариант переход на единый налог на вмененный доход (ЕНВД). Организациям малого бизнеса (в торговле таких немало, если не большинство) можно рекомендовать переход на упрощенную форму учета. В этом случае учет будет вестись только по двум регистрам – книге учета хозяйственных операций и ведомости учета различных объектов имущества организации.

Обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности подлежат способы погашения стоимости основных средств и нематериальных активов, оценки товаров, признания прибыли от реализации товаров и т. д.

Статья 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» регламентирует основные требования, предъявляемые к приказу об учетной политике предприятия, т. е. минимальный объем данных, который должен быть в нем отражен. В приказе об учетной политике отражаются следующие моменты бухгалтерского учета:

1) «…рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

2) формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

3) порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

4) правила документооборота и технология обработки учетной информации;

5) порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета».

Учетная политика предприятия утверждается приказом лица, ответственного за организацию и ведение бухгалтерского учета. Подобная формулировка может на первый взгляд указывать и на главного бухгалтера предприятия. Но в п. 1 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» указывается, что «…ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций».

Таким образом, конечная ответственность за все последствия, вытекающие из хозяйственной деятельности предприятия, лежит на руководителе предприятия. Создавая новое предприятие, руководитель должен оценить объем предстоящих учетных работ и в зависимости от этого решить, кто будет проводить эти работы, т. е. он может:

1) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

2) ввести в штат должность бухгалтера;

3) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

4) вести бухгалтерский учет лично.

От правильного принятия этого решения во многом будет зависеть вся дальнейшая деятельность предприятия. Неоправданно раздувать бухгалтерский штат (как и любой другой), разумеется, невыгодно. Но экономия, при которой на сотрудника буквально наваливается объем работ, с которым он просто физически не в состоянии справиться, обязательно приведет к срыву нормального ведения учета и сдачи отчетности. Поэтому правильно оценить объем предстоящих работ по ведению бухгалтерского учета крайне важно в самом начале.

Итак, приказ об учетной политике подписан. Но в ходе деятельности предприятия выясняется, что он требует изменений или дополнений. Тому может быть много причин, это совершенно нормально.

Согласно п. 4 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» причинами изменения учетной политики предприятия могут послужить изменения в законодательстве РФ, а также в нормативных актах органов, регулирующих бухгалтерский учет. Это могут быть также и внутренние причины (например, разработка новых способов ведения бухгалтерского учета или значительные изменения в условиях ее деятельности). Итак, вносить изменения в утвержденную учетную политику предприятие имеет право. Но вышеуказанный Закон ставит одно условие: любые изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года. Кроме того, если изменения в учетной политике не связаны с изменением законодательных актов, они должны быть оценены предприятием в стоимостном выражении. Эта оценка изменений в учетной политике должна быть произведена на основании выверенных организацией данных на первое число месяца, с которого будут применяться измененные способы ведения бухгалтерского учета. Практически это 1 января года, следующего за годом утверждения нового приказа.

В годовой бухгалтерской отчетности отражаются данные о применении избранной предприятием учетной политики. Они раскрываются в пояснительной записке, являющейся частью бухгалтерской отчетности организации за отчетный год. Однако, если с момента сдачи последней отчетности, в которой эта информация была отражена, изменений в учетной политике не произошло, бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике предприятия.

Изменения в учетной политике предприятия и причины этих изменений, а также оценка последствий этих изменений в стоимостном выражении раскрываются в бухгалтерской документации обособленно.

1.5. Лицензирование торговой деятельности

Торговля, как и любой другой вид коммерческой (т. е., по сути, профессиональной) деятельности, требует не только капиталовложений на закупку товара, аренду помещения и оплату труда наемных работников. Законодательство предъявляет к предпринимателям (в данном случае подразумеваются фактические хозяева крупных торговых предприятий, создающих, например, общества с ограниченной ответственностью и иной организационно-правовой формы) определенные административные и юридические требования, выполнение которых необходимо для осуществления коммерческой деятельности с самого начала. Много вопросов вызывает лицензирование определенных видов деятельности, в том числе и торговой. Какие виды торговли требуют обязательного получения лицензии, что для этого необходимо и что вообще за документ такой – лицензия?

Прежде всего торговая деятельность как таковая не требует лицензирования. Указом Президента РФ от 29 января 1992 г. № 65 «О свободе торговли» установлено, что местные органы власти и управления обязываются оказывать содействие свободной торговле предприятий и граждан, принимать меры к созданию специально отведенных мест для осуществления торговли. Причем, если местными органами выделено место под организацию рынка (оптового рынка), оно должно быть обеспечено подъездными путями и местом для стоянки грузового транспорта. Также местные власти обязаны обращать особое внимание как на создание специально оборудованных торговых мест, так и на поддержание в таких местах порядка и санитарных норм. Задержание и изъятие грузов, перемещаемых по территории РФ, а также истребование по ним любых документов разрешены только в случаях, предусмотренных действующим законодательством.

Однако свобода торговли не подразумевает превращения наших улиц в один стихийный базар. Торговля, в том числе с лотков, автомашин и с рук (здесь не имеются в виду стационарные точки, такие как магазины), может осуществляться только в специально отведенных местах. Исключение составляют проезжие части улиц, станции метро, аэропорты, вокзалы (железнодорожные, речные, автовокзалы), пассажирские суда и поезда, а также территории, прилегающие к зданиям, в которых располагаются государственные органы власти и управления, детские дошкольные и школьные учреждения. Кроме того, продавцы (независимо от форм собственности), торгующие с лотков и автомашин, обязаны иметь вывеску, на которой указываются их организационно-правовая форма, наименование (название фирмы, фамилия индивидуального предпринимателя) и местонахождение (фактический адрес). В Указе «О свободе торговли» этого требования нет, однако при его несоблюдении нарушается требование о предоставлении полной информации о продавце. Ведь абсолютно реальна ситуация, когда одним и тем же видом деятельности занимаются индивидуальные предприниматели, имеющие одинаковые фамилии и инициалы. Для чего нужна такая подробная информация? В первую очередь требования о предоставлении информации, необходимой для идентификации продавца, направлены на защиту прав потребителей. Покупатель должен знать, кому в случае необходимости предъявлять претензии по приобретенному товару. А продавцы, реализующие товар с лотков и автомашин, согласно Указу «О свободе торговли» несут ответственность за качество товара, проданного таким образом, в соответствии с действующим законодательством.

Основным положением вышеупомянутого Указа является п. 1, который и декларирует свободу торговли. Согласно этому пункту граждане и предприятия независимо от форм собственности имеют право осуществлять торговую, закупочную и посредническую деятельность с уплатой установленных платежей и сборов без специальных разрешений, т. е., если вы зарегистрировались с соблюдением всех необходимых требований в качестве индиви-

дуального предпринимателя или юридического лица (торговой организации любой формы собственности), дополнительного разрешения или оформления каких-либо документов на право ведения торговой деятельности вам не требуется. Однако исключение составляют торговля оружием, боеприпасами, взрывчатыми, радиоактивными и ядовитыми веществами, наркотиками, лекарственными препаратами, проездными билетами, а также другими товарами, реализация которых либо ограничивается, либо вообще запрещается действующим законодательством.

Виды коммерческой деятельности, подлежащие обязательному лицензированию, регулируются Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности». Действие данного Закона не распространяется на деятельность в области производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и приобретение оружия и патронов к нему (упомянуты те виды деятельности, которые непосредственно могут быть связаны с торговлей).

В ст. 17 Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» установлен перечень видов деятельности, на осуществление которых требуются лицензии, рассмотрим наиболее растространенные из них:

– разработка, производство, реализация и приобретение в целях продажи специальных технических средств, предназначенных для негласного получения информации, индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность;

– деятельность по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговля указанной продукцией;

– торговля вооружением и военной техникой;

– торговля оружием и основными частями огнестрельного оружия;

– торговля патронами к оружию;

– деятельность по распространению взрывчатых материалов промышленного назначения;

– деятельность по распространению пиротехнических изделий IV и V класса в соответствии с национальным стандартом;

– деятельность, связанная с оборотом наркотических средств и психотропных веществ (разработка, производство, изготовление, переработка, хранение, перевозки, отпуск, реализация, распределение, приобретение, использование, уничтожение), внесенных в Список II в соответствии с Федеральным законом от 8 января 1998 г. № 3-ФЗ «О наркотических средствах и психотропных веществах»;

– деятельность, связанная с оборотом психотропных веществ (разработка, производство, изготовление, переработка, хранение, перевозки, отпуск, реализация, распределение, приобретение, использование, уничтожение), внесенных в Список III в соответствии с Федеральным законом от 8 января 1998 г. № 3-ФЗ «О наркотических средствах и психотропных веществах»;

– деятельность по продаже электрической энергии гражданам и т. д.

Согласно Федеральному закону от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» лицензия – это специальное разрешение на осуществление конкретного вида деятельности при обязательном соблюдении лицензионных требований и условий, выданное лицензирующим органом юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю. Кроме того, лицензия – это также и документ, подтверждающий право на осуществление лицензируемого вида деятельности. К лицензируемым видам деятельности (в том числе и к отдельным видам торговой деятельности) относятся те, осуществление которых может повлечь за собой нанесение ущерба правам, законным интересам, здоровью граждан, обороне и безопасности государства, культурному наследию народов РФ. При этом

их регулирование невозможно осуществить какими-либо иными способами, кроме лицензирования (ст. 4 Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности»).

Выдача лицензий осуществляется федеральными органами исполнительной власти, которые определяются Правительством РФ.

Лицензия выдается на каждый конкретный вид деятельности, подлежащий лицензированию. Так, например, если законодательством разграничиваются как отдельные лицензированные виды деятельности хранение и реализация определенного товара, организации придется получать лицензии и на хранение, и на реализацию.

Минимальный срок действия лицензии – 5 лет. По заявлению лицензиата (юридического лица или частного предпринимателя, имеющего лицензию на осуществление конкретного вида деятельности) срок действия лицензии может быть продлен. Продление срока действия лицензии происходит в порядке переоформления документа, подтверждающего наличие лицензии. В некоторых случаях Положениями о лицензировании конкретных видов деятельности может быть предусмотрено бессрочное действие лицензии.

Чтобы получить лицензию, соискатель лицензии (юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, обратившиеся в лицензирующий орган с заявлением о предоставлении лицензии на осуществление конкретного вида деятельности) предпринимает следующие действия:

1) представляет в лицензирующий орган заявление, в котором обязательно указываются:

а) полное и (при наличии) сокращенное наименование, в том числе фирменное наименование, организационно-правовая форма юридического лица, его местонахождение, адреса мест осуществления лицензируемого вида деятельности, который намерен осуществлять заявитель, государственный регистрационный номер записи о создании юридического лица и данные документа, подтверждающего факт внесения сведений о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц, – для юридического лица;

б) Ф.И.О. (при наличии) индивидуального предпринимателя, его местожительство, адреса мест осуществления лицензируемого вида деятельности, который намерен осуществлять заявитель, данные документа, удостоверяющего его личность, основной государственный регистрационный номер записи о государственной регистрации индивидуального предпринимателя и данные документа, подтверждающего факт внесения сведений об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, – для индивидуального предпринимателя;

в) идентификационный номер налогоплательщика и данные документа о постановке соискателя лицензии на учет в налоговом органе;

г) лицензируемый вид деятельности в соответствии со ст. 17 Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности», который соискатель лицензии намерен осуществлять;

2) копии учредительных документов (с представлением оригиналов в случае, если верность копий не засвидетельствована в нотариальном порядке) – для юридического лица;

3) документ, подтверждающий уплату государственной пошлины за рассмотрение лицензирующим органом заявления о предоставлении лицензии;

4) копии документов, перечень которых определяется положением о лицензировании конкретного вида деятельности и которые свидетельствуют о наличии у соискателя лицензии возможности выполнения лицензионных требований и условий, в том числе документов, наличие которых при осуществлении лицензируемого вида деятельности предусмотрено федеральными законами. Заявление и прилагающиеся к нему документы принимаются по описи в день поступления в лицензирующий орган. Соискателю вручается копия описи с отметкой о дате приема документов. После проверки полноты и достоверности предостав-

ленных сведений лицензирующий орган принимает решение о выдаче или отказе в выдаче лицензии. Решение должно быть принято не позднее 5 дней с момента принятия пакета документов, кроме случаев, когда положениями о лицензировании конкретных видов деятельности не предусмотрены более короткие сроки.

Независимо от того, какое именно решение будет принято лицензирующим органом, он обязан уведомить о нем соискателя в письменном виде. Если лицензирующий орган принимает решение об отказе в предоставлении лицензии, в уведомлении об отказе должны быть указаны причины, по которым соискателю отказано в праве на осуществление лицензируемого вида деятельности. Если причиной отказа является невозможность выполнения соискателем лицензионных требований и условий, в уведомлении должны быть указаны реквизиты акта проверки возможности выполнения соискателем данных условий.

Решение о предоставлении или отказе в предоставлении лицензии лицензирующий орган оформляет соответствующим актом. При положительном решении вопроса лицензирующий орган обязан бесплатно выдать лицензиату документ, подтверждающий наличие лицензии (документ тоже называется «лицензия») в течение 3 дней с момента представления лицензиатом документа, подтверждающего факт уплаты государственной пошлины за предоставление лицензии.

Основанием для отказа в выдаче лицензии являются только:

1) наличие в документах, представленных соискателем лицензии, недостоверной или искаженной информации;

2) несоответствие соискателя лицензии, принадлежащих ему или используемых им объектов лицензионным требованиям и условиям.

Если правомерность отказа в предоставлении лицензии вызывает у соискателя сомнения или сроки решения этого вопроса превысили установленные законодательством (5 дней для общего порядка лицензирования и 15 дней – для упрощенного порядка), он имеет право обратиться с жалобой на отказ или бездействие лицензирующего органа в соответствии с законодательством РФ. Соискатель сам выбирает порядок лицензирования, если для вида деятельности, на который он получает лицензию, предусмотрена возможность упрощенного порядка. Кроме того, обязательным условием для получения лицензии по упрощенному порядку является заключение соискателем договора страхования гражданской ответственности или наличие сертификата соответствия осуществляемого вида лицензируемой деятельности международным стандартам. Впрочем, лицензируемые виды торговой деятельности не подлежат упрощенному порядку лицензирования, так что эта информация носит в нашей книге чисто информационный характер.

Лицензирующий орган вправе (но не обязан) приостановить действие лицензии в случаях:

1) неоднократного нарушения лицензиатом лицензионных требований и условий (не менее двух нарушений одного или разных лицензионных требований при условии выявления этих нарушений лицензионными проверками не менее 2 раз);

2) грубого нарушения лицензиатом лицензионных требований и условий;

3) обращения лицензионного органа в суд с заявлением об аннулировании лицензии.

В случае приостановления действия лицензии лицензирующий орган обязан установить лицензиату срок (не более 6 месяцев), в течение которого нарушения, приведшие к приостановлению действия лицензии, должны быть устранены. Не позднее истечения этого срока лицензиат должен уведомить лицензирующий орган об устранении нарушением с приложением соответствующих документов. Срок действия лицензии не продляется на срок приостановления ее действия. Аннулирование лицензии осуществляется в случаях:

1) неустранения лицензиатом в указанный лицензирующим органом срок грубых или неоднократных нарушений лицензионных требований и условий;

2) неуплаты лицензиатом лицензионного сбора за предоставление лицензии в течение 3 месяцев со дня предоставления лицензии;

3) нарушения лицензиатом лицензионных требований и условий, повлекших за собой нанесение ущерба правам, законным интересам, здоровью граждан, обороне и безопасности государства, культурному наследию народов РФ. При этом лицензирующий орган вправе аннулировать лицензию только в случае неуплаты лицензиатом в течение 3 месяцев лицензионного сбора. Во всех остальных случаях аннулирование лицензии производится в судебном порядке по обращению лицензирующего органа.

Согласно п. 3 ст. 13 Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» действие лицензии прекращается со дня внесения в Единый государственный реестр юридических лиц или Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей записи о ликвидации юридического лица или прекращении его деятельности в результате реорганизации (за исключением реорганизации в форме преобразования или слияния при наличии на дату государственной регистрации правопреемника реорганизованных юридических лиц у каждого участвующего в слиянии юридического лица лицензии на один и тот же вид деятельности) либо прекращении физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя либо со дня окончания срока действия лицензии или принятия лицензирующим органом решения о досрочном прекращении действия лицензии на основании представленного в лицензирующий орган заявления в письменной форме лицензиата (правопреемника лицензиата – юридического лица) о прекращении им осуществления лицензируемого вида деятельности, а также со дня вступления в законную силу решения суда об аннулировании лицензии.

Документ, подтверждающий наличие лицензии, оформляется на бланке соответствующего лицензирующего органа по форме, утвержденной Правительством РФ, в двух экземплярах, один из которых выдается соискателю лицензии, другой хранится в лицензионном деле лицензиата.

Лицензия может иметь приложения, являющиеся ее неотъемлемой частью (о чем делается соответствующая запись) и содержащие информацию о лицензиате, предусмотренную положением о лицензировании конкретного вида деятельности.

Все документы, связанные с лицензированием деятельности каждого лицензиата (а также соискателей лицензий, которым отказано в предоставлении лицензии), составляют лицензионное дело соискателя и хранятся в лицензирующем органе.

В случае реорганизации юридического лица в форме преобразования, изменения его наименования или его местонахождения либо изменения имени или местожительства индивидуального предпринимателя, а также в случае изменения адресов мест осуществления юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем лицензируемого вида деятельности лицензиат – юридическое лицо или индивидуальный предприниматель либо его правопреемник обязаны подать заявление о переоформлении документа, подтверждающего наличие лицензии. В заявлении указываются новые сведения о лицензиате или его правопреемнике и данные документа, подтверждающего факт внесения соответствующих изменений в Единый государственный реестр юридических лиц или Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей.

Заявление о переоформлении документа, подтверждающего наличие лицензии, подается лицензиатом в лицензирующий орган не позднее чем через 15 дней со дня внесения соответствующих изменений в Единый государственный реестр юридических лиц или Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей либо со дня изменения адресов мест осуществления юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем лицензируемого вида деятельности (п. 1 ст. 11 Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности»). За переоформление лицензии с лицензиата взимается

государственная пошлина, размеры и порядок уплаты которой регламентируются законодательством РФ.

Ознакомившись с общими положениями, касающимися лицензирования отдельных видов деятельности, перейдем к рассмотрению некоторых вопросов, связанных с лицензированием конкретных направлений в торговой деятельности.

Лицензированию подлежит торговая деятельность по следующим направлениям:

1) торговля алкоголем;

2) торговля взрывчатыми веществами и пиротехникой;

3) торговля лекарственными средствами;

4) торговля оружием;

5) торговля средствами измерения.

Основным законодательным актом, регулирующим торговлю алкогольной продукцией, является Федеральный закон от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции».

Согласно данному закону лицензированию подлежат виды деятельности, связанные с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, за исключением закупки этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (в целях использования их в качестве сырья или вспомогательного материала при производстве алкогольной, спиртосодержащей и иной продукции либо в технических или иных не связанных с производством указанной продукции целях) и розничной продажи спиртосодержащей продукции.

Так как вопросы производства в этой книге мы не рассматриваем, остановимся на моментах, касающихся хранения и оборота спиртосодержащей продукции.

Лицензии в этой сфере деятельности выдаются на:

1) закупку, хранение и поставки алкогольной и спиртосодержащей продукции;

2) розничную продажу алкогольной продукции, причем лицензии выдаются отдельно на алкогольную, спиртосодержащую пищевую и спиртосодержащую непищевую продукцию. Лицензия на право розничной продажи алкогольной продукции осуществляется в порядке, установленном Правительством РФ. Лицензии на осуществление этого вида деятельности выдаются только организациям, т. е. индивидуальный предприниматель не имеет права заниматься розничной продажей алкогольной продукции.

Положение о лицензировании деятельности по производству, хранению и обороту этилового спирта, изготовленного из всех видов сырья, спиртосодержащей и алкогольной продукции (утв. постановлением Правительства РФ от 9 июля 1998 г. № 727) устанавливает правила ведения лицензируемой деятельности по обороту алкогольной продукции, кроме отношений, связанных с розничным оборотом алкогольной продукции, и распространяется на организации, осуществляющие данную деятельность. Лицензии выдаются в том числе:

1) на закупку, хранение и оптовую реализацию;

2) на право закупки по импорту, хранения и оптовой реализации следующих видов продукции:

а) спирта питьевого;

б) водки;

в) ликероводочных изделий;

г) вин шампанских;

д) коньяков (бренди);

е) кальвадоса;

ж) вин виноградных, плодовых, игристых, шипучих, натуральных, специальных и виноматериалов;

з) напитков слабоалкогольные и иной пищевой продукции с содержанием этилового спирта более 1,5 %.

Выдача лицензий на производство, розлив, хранение, закупку и оптовую реализацию алкогольной продукции с содержанием этилового спирта более 6 % от объема единицы алкогольной продукции и с объемами производства или оборота в пересчете на абсолютный алкоголь (безводный спирт) более 0,02 млн декалитров в год, а также на право закупки по импорту, хранения и оптовой реализации этой продукции независимо от объемов ее оборота осуществляется Федеральной налоговой службой России (постановление Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 506).

Минимальный срок действия лицензий, выдаваемых на основании этого Положения, составляет 3 года.

Лицензирование хранения и торговли пиротехническими изделиями четвертого и пятого классов регулируется Положением о лицензировании деятельности по распространению пиротехнических изделий IV и V классов в соответствии с государственным стандартом» (утв. постановлением Правительства РФ от 26 июня 2002 г. № 467). Согласно этому документу лицензионными требованиями и условиями при осуществлении деятельности по распространению пиротехнических изделий являются:

1) наличие помещений для хранения пиротехнических изделий на праве собственности или на ином законном основании, оснащенных оборудованием и контрольно-измерительной аппаратурой в соответствии с установленными правилами эксплуатации и устройства предприятий;

2) наличие и содержание в работоспособном состоянии средств противопожарной защиты (пожарной сигнализации и пожаротушения), необходимых для ликвидации пожара, и расчетного запаса специальных средств;

3) наличие плана действий персонала на случай пожара;

4) наличие специалистов, прошедших обучение в соответствии с Положением о порядке и правилах организации и проведения фейерверков;

5) ведение формуляра на пусковое оборудование, используемое для демонстрации фейерверков в соответствии с государственными стандартами и Положением о порядке и правилах организации и проведения фейерверков;

6) распространение пиротехнических изделий в соответствии с установленным Правительством РФ порядком;

7) обеспечение учета и сохранности пиротехнических изделий.

Решение о предоставлении или отказе в предоставлении лицензии на распространение пиротехнических изделий принимается в срок не позднее 60 дней с момента предоставления соискателем лицензии пакета документов. Срок действия лицензии – 5 лет.

Лицензирование деятельности по распространению взрывчатых веществ промышленного назначения регулируется Положениями о лицензировании деятельности в области взрывчатых материалов промышленного назначения (утв. постановлением Правительства РФ от 26 июня 2002 г. № 468). Лицензии на этот вид деятельности выдаются только юридическим лицам. Согласно вышеуказанному постановлению лицензирующими органами по данному виду деятельности являлись Российское агентство по боеприпасам и Федеральный горный и промышленный надзор России. Однако по постановлению Правительства РФ от 26 января 2006 г. № 45 «Об организации лицензирования отдельных видов деятельности» лицензии на распространение взрывчатых веществ промышленного назначения выдаются Федеральной службой по экологическому, технологическому и атомному надзору. Для получения лицензии по данному виду деятельности необходимыми лицензионными требованиями являются:

1) соблюдение нормативных правовых актов, регулирующих оборот взрывчатых материалов;

2) распространение взрывчатых материалов в соответствии с перечнем, согласованным с организациями – изготовителями и потребителями этих материалов, и по номенклатуре материалов, разрешенных Федеральным горным и промышленным надзором России к постоянному применению при проведении взрывных работ;

3) обеспечение учета взрывчатых материалов.

Так же как лицензия на торговлю пиротехническими изделиями, эта лицензия выдается сроком на 5 лет, решение по предоставлению лицензии тоже принимается в течение 60 дней.

Фармацевтическая деятельность (в том числе и продажа лекарственных средств) также подлежит обязательному лицензированию. Положение о лицензировании фармацевтической деятельности (утв. постановлением Правительства РФ от 6 июля 2006 г. № 416) устанавливает, что этим видом деятельности имеют право заниматься только юридические лица.

Фармацевтическая деятельность, подлежащая лицензированию, включает в себя, помимо производства, как оптовую, так и розничную торговлю лекарственными препаратами.

Соискателю лицензии необходимо выполнять следующие лицензионные требования:

а) наличие у соискателя лицензии (лицензиата) принадлежащих ему на праве собственности или на ином законном основании помещений и оборудования, необходимых для осуществления фармацевтической деятельности и соответствующих установленным к ним требованиям;

б) соблюдение лицензиатом, осуществляющим оптовую торговлю лекарственными средствами, требований и правил оптовой торговли лекарственными средствами;

в) соблюдение лицензиатом, осуществляющим розничную торговлю лекарственными средствами, требований и правил продажи лекарственных средств;

г) соблюдение лицензиатом, осуществляющим изготовление лекарственных средств, правил изготовления лекарственных средств и требований к контролю качества лекарственных средств, изготовленных в аптечных учреждениях;

д) соблюдение лицензиатом требований о запрещении продажи лекарственных средств, пришедших в негодность, лекарственных средств с истекшим сроком годности, фальсифицированных лекарственных средств и лекарственных средств, являющихся незаконными копиями лекарственных средств, зарегистрированных в Российской Федерации, а также об уничтожении таких лекарственных средств;

е) наличие у руководителя соискателя лицензии (лицензиата), деятельность которого непосредственно связана с приемом, хранением, отпуском, изготовлением и уничтожением лекарственных средств, высшего фармацевтического образования (для лекарственных средств, предназначенных для медицинского применения) либо фармацевтического или ветеринарного образования (для лекарственных средств, предназначенных для животных), стажа работы по специальности не менее 3 лет и сертификата специалиста;

ж) наличие у индивидуального предпринимателя – соискателя лицензии (лицензиата) высшего или среднего фармацевтического образования (для осуществления деятельности в сфере обращения лекарственных средств, предназначенных для медицинского применения) либо фармацевтического или ветеринарного образования (для осуществления деятельности в сфере обращения лекарственных средств, предназначенных для животных) и сертификата специалиста;

з) наличие у соискателя лицензии (лицензиата) работников, деятельность которых связана с изготовлением, приемом, хранением, отпуском и продажей лекарственных средств, имеющих высшее или среднее фармацевтическое образование (для лекарственных средств,

предназначенных для медицинского применения) либо фармацевтическое или ветеринарное образование (для лекарственных средств, предназначенных для животных) и сертификаты специалиста;

и) повышение квалификации специалистов с фармацевтическим или ветеринарным образованием не реже одного раза в 5 лет.

Срок рассмотрения вопроса о предоставлении или отказе в предоставлении лицензии составляет, как и в предыдущих случаях, 60 дней. Лицензия выдается сроком на 5 лет.

Что касается торговли оружием, здесь следует обращаться к Федеральному закону от 13 декабря 1996 г. № 150-ФЗ «Об оружии». Согласно ст. 10 данного Закона в число субъектов, имеющих право на приобретение оружия, входят юридические лица, занимающиеся производством или торговлей оружия.

Торговлю гражданским и служебным оружием и патронами к нему на территории РФ имеют право осуществлять юридические лица, производящие гражданское и служебное оружие и патроны к нему на основании лицензии на их производство, а также юридические лица, осуществляющие торговлю на основании лицензии на торговлю гражданским и служебным оружием и патронами к нему.

Юридические лица, имеющие право осуществлять торговлю гражданским и служебным оружием и патронами к нему, обязаны:

1) иметь соответствующие учредительные и регистрационные документы, лицензии на производство гражданского и служебного оружия и патронов к нему или торговлю ими;

2) иметь сертификат на продаваемые гражданское и служебное оружие и патроны к нему, разрешение органов внутренних дел на хранение указанного оружия;

3) требовать от покупателя предъявления лицензии на приобретение данного вида оружия, за исключением оружия, на приобретение которого лицензии не требуется;

4) обеспечивать учет приобретаемого и продаваемого оружия, а также хранение учетной документации в течение 10 лет;

5) представлять в органы внутренних дел ежемесячно сведения о проданных гражданском и служебном оружии и патронах к нему, об их покупателях по форме, установленной Министерством внутренних дел РФ;

6) регистрировать в лицензии покупателя продаваемые газовые пистолеты и револьверы, огнестрельное бесствольное оружие самообороны отечественного производства, сигнальное оружие, холодное клинковое оружие, предназначенное для ношения с национальными костюмами народов РФ или казачьей формой, а также регистрировать в охотничьем билете, в членском охотничьем билете охотничье холодное клинковое оружие;

7) обеспечивать сохранность оружия и безопасность его хранения;

8) представлять в федеральную пулегильзотеку пули и гильзы, отстрелянные из продаваемого служебного и нарезного гражданского оружия, в порядке, предусмотренном Министерством внутренних дел РФ.

Не подлежат продаже гражданское и служебное оружие, не имеющее сертификата, номера и клейма, либо патроны к нему без знака соответствия государственным стандартам РФ.

Запрещается продавать гражданское и служебное оружие юридическим лицам, не представившим лицензию на приобретение указанного оружия, а патроны к нему – юридическим лицам, не представившим разрешения на хранение или хранение и ношение указанного оружия.

Юридическим лицам, имеющим лицензию на торговлю гражданским и служебным оружием и патронами к нему, запрещается совмещать продажу в одном торговом зале оружия и иных видов товаров, за исключением спортивных, охотничьих и рыболовных принадлежностей и запасных частей к оружию.

Лицензия на торговлю гражданским и служебным оружием и патронами к нему не дает права на открытие филиалов юридических лиц, созданных для торговли гражданским и служебным оружием и патронами к нему (ст. 18 Федерального закона «Об оружии»).

Выдача и продление лицензий на осуществление торговли оружием и основными частями к нему, а также торговли патронами к оружию осуществляются органами внутренних дел РФ. Сборы составляют:

1) за выдачу лицензии сроком на 3 года – 150 руб.;

2) за продление срока действия лицензии на 5 лет – 100 руб.;

3) за переоформление лицензии без продления срока действия – 10 руб.

Органы внутренних дел рассматривают материалы о выдаче лицензий в срок до 1 календарного месяца со дня принятия заявления (с прилагающимся пакетом документов).

В приложении № 2 к Инструкции о порядке учета, хранения и оформления лицензий на право продажи и приобретения служебного и гражданского оружия и его ввоза на территорию РФ и вывоза из РФ, а также использования денежных средств, поступающих за выдачу лицензий, приведена форма типового заявления на выдачу лицензии, утвержденная приказом МВД от 25.07.1994 г. № 356 «О дальнейших мерах по обеспечению исполнения органами внутренних дел законодательства РФ об оружии».

Лицензирование деятельности по торговле защищенной полиграфической продукцией осуществляется Федеральной налоговой службой. Лицензирование по данному виду деятельности регулируется Положением о лицензировании деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией (утв. постановлением Правительства РФ от 16.01.2007 г. № 15). Данное Положение предусматривает возможность выдачи лицензии на данный вид деятельности как юридическим лицам, так и индивидуальным предпринимателям. Но под понятием «торговля защищенной полиграфической продукцией» в данном случае понимается продажа защищенной полиграфической продукции лицензиатом-изготовителем заказчику или его представителю.

Глава 2. Бухгалтерский учет торговых операций

2.1. Учет поступления товаров

2.1.1. Порядок документального оформления, получения и приемки товаров

Как и любые другие операции в бухгалтерском учете, операции, связанные с оборотом товара, должны подтверждаться первичными документами. Относиться к оформлению документов, связанных с поступлением и выбытием товара, следует очень внимательно, так как здесь напрямую затрагивается материальная сторона деятельности торговой организации.

Следует начать с того, как товар попадает на склад торговой фирмы.

Партия товара должна сопровождаться соответствующим документом, в котором должны содержаться наименование поставщика и покупателя, их адреса, наименование поставляемого товара, единицы измерения товара, его количество, цена и стоимость товара, а также подписи ответственных представителей поставщика и покупателя, заверенные печатями. Возможно отсутствие печати покупателя в том случае, если товар получает представитель покупателя по доверенности. Регламентирующим документом по этому вопросу являются «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). Ответственность за оформление, своевременную передачу для отражения в бухгалтерском учете и достоверность сведений, содержащихся в первичных документах, несут лица, создавшие и подписавшие эти документы. Формы первичных учетных документов определяются и устанавливаются торговой организацией в соответствии с применяемой ею системой учетной документации в соответствии с Альбомом форм первичной учетной документации в торговле и общественном питании, утвержденным Приказом Минторга РСФСР от 28 ноября 1988 г. № 229. Первичные документы заполняются чернилами или ручкой от руки, а также на печатных устройствах. При применении в организации компьютерного учета первичным документом служит созданный в бухгалтерской программе документ, распечатанный на бумажном носителе. Распечатка документа на бумажном носителе для покупателя производится поставщиком за свой счет. Помарки и подчистки, любые нечитаемые исправления в первичных документах не допускаются. Исправления в документах производятся зачеркиванием неправильной информации и внесением соответствующей надписи над зачеркнутым текстом (или цифрами). Исправления должны быть оговорены в самом документе и удостоверены подписями соответствующих лиц. Как правило, первичные документы составляются, как минимум, в двух экземплярах (для покупателя и поставщика). В этом случае исправления вносятся одновременно во все экземпляры документа.

Движение товара от поставщика к покупателю сопровождается товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов. Это могут быть такие документы, как товарная накладная, товарно-транспортная накладная, счет, счет-фактура, железнодорожная накладная.

Одна и та же товарная накладная выступает и как приходный, и как расходный документ. Для поставщика накладная служит документом, обосновывающим выбытие товаров, а для покупателя та же накладная является основанием для оприходования товара. Накладная

выписывается материально ответственным лицом организации-поставщика при отгрузке товаров со склада. Обязательными реквизитами накладной являются номер и дата составления документа, наименование поставщика и покупателя, наименование (краткое описание) товара, количество в единицах измерения, цена за единицу товара, общая сумма отпущенного товара с учетом налога на добавленную стоимость. Накладная подписывается со стороны поставщика материально ответственным лицом, сдавшим товар, а при приеме товара – материально ответственным лицом со стороны покупателя, принявшим товар.

Как уже говорилось выше, документ должен быть заверен круглыми печатями поставщика и покупателя. Подпись покупателя на накладной является подтверждением того, что товар принят в количестве, ассортименте и по ценам, которые указаны в накладной. Предъявить претензии к поставщику по поводу каких-либо расхождений между фактически полученным товаром и данными накладной после того, как документ подписан покупателем, практически невозможно. Исключение составляют случаи, когда количественные или качественные недостатки товара не могут быть обнаружены при первоначальном осмотре. Например, при правильно указанном количестве больших запечатанных упаковок (коробок) покупатель расписывается в накладной за их прием, а при вскрытии коробок обнаруживается недовложение.

Товарно-транспортные и железнодорожные накладные могут быть использованы как приходные документы на товар в случаях, когда доставка товара осуществляется автомобильным или железнодорожным транспортом. Товарно-транспортная накладная состоит из товарного и транспортного разделов. К ней могут прилагаться и другие документы, следующие с грузом. К железнодорожной накладной могут также прилагаться упаковочные листы и спецификации; в этом случае в накладной делается соответствующая отметка. При транспортировке товара в железнодорожных контейнерах оформляется накладная на перевозку груза в универсальном контейнере.

Как упоминалось выше, Методические рекомендации по учету и оформлению операции приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли допускают оприходование товара по счету и счету-фактуре.

Счет-фактура (форма 868а) выписывается при наличии большого перечня товаров. Второй документ, упоминаемый в Методических рекомендациях по учету и оформлению операции приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, это счет (форма 868). По содержанию он должен быть аналогичен счету-фактуре. Счет является основанием для оплаты товаров.

Однако на практике при приеме товара чаще всего используются именно товарные и товарно-транспортные накладные, в том числе накладная формы Торг-12. Использование остальных вышеуказанных документов рекомендуется только в случаях, когда сопровождение товара товарной накладной не представляется возможным, например при междугородней доставке товаров.

Как уже говорилось, накладная заверяется подписями материально ответственных лиц с обеих сторон и круглыми печатями. Если прием товара осуществляется не на складе покупателя, доверенное лицо покупателя должно при получении товара предъявить документ, удостоверяющий личность, и доверенность на получение товара. В этом случае реквизиты доверенности заносятся в накладную, а сама доверенность прикладывается к экземпляру накладной поставщика и хранится вместе с ней. При невыполнении этих требований операция отгрузки и приемки товара не считается должным образом оформленной и может быть опротестована.

Проверка соответствия количества, номенклатуры и качества товара при поступлении на склад покупателя осуществляется путем внешнего осмотра и подсчета. Если при приемке товара обнаруживаются расхождения, они должны быть внесены в товаросопроводитель-

ный документ в соответствии с требованиями, предъявляемыми к внесению исправлений в первичные документы.

Исправления подтверждаются подписями материально-ответственных лиц поставщика и покупателя, причем ответственным лицом от покупателя выступает сотрудник, непосредственно принимающий товар, а от продавца (если сотрудник, выписывавший накладную, не сопровождает груз) – экспедитор или другое лицо, сопровождающее товар до склада покупателя.

Поступивший товар приходуется на счет 41 «Товары», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи. Торговые организации на счете 41 учитывают также тару (как покупную, так и собственного производства). Тара, служащая для хозяйственных (производственных) нужд самого предприятия, учитывается либо на счете 01 «Основные средства», либо на счете 10 «Материалы».

Если торговая организация принимает товары на ответственное хранение, они должны учитываться на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Комиссионные товары учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

К счету 41 действующий План счетов бухгалтерского учета рекомендует:

1) субсчет 1 «Товары на складах»;

2) субсчет 2 «Товары в розничной торговле»;

3) субсчет 3 «Тара под товаром и порожняя»;

4) субсчет 4 «Покупные изделия».

При необходимости исходя из специфики своей деятельности организация может открывать и другие субсчета.

Если товар поступает непосредственно в розничную торговлю, например, если торговая организация небольшая и состоит из одного розничного магазина, разделение на рекомендуемые субсчета 41.1 и 41.2 обычно не производится.

Поступление товара отражается по дебету счета 41, а его выбытие – по кредиту счета 41.

Счет 41 «Товары» корреспондирует со следующими счетами (табл. 1).

Таблица 1

По дебету	По кредиту
Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	Счет 10 «Материалы»
Счет 41 «Товары»	Счет 20 «Основное производство»
Счет 42 «Торговая наценка»	Счет 41 «Товары»
Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Счет 44 «Расходы на продажу»
Счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	Счет 45 «Товары отгруженные»
Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»	Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»
Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»	Счет 80 «Уставной капитал»
Счет 75 «Расчеты с учредителями»	Счет 90 «Продажи»
Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»	Счет 97 «Расходы будущих периодов»
Счет 80 «Уставной капитал»	Счет 99 «Прибыль и убытки»
Счет 86 «Целевое финансирование»	
Счет 91 «Прочие доходы и расходы»	

Товары (а также тара), поступившие на склад организации, отражаются по дебету 41 счета в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по стоимости их приобретения. Некоторые предприятия розничной торговли ведут учет товара по продажным ценам, а не по покупным. В этом случае при поступлении товара одновременно с записью дебет счета 41 и кредит счета 60 делается запись по дебету счета 41 и кредиту счета 42 «Торговая наценка» на разницу между покупной стоимостью товара и его стоимостью по продажным ценам.

При признании выручки от продажи в бухгалтерском учете предприятия стоимость товара списывается с кредита счета 41 в дебет счета 90 «Продажи». В случаях, когда выручка от продажи товара не может быть признана в бухгалтерском учете сразу, до момента ее признания товары списываются с кредита счета 41 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

В учетной политике предприятия должен быть закреплен способ учета товаров. Учет товаров может вестись несколькими способами:

1) по покупным ценам;
2) по фактической себестоимости;
3) по учетным ценам;
4) по продажным ценам.

Как правило, по покупным ценам товары учитываются на предприятиях оптовой торговли, а организации розничной торговли могут применять в зависимости от своей учетной политики учет товаров как по фактической себестоимости (непосредственно на счете 41), так и по продажным ценам (с использованием счета 42). На практике учет по продажным

ценам применяется не часто, а наиболее распространенным способом является учет по фактической себестоимости.

Пример

ООО «Лазурь» приобрело у ЗАО «Раздолье» для розничной торговли партию товаров на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18 % – 18 000 руб. ЗАО «Раздолье» предоставило ООО «Лазурь» товарную накладную и счет-фактуру на данную партию товаров. ООО «Лазурь» оплатило товары по безналичному расчету в день их получения. Бухгалтер ООО «Лазурь» сделал в бухгалтерском учете следующие проводки:

Дебет счета 41 «Товары»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 100 000 руб. – оприходованы поступившие товары;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 18 000 руб. – учтен НДС по приобретенным товарам;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» – 18 000 руб. – произведен налоговый вычет по НДС;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 118 000 руб. – произведена оплата товаров поставщику.

Согласно Письму Роскомторга от 17 марта 1994 г. № 1-314/ /32-9 «О Примерных правилах работы предприятия розничной торговли и основных требованиях к работе мелкорозничной торговой сети» операции по приемке, оприходованию и хранению товара на складе покупателя должны соответствовать следующим условиям:

1) приемка товаров по количеству и качеству на предприятиях всех форм собственности должна осуществляться в соответствии с действующими нормативными актами и сопроводительными документами поставщика (продавца), а также другими необходимыми документами;

2) принятые предприятием в установленном порядке товары оприходуются в день поступления по их фактическому наличию. В случае невозможности оприходования товара датой его фактического поступления (вызов эксперта, проверка цены, качества, количества) в текстовой части товарного отчета за итогом прихода делается запись о поступлении товара с указанием поставщика (продавца), общей стоимости товара в розничных ценах, а также причин невозможности оприходования;

3) не подлежат приемке предприятием товары с истекшими сроками годности, хранения, реализации, не соответствующие требованиям к качеству, стандартам;

4) при хранении товаров на складах, размещении и выкладке их в торговых залах, мелкорозничной сети работники предприятия обязаны строго соблюдать принципы товарного соседства, санитарные правила, нормы складирования и требования противопожарной безопасности.

В случае если партия товара достаточно велика, чтобы ее можно было оприходовать в течение 1 рабочего дня, допустимо провести оприходование товара в день фактического окончания его приема по количеству, сумме и номенклатуре.

2.1.2. Приемка товаров на складе покупателя. Контроль за количеством и качеством товара

Как уже говорилось выше, прием товара на складе покупателя осуществляется на основании товаросопроводительных документов. На момент получения товара товаросопроводительный документ (для удобства будем считать, что таким документом является накладная) должен быть подписан материально ответственным лицом, производившим отпуск товара, и заверен печатью поставщика. Материально ответственное лицо от покупателя проверяет соответствие фактически полученного товара и информации, указанной в накладной. Проверяются количество товара, его номенклатура и качество. Что касается количества и качества товара, проверяется отсутствие расхождений, которые могут быть выявлены при внешнем осмотре. Так, если товар поступил в запечатанной упаковке, не считается обязательным вскрывать упаковку для проверки товара в момент получения товара. Достаточно убедиться в отсутствии повреждений тары и соответствии количества товарных мест (упаковок), указанному в накладной. После проверки соответствия фактического и указанного в накладной количества товара, а также отсутствия внешних повреждений материально ответственное лицо от покупателя заверяет накладную своей подписью и печатью предприятия. При приемке товаров следует также обращать внимание на сроки годности товара (в случае, если они указаны на упаковке) и наличие документов, необходимых согласно законодательству для продажи данного товара (сертификатов, технических документации, инструкций и т. п.). Необходимо помнить, что при продаже товаров, например подлежащих обязательной сертификации, без соответствующих сертификатов ответственность за это ляжет на продавца, даже если соответствующие документы должны были быть, но не были представлены поставщиком. А получить необходимые документы после того, как покупатель уже подписал накладную и принял товар, бывает очень сложно, особенно если договор с поставщиком разовый и долгосрочное сотрудничество не планируется.

Если во время приемки товара обнаружены какие-либо расхождения между фактической и заявленной поставкой, они должны быть немедленно отражены в обоих экземплярах накладной и заверены подписями материально ответственных лиц поставщика и покупателя. Напоминаем, что исправления должны делаться внятно и читаемо, исправляемый текст или цифра должны быть зачеркнуты и сверху (рядом) сделана правильная запись.

Хотелось бы предостеречь торговые организации, выступающие в качестве покупателей, от «джентльменских соглашений». К сожалению, иногда практикуется такая схема – обнаружены какие-то расхождения между накладной и фактической поставкой, и поставщик предлагает либо довезти недопоставленный товар, либо привезти другую накладную, соответствующую фактически принятому товару. Между небольшими, постоянно сотрудничающими организациями, находящимися в одном городе, такие ситуации бывают.

Хотелось бы напомнить материально ответственным лицам, что документооборот должен соответствовать фактическому положению дел. Что нужно делать, если товар, фактически не поступивший на склад, оприходован под честное слово поставщика, а недостающую его часть по каким-то причинам так и не привезли? Надо выплачивать недостачу из своего кармана, невзирая на то что этого товара на складе на самом деле никогда не было и существовал он только на бумаге.

Но недостатки, связанные с количеством или качеством, могут быть обнаружены и после приемки товара. Это внутритарные расхождения, которые не могут быть обнаружены при внешнем, даже очень тщательном осмотре. В договоре поставки, как правило, оговариваются сроки внутритарной приемки товара и сроки предъявления претензий по ней. В законодательстве обычно используется термин «разумные сроки».

Итак, при обнаружении недостачи или дефекта товара, которые не могли быть обнаружен визуально при первичном приеме товара, покупатель обязан незамедлительно известить об этом продавца (лучше всего использовать факс, так как это достаточно быстрый способ и при необходимости может служить доказательством того, что покупатель действительно известил поставщика).

Поставщик должен прислать на склад покупателя своего представителя. Представители покупателя и поставщика составляют акт об обнаружении недостачи (или обнаружении дефекта, нарушении товарного вида).

Если в разумные сроки (обычно это 1 или 2 дня при условии, что оба контрагента находятся в одном городе либо в пределах досягаемости) после того, как покупатель уведомил поставщика о возникновении расхождений по количеству или качеству товара при внутритарной приемке, поставщик не прислал своего ответственного представителя, соответствующий акт может быть составлен и подписан в одностороннем порядке без участия представителя поставщика. Покупатель имеет также право привлечь при составлении акта о расхождениях по количеству и качеству товара третью незаинтересованную сторону (независимых экспертов).

В случае, если обнаружена недостача товара, «…покупатель вправе, если иное не предусмотрено договором, либо потребовать передать недостающее количество товара, либо отказаться от переданного товара и от его оплаты, а если товар оплачен, потребовать возврата уплаченной денежной суммы» (ст. 466 ГК РФ).

Нарушение условий поставки по ассортименту товара согласно ст. 468 ГК РФ имеет следующие последствия:

1) при передаче продавцом предусмотренных договором купли-продажи товаров в ассортименте, не соответствующем договору, покупатель вправе отказаться от их принятия и оплаты, а если они оплачены, потребовать возврата уплаченной денежной суммы;

2) если продавец передал покупателю наряду с товарами, ассортимент которых соответствует договору купли-продажи, товары с нарушением условия об ассортименте, покупатель вправе по своему выбору:

а) принять товары, соответствующие условию об ассортименте, и отказаться от остальных товаров;

б) отказаться от всех переданных товаров;

в) потребовать заменить товары, не соответствующие условию об ассортименте, товарами в ассортименте, предусмотренном договором;

г) принять все переданные товары;

3 при отказе от товаров, ассортимент которых не соответствует условию договора купли-продажи, или предъявлении требования о замене товаров, не соответствующих условию об ассортименте, покупатель вправе также отказаться от оплаты этих товаров, а если они оплачены, потребовать возврата уплаченной денежной суммы;

4) товары, не соответствующие условию договора купли-продажи об ассортименте, считаются принятыми, если покупатель в разумный срок после их получения не сообщит продавцу о своем отказе от товаров;

5) если покупатель не отказался от товаров, ассортимент которых не соответствует договору купли-продажи, он обязан их оплатить по цене, согласованной с продавцом. В случае, когда продавцом не приняты необходимые меры по согласованию цены в разумный срок, покупатель оплачивает товары по цене, которая в момент заключения договора при сравнимых обстоятельствах обычно взималась за аналогичные товары.

Следует отметить, что правила этой статьи вступают в силу в том случае, если договор поставки, заключенный между поставщиком и покупателем, не предусматривает иных условий.

2.1.3. Синтетический и аналитический учет поступления товаров

На предприятиях торговли учет товаров ведется, как правило, и на складе (по месту непосредственной приемки и хранения), и в бухгалтерском учете. В бухгалтерском учете может использоваться только синтетический метод учета (хотя большинство предприятий и в бухгалтерии предпочитают применять аналитический учет), складской же учет подразумевает обязательное ведение аналитического учета.

Аналитический учет – это учет, дающий детализированные показатели в денежном, а в необходимых случаях и в натуральном выражении. Аналитический учет связан с синтетическим и не может существовать без него. В бухгалтерии аналитический учет ведется с помощью дополнительных субсчетов, привязанных к синтетическим счетам. Субсчета в синтетическом учете должны создаваться в тех случаях, когда требования аналитического учета диктуются требованиями бухгалтерской отчетности или порядком исчисления налогов. В приказе об учетной политике предприятия утверждается, в том числе, и рабочий план счетов бухгалтерского учета, который содержит синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета исходя из специфики деятельности конкретного предприятия.

В соответствии с методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утв. письмом Роскомторга от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5) организациям торговли необходимо вести аналитический учет в следующих разрезах:

1) «по хозяйствующим субъектам, являющимся юридическими лицами, и их обособленным подразделениям;

2) по каждому хозяйствующему субъекту – по материально ответственным лицам;

3) по каждому материально ответственному лицу – по ассортименту товаров;

4) а также в удобном для предприятия разрезе».

Что дает учет товаров по хозяйствующим субъектам? Если речь идет о крупной торговой фирме, имеющей сеть магазинов или складов, то вполне естественно, что в этом случае бухгалтерии удобно вести учет товаров по каждому отдельно взятому магазину или складу. Это помогает отслеживать движение товара (в первую очередь предотвращать и оперативно выявлять возможные недостачи), а также дает информацию о рентабельности того или иного подразделения. Такое же разделение учета товаров по местам хранения рекомендуется и в крупных магазинах, имеющих несколько отделов (по каждому отделу). В то же время для индивидуального предпринимателя или небольшой фирмы, имеющих одну торговую точку без разделения на отделы, подобная аналитика абсолютно бесполезна.

О необходимости вести учет товаров по материально ответственным лицам спорить не приходится. Разумеется, для налогового учета и бухгалтерской отчетности такие данные значения не имеют, однако внутри предприятия аналитический учет по материально ответственным лицам на практике не ведется только в том случае, если условия трудового договора предусматривают коллективную материальную ответственность. Но, как правило, такие условия договора встречаются редко, поскольку вряд ли какому-либо сотруднику, не имеющему прямого отношения к приему, хранению и отпуску товара, понравится идея нести ответственность за чужие недостачи. По этим же соображениям рекомендуется вести аналитический учет по материально ответственным лицам в разрезе ассортимента товаров.

Что касается пункта об «удобном для предприятия разрезе», рассмотрим для наглядности несколько ситуаций. Допустим, торговая организация, являясь юридическим лицом, осуществляет и оптовую, и розничную торговлю, т. е. в ее деятельности имеет место общая

форма налогообложения, причем одновременно организация является плательщиком единого налога на вмененный доход. Естественно, что для правильного исчисления налогов будет уместно вести учет поступления и выбытия товаров раздельно по операциям оптовой и розничной торговли. Если организация находится на общей системе налогообложения и при этом товары, с которыми она работает, облагаются НДС по разной ставке, удобно вести аналитический учет товаров отдельно по товарам с НДС 18 %, НДС 10 % и необлагаемым НДС. Такая аналитика, в отличие, например, от учета по материально ответственным лицам, уже напрямую связана с правильным исполнением предприятием обязанностей по исчислению и уплате налогов.

На практике аналитический учет товаров в торговых организациях ведется и по ассортименту товара, чаще всего по каждому его наименованию.

При учете дебиторских и кредиторских задолженностей полезным является аналитический учет поступления и выбытия товаров по каждому поставщику и покупателю (при оптовой торговле), причем даже в разрезе отдельных договоров по каждому контрагенту. В целом можно сказать, что поначалу кажется, что чем больше субсчетов, чем больше разрезов ведения аналитики, тем более трудоемким является ведение бухгалтерского учета. Однако практика показывает, что чем более подробным и разноплановым является аналитический учет поступления, хранения и выбытия товаров, тем более легкими и наглядными окажутся в дальнейшем составление бухгалтерской отчетности, исчисление налогов, практически все аспекты ведения бухгалтерского учета. Следует также добавить, что подробный аналитический учет способствует и оперативному выявлению допущенных в бухгалтерском учете ошибок, от которых не застрахован даже самый опытный и аккуратный бухгалтер. Поэтому, разрабатывая учетную политику предприятия, постарайтесь по возможности точно представить себе, какие именно разрезы аналитического учета будут вам необходимы в работе, какие аналитические субсчета будут задействованы. Разумеется, в процессе хозяйственной деятельности предприятия возникнет необходимость в корректировке аналитических субсчетов: одни из них окажутся ненужными для деятельности именно данного предприятия, в других же, наоборот, возникнет явная необходимость. Вполне возможно определить общие направления аналитического учета заранее.

Несмотря на то что подробный аналитический учет, как мы уже говорили, является в силу своей наглядности очень удобным, перегружать рабочий план счетов заведомо ненужными субсчетами и субконто не стоит. Любые затраты труда должны быть оправданными. Маленькому хлебному магазину наверняка не понадобится учет товаров по отдельным подразделениям, а предприятию оптовой торговли, имеющему дело только с товарами, облагаемыми НДС 18 %, конечно, не нужен учет товара в разрезе ставок НДС.

Несколько слов о комиссионной торговле. В этом случае учет ведется по каждой единице товара, так как комиссионер рассчитывается с комитентом за каждую вещь, принятую на комиссию, в отдельности. Для комиссионеров, принимающих товар по договору комиссии от комитентов-оптовиков, аналитический учет рекомендуется вести по группам товаров, по контрагентам и при необходимости по договорам, заключенным с каждым комитентом.

Учет товаров ведется на основании первичных приходно-расходных документов материально ответственными лицами в стоимостном или натуральном и стоимостном выражении. Для подробного аналитического учета движения товаров второй вариант является предпочтительным.

В начале хозяйственной деятельности торговая организация определяет, какой именно способ хранения товаров – партионный или сортовой – она будет применять. От выбора способа хранения будет зависеть и способ учета товаров.

При партионном способе, как видно из его названия, учет ведется по партиям товара. Этот способ особенно удобен для предприятий, осуществляющих торговлю продуктами

питания, медикаментами, косметикой и другими группами товаров, имеющими относительно небольшие сроки годности. В этом случае, особенно на предприятиях оптовой торговли, сводится к минимуму риск «зависания» товаров с меньшим сроком годности, когда более поздняя партия товаров реализуется покупателю, а более ранняя остается на складе организации-поставщика. Компетентный кладовщик, конечно, постарается такой ситуации не допустить и при сортовом способе учета, но от человеческого фактора в данном случае зависит слишком много. Ведь в конечном итоге товар из более ранней партии реализовать становится все труднее, и он может пролежать на складе до истечения срока годности, а это уже прямой и серьезный убыток фирме.

Если же предприятие использует в своей деятельности компьютерный учет, то программу можно настроить таким образом, что товар из поздней партии просто нельзя будет реализовать, пока в базе данных числится остаток товара, поступившего раньше. При ручном ведении документации партионный учет осуществляется следующим образом. На каждую партию товара заводится партионная карта, в которой указываются наименование товара, сорт, артикул, количество (масса, объем) и цена товара.

Партия товара – это однородный товар, поступивший на предприятие по одному транспортному (приходному) документу, а также товар одного наименования, поступивший от одного поставщика одновременно по нескольким транспортным накладным. Материально ответственное лицо составляет партионную карту в двух экземплярах, один из которых передается в бухгалтерию предприятия, а второй хранится на складе (месте хранения данного товара). Экземпляр партионной карты, хранящийся на складе, регистрируется в специальной книге. Номер, под которым зарегистрирована партионная карта, и является номером партии товара. По мере выбытия товара из данной партии в карту вносятся данные о дате отпуска товара, его количестве и реквизиты расходного документа. После выбытия всей партии товара складской экземпляр карты передается в бухгалтерию для проверки. Таким образом, соответствие данных по выбытию товара можно проверить, не дожидаясь полной инвентаризации склада. В бухгалтерском же экземпляре партионной карты записи делаются на основании приходно-расходных документов по мере их поступления в бухгалтерию. На первое число каждого месяца на основании записей в партионной карте бухгалтером составляется оборотная ведомость с указанием каждой партии товара отдельной строкой. Показатели по этой ведомости в их натуральном выражении сверяются с данными партионных карт на складе, а суммовые итоги по составленной ведомости сверяются с оборотами и сальдо оборотно-сальдовой ведомости по синтетическому счету 41 «Товары».

Что касается сортового способа хранения товаров, то в этом случае учет движения товара ведется в товарной книге или на карточках учета товаров. При этом каждому конкретному наименованию и сорту товара отводится отдельная карточка учета или страница товарной книги. Если количество операций по приходу и расходу данного товара достаточно велико, в товарной книге для него может быть отведено и несколько страниц. Заголовок карточки товара или страницы товарной книги должен содержать наименование, цену, сорт (кондицию) и другие отличительные признаки данного товара. На основании первичных приходно-расходных документов в карточке товара или на соответствующей странице товарной книги делаются записи о поступлении товара, его выбытии и остатке. Если ассортимент товара на складе ограничен либо количество товара на складе и его оборот не слишком велики, то при сортовом способе хранения и учета товаров материально ответственное лицо может вести учет движения товара непосредственно в товарном отчете, не используя товарную книгу или карточки учета.

Параметры, применяемые при решении вопроса об учете товара по товарной книге (карточкам учета) или по товарному отчету, предприятие устанавливает для себя самостоятельно, законодательно этот вопрос не регламентирован. В бухгалтерии учет ведется следу-

ющим образом. На первое число каждого месяца обобщаются данные о приходе, расходе и остатке товара. По всем аналитическим субсчетам, заведенным к счету 41 «Товары», составляется оборотная ведомость, в которой указываются остатки товара на начало отчетного (истекшего) месяца, его приход и расход в течение отражаемого периода и остаток на конец месяца (на первое число месяца, следующего за отчетным). Данные должны быть указаны по всем наименованиям товара (а также по всем сортам) в денежном и натуральном выражении. Натуральные показатели по ведомости сверяются с данными складского учета. Суммовые же показатели должны совпадать соответственно с начальным и конечным сальдо, а также с оборотами по синтетическому счету 41 «Товары».

Бухгалтерский учет может и не дублировать регистры складского учета. При оперативно-бухгалтерском (сальдовом) методе бухгалтер, отвечающий за учет товара периодически (периодичность устанавливается предприятием самостоятельно), проверяет правильность записей, производимых в складском учете. Выявленные ошибки исправляются сразу же, как только будут обнаружены. На первое число каждого месяца на основании данных складского учета составляется сальдовая ведомость с указанием остатков товаров по их наименованиям, сортам, количеству и цене. Итоговая стоимость всех остатков товаров по этой ведомости должна равняться конечному сальдо синтетического счета 41 «Товары» на первое число месяца, следующего за отчетным. Бухгалтерия предприятия может для собственного удобства составлять эти ведомости по укрупненным группам товаров, а также по материально ответственным лицам.

Для обобщения информации о наличии и движении товаров служит, как уже упоминалось, счет 41 «Товары». Торговые организации на этом счете учитывают также покупную тару и тару собственного производства, не предназначенную для собственных нужд.

Для учета и обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых организацией-комитентом на комиссию, применяется забалансовый счет 004 «Товары, принятые на комиссию». Учет товаров на этом счете ведется в ценах, указанных в приемосдаточных актах.

2.2. Оформление, выдача и использование доверенности в организациях торговли

Как уже говорилось ранее, факт приемки товаров на складе покупателя должен быть подтвержден печатью организации-покупателя и подписью представителя покупателя, ответственного за прием товара. В тех же случаях, когда предприятие-покупатель получает товар не на собственном складе, а на складе поставщика или при получении товара от транспортной организации, осуществлявшей его перевозку, представитель покупателя должен предъявить доверенность от своей организации на получение товара (груза). Рассмотрим несколько подробнее, что такое доверенность, каковы правила ее выдачи и учета, а также сроки действия доверенностей.

Само понятие доверенности как документа довольно емкое. Доверенности выдаются одним физическим лицом другому, юридическим лицом физическому лицу – своему представителю. Доверенность предусматривает совершение каких-либо действий частным лицом, которому она выдана, от имени доверителя. В ней может оговариваться перечень таких действий, либо доверенное лицо может совершать любые действия по своему усмотрению от имени доверителя. Доверенности могут быть как простыми, так и генеральными. В зависимости от вида доверенности и предъявляемых к ней требований документ может быть заверен руководителем организации-доверителя, другими уполномоченными лицами (при заверении доверенности, выдаваемой одним физическим лицом другому) либо нотариусом.

Доверенности, по которым представитель покупателя получает товар от поставщика, является внутренним документом организации-продавца. Но для того чтобы избежать необоснованных, завышенных требований, предъявляемых поставщиком или организацией-перевозчиком к доверенности при получении товара (груза), давайте кратко рассмотрим общие понятия о доверенностях.

Согласно ст. 185 ГК РФ доверенностью признается письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами. Письменное уполномочие на совершение сделки представителем может быть представлено представляемым непосредственно соответствующему третьему лицу. Доверенности различают трех видов: разовые, специальные и генеральные. Доверенность на получение товара является, разумеется, разовой. Согласно той же статье ГК РФ доверенность на совершение сделок, требующих нотариальной формы, должна быть нотариально удостоверена, за исключением случаев, предусмотренных законом.

К нотариально удостоверенным доверенностям приравниваются:

1) доверенности военнослужащих и других лиц, находящихся на излечении в госпиталях, санаториях и других военно-лечебных учреждениях, удостоверенные начальником такого учреждения, его заместителем по медицинской части, старшим или дежурным врачом;

2) доверенности военнослужащих, а в пунктах дислокации воинских частей, соединений, учреждений и военно-учебных заведений, где нет нотариальных контор и других органов, совершающих нотариальные действия, также доверенности рабочих и служащих, членов их семей и членов семей военнослужащих, удостоверенные командиром (начальником) этих части, соединения, учреждения или заведения;

3) доверенности лиц, находящихся в местах лишения свободы, удостоверенные начальником соответствующего места лишения свободы;

4) доверенности совершеннолетних дееспособных граждан, находящихся в учреждениях социальной защиты населения, удостоверенные администрацией этого учреждения или руководителем (его заместителем) соответствующего органа социальной защиты насе-

ления. Доверенность на получение заработной платы и иных платежей, связанных с трудовыми отношениями, на получение вознаграждения авторов и изобретателей, пенсий, пособий и стипендий, вкладов граждан в банках и на получение корреспонденции, в том числе денежной и посылочной, может быть удостоверена также организацией, в которой доверитель работает или учится, жилищно-эксплуатационной организацией по месту его жительства и администрацией стационарного лечебного учреждения, в котором он находится на излечении.

Доверенность на получение представителем гражданина его вклада в банке, денежных средств с его банковского счета, адресованной ему корреспонденции в организациях связи, а также на совершение от имени гражданина иных сделок, указанных в абзаце первом настоящего пункта, может быть удостоверена соответствующими банком или организацией связи. Такая доверенность удостоверяется бесплатно.

Доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это его учредительными документами, с приложением печати этой организации.

Доверенность от имени юридического лица, основанного на государственной или муниципальной собственности, на получение или выдачу денег и других имущественных ценностей должна быть подписана также главным (старшим) бухгалтером этой организации.

На основании этой статьи можно сделать вывод, что поставщик (перевозчик) не может требовать от представителя покупателя нотариально заверенной доверенности, так как сделка по купле-продаже товара не относится к числу сделок, требующих нотариального заверения. Что же касается подписи главного бухгалтера на разовой доверенности, то на основании п. 5 ст. 185 ГК РФ она необходима в том случае, если организация-покупатель является юридическим лицом, основанным на государственной или муниципальной собственности, ведь получение товара можно отнести к «получению иных имущественных ценностей». Согласно абз. 1 п. 5 этой же статьи, если указанное условие о собственности не имеет места, для заверения доверенности достаточно подписи руководителя организации или уполномоченного на это лица и печати предприятия. Использование факсимильных подписей на доверенностях не допускается. На практике большинство коммерческих организаций заверяет доверенность двумя подписями. Даже в случае, если в штате организации не предусмотрена должность главного бухгалтера, руководители предприятии дважды расписываются в доверенности. ГК РФ этого не требует, но такая практика существует. Так, в соответствии с Инструкцией Минфина СССР от 14 января 1967 г. № 17 (по согласованию с ЦСУ СССР) «О порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности», доверенности подписываются руководителем (заместителем руководителя) и главным бухгалтером предприятия (организации, учреждения) или лицами, ими на то уполномоченными.

В тех случаях, когда бухгалтерский учет осуществляется централизованной бухгалтерией, доверенности на получение товарно-материальных ценностей подписываются руководителем (заместителем руководителя) предприятия, организации и учреждения, обслуживаемого этой бухгалтерией, и главным бухгалтером централизованной бухгалтерии или лицами, ими на то уполномоченными.

Право подписи доверенности лицами, уполномоченными на то руководством и главным (старшим) бухгалтером предприятия, организации, учреждения оформляется приказом. В настоящее время при оформлении и учете доверенностей организации руководствуются постановление Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а. Данным постановлением предусматриваются две типовые формы разовых доверенностей – № М-2 и № М-2а. Это постанов-

ление также устанавливает порядок заполнения утвержденных форм и регистрации выданных доверенностей.

Форма № М-2а применяется в организациях, где получение материальных ценностей носит массовый (постоянный) характер. Эта форма доверенности не предусматривает отрывных частей (талонов, корешков), поэтому для их регистрации в организации должен вестись заранее пронумерованный и прошнурованный журнал.

Форма № М-2 выдается в случаях, когда получение товара (товарно-материальных ценностей) носит разовый характер. В форме этой доверенности предусмотрена отрывная часть (корешок доверенности), которая хранится в бухгалтерии (у лица, ответственного за регистрацию и выдачу доверенностей), поэтому журнал учета при использовании формы доверенностей № М-2 не ведется. Однако обращаем внимание ответственных лиц на то, что корешок доверенности должен быть заполнен полностью, разборчиво и содержать все предусмотренные в нем сведения.

Обе формы доверенностей применяются как документ, удостоверяющий право конкретного лица (сотрудника организации) выступать доверенным лицом предприятия при получении материальных ценностей (в нашем случае – товаров), отпускаемых поставщиком по счету, заказу, договору, соглашению, наряду и т. д.

Доверенность может быть выдана только сотруднику организации-покупателя. Выдача таких доверенностей сторонним лицам не допускается. Бланк доверенности должен быть заполнен полностью, разборчиво и обязательно иметь образец подписи работника предприятия, на имя которого выдана доверенность.

Порядок, утвержденный Госкомстатом, предусматривает срок доверенности при получении товара в порядке плановых платежей на 1 календарный месяц (т. е. при долгосрочном сотрудничестве с поставщиком), а при разовых получениях товара, в том числе от постоянного поставщика по конкретным заказам (накладным, счетам и т. д.), – 15 дней. Однако пятнадцатидневный срок является рекомендуемым, а не законодательно закрепленным. ГК РФ устанавливает максимальный срок действия доверенности продолжительностью в 3 года, так что выдача ее на срок, превышающий рекомендуемый Госкомстатом, не будет являться нарушением и не повлечет за собой признания доверенности недействительной. Если в доверенности не указан срок ее действия, то по умолчанию она считается действительной в течение 1 года.

На практике организации-покупатели при постоянном сотрудничестве с определенным поставщиком нередко выдают доверенность не формы № М-2а, а произвольной формы, сроком на год. При соблюдении обязательных требований к составлению доверенностей выдача такой долгосрочной доверенности не является нарушением.

Доверенность выписывается в одном экземпляре, который выдается на руки доверенному лицу – сотруднику предприятия. Доверенное лицо при получении доверенности должно в свою очередь, расписаться в получении доверенности, либо в журнале учета, либо на корешке доверенности при использовании формы № М-2. В тексте доверенности на соответствующей строке также должна стоять его подпись. После этого доверенность заверяется подписью руководителя и главного бухгалтера (о ее необходимости мы тоже говорили выше) и печатью предприятия.

Поставщик может при передаче товара потребовать от представителя покупателя не только доверенность, но и документ, удостоверяющий личность. Это требование является вполне оправданным, так как поставщик должен, естественно, быть уверен, что передает материальные ценности именно доверенному лицу покупателя. Поставщику наряду с доверенностью могут быть также предъявлены и другие документы (например, копия счета и платежного поручения на оплату товара). При предъявлении этих документов их реквизиты указываются в доверенности в строке «Наименование, номер и дата документа».

Вместе с товаром представитель покупателя получает также и товаросопроводительные документы (накладную, счет-фактуру и т. д.). При использовании формы доверенности № М-2 реквизиты этих документов указываются в соответствующей строке корешка доверенности («Номер, дата документа, подтверждающего выполнение поручения»). При использовании других форм доверенности реквизиты товаросопроводительных документов в регистрационном журнале не указываются. Документы, подтверждающие выполнение поручения (товаросопроводительные документы), должны быть представлены в бухгалтерию доверенным лицом не позднее следующего дня после получения товарно-материальных ценностей, причем это требование должно выполняться независимо от того, принят товар по доверенности в полном объеме или частично (т. е. получение производится в течение нескольких дней).

Если по каким-либо причинам сотрудник организации не получил товар, на который была выписана доверенность, то на следующий день по истечении срока ее действия он обязан сдать доверенность в бухгалтерию, где она будет храниться до конца текущего календарного года. Неиспользованная доверенность формы № М-2 может быть подшита непосредственно к своему корешку, а при возврате доверенностей, выдача которых регистрируется в журнале, в нем делается отметка «Не использовано».

Что представляет собой журнал учета доверенностей? Листы журнала должны быть заранее пронумерованы и прошнурованы. Журнал учета, как и корешки доверенностей, и сами бланки доверенностей, хранятся у сотрудника, ответственного за выдачу доверенностей.

Доверенности утвержденных форм содержат все реквизиты, необходимые для того, чтобы документ был признан действительным. Если доверенность составляется в произвольной форме, она обязательно должна включать в себя дату составления, реквизиты представителя (паспортные данные и должность) и организации, выдавшей доверенность. Необходимо также указывать действия доверенного лица, на которые выдана доверенность.

Особо следует отметить такой реквизит, как дата составления доверенности. В доверенности может быть не указан срок ее действия, и это не послужит поводом для признания ее недействительной, так как максимальные сроки действия доверенностей установлены законодательно. Но доверенность, в которой не указана дата ее составления, по закону признается ничтожной (п. 1 ст. 186 ГК РФ).

Хотелось бы также обратить внимание бухгалтеров, ответственных за выдачу доверенностей, на необходимость заполнения обратной стороны типовых доверенностей (перечень материальных ценностей, их количество). На практике, к сожалению, эти графы часто остаются незаполненными. Это, безусловно, является нарушением требований к заполнению доверенностей, ведь в этом случае вы выдаете доверенность, практически не указывая, что именно вы доверяете сотруднику, т. е. каковы границы его ответственности.

Если сотрудник, на которого выписана долгосрочная доверенность, увольняется из организации до истечения срока ее действия, следует предупредить в письменном виде поставщика, у которого эта доверенность хранится, о прекращении ее действия. Вообще же действие доверенности согласно ст. 188 ГК РФ прекращается в случаях:

1) истечения срока доверенности;

2) отмены доверенности лицом, выдавшим ее;

3) отказа лица, которому выдана доверенность;

4) прекращения юридического лица, от имени которого выдана доверенность;

5) прекращения юридического лица, которому выдана доверенность;

6) смерти гражданина, выдавшего доверенность, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;

7) смерти гражданина, которому выдана доверенность, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим.

Что касается доверенностей, по которым организация отпустила товарно-материальные ценности, они, как уже говорилось выше, должны быть приложены к экземпляру накладной, по которой производился отпуск товара, и храниться вместе с ней.

Доверенности и журналы регистрации доверенностей хранятся в архиве организации в течение 5 лет.

Кроме доверенностей на получение материальных ценностей, организации также выдают своим сотрудникам, работающим с банками, доверенности на получение выписок и банковских документов по расчетному счету. Формы этих доверенностей, как правило, разрабатываются банками самостоятельно. По сложившейся практике такие доверенности выдаются чаще всего сроком на 1 год.

Устав предприятия предоставляет право определенным лицам (чаще всего это только руководитель) действовать от имени предприятия без доверенности.

Однако в этом случае полномочия лица, действующего без доверенности, должны быть подтверждены копиями соответствующих документов, такими как устав предприятия, приказ о назначении на должность лица, действующего без доверенности.

В ряде случаев (особенно в небольших фирмах) значительно проще выписать доверенность на совершение какой-то конкретной операции, чем подтверждать право представителя организации действовать без доверенности.

2.3. Цены, торговые наценки, оценка товарных запасов

Цена – это денежное выражение стоимости товара. Различают оптовые, закупочные и розничные цены. Понятие «закупочная цена» относится только к сельскохозяйственной продукции и обозначает цену, по которой эта продукция приобретается заготовителем у производителей по договорам контракции. Закупочная и оптовая (отпускная) цены близки по смыслу, но если первое определение относится только к сельскохозяйственной продукции, то второе распространяется на весь спектр товаров. Цена, по которой продавец или поставщик реализуют товар покупателю, называется оптовой (или отпускной) в случае, если товар приобретается для последующей перепродажи или профессионального использования (т. е. имеет место случай оптовой торговли). Цену чаще всего называют отпускной в случае, если товар реализуется непосредственно производителем, однако принципиальной разницы между этими терминами нет. В настоящее время многие предприятия розничной торговли широко используют в своей рекламе такие формулировки, как «продажа по оптовым ценам», «продажа по ценам производителя» и т. п. Также часто встречается практика, когда продавец предлагает покупателю «продажу по оптовой цене» при условии покупки товара не менее, чем на какую-то установленную сумму. Например, на ценнике товара или на информационном листе в магазине значится: «Цена – 100 руб., оптовая цена – 90 руб. Оптовые цены действуют при покупке на сумму не менее 1000 руб.». Оптовая и розничная торговля различаются отнюдь не по общей сумме договора, а по цели приобретения товара. Поэтому оптовая цена, естественно, никак не может «действовать при покупке на 1000 руб.». Другое дело, что торговая организация может не продавать товар оптом на сумму меньше определенной. А в случае розничной торговли подобные рекламные объявления носят скорее психологический характер, так как оптовая цена в сознании потребителя ассоциируется с отсутствием розничных наценок. Но на самом деле в этом случае речь идет не об оптовых ценах, а о торговых скидках. Торговая скидка – это скидка с цены товара (уменьшение цены), которая предоставляется продавцом покупателю в связи с определенными условиями сделки и «…в зависимости от текущей коньюнктуры рынка» (Государственный стандарт РФ ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения»). В примере фактически при покупке товара на сумму не менее 1000 руб. покупателю предоставляется скидка 10 %. Причем торговые скидки широко применяются как в розничной, так и в оптовой торговле. Так как при прочих равных условиях сделки, таких как ассортимент, качество и удобство приобретения товара, цена для покупателя имеет в большинстве случаев решающее значение при выборе продавца, многие торговые организации предпочитают получать прибыль не за счет больших наценок, а за счет количества совершаемых сделок купли-продажи, т. е. за счет увеличения товарооборота. **Товарооборот** – это денежное выражение объема продажи товаров и оказания услуг за определенный период времени. Кроме того, скидки могут быть обусловлены и другими факторами, например сезонностью. Особенно наглядно это видно на примерах продаж товаров народного потребления. Потенциальные потребители уже привыкли к формуле «Сезон окончен – цены снижены», и многие покупатели традиционно ждут сезонных распродаж, планируя покупки таким образом, чтобы приобрести, скажем, одежду или обувь, когда выбор этих товаров еще достаточно широк, а цены уже идут на снижение. Продавцу такие сезонные скидки также выгодны по нескольким причинам. Во-первых, при быстрой реализации зимнего ассортимента в начале весны высвобождаются средства для закупки товаров летнего ассортимента, а также складские и торговые площади для его размещения. А во-вторых, в условиях, когда потребители получили возможность выбирать и покупать то, что им нужно, нравится, подходит по цене и просто больше соответствует потребительским представлениям о моде, а не то, что удалось достать, вовремя не реализованный сезон-

ный товар к следующему сезону может просто стать неликвидным. Существует еще один довольно интересный ход в ценовой политике торговых предприятий. Допустим, организация открывает новый магазин. Если торговая политика предприятия ориентирована на средний класс потребителя, т. е. на тех покупателей, для которых первоочередное значение при покупке имеет (при прочих равных условиях) именно цена, а не повышенные требования к качеству, эксклюзивности и просто престижности приобретаемого товара (это уже другой социальный слой потребителей), в новом магазине вполне могут быть установлены минимальные, практически демпинговые цены. После того как эти цены продержатся достаточно долго, и торговая точка приобретен определенную популярность и свой круг покупателей, цены начинают постепенно повышаться до среднего, общепринятого уровня. Но покупатели уже привыкли к мысли, что «здесь дешевле», и в итоге товарооборот предприятия продолжает расти. Правда, этот вариант подходит только для организаций, которые изначально ориентированы на завоевание прочных и долговременных позиций на потребительском рынке.

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.