ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1. Товар как объект бухучета, задачи и принципы учета товарных операций
2. Государственное регулирование торговой деятельности
3. Виды торговли
4. Цена товара и ее контроль
   1. Торговля представляет собой отрасль народного хозяйства, объектом которой является товарообмен, купля-продажа товаров, а также обслуживание покупателей в процессе продажи товаров и их доставки, хранение товаров и их подготовка к продаже.

Основным объектом бухучета в торговле является товар. Поэтому в составе хозяйственных операций торговых организаций преобладают товарные операции.

Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», товары – это часть материально-производственных запасов (МПЗ) организации, приобретенная или полученная от других юридических и/или физических лиц и предназначенная для продажи.

Для целей налогообложения товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п.3 ст.38 НК РФ). Таким образом, все, что организация продает или имеет возможность продать, НК РФ называет товаром.

В бухгалтерском учете к товарам относится не все, что продается, а лишь то, что специально приобретено для продажи.

Главными задачами бухгалтерского учета в торговой организации являются:

* предоставлять наиболее полную и точную информацию заинтересованным лицам о финансово-экономическом состоянии организации;
* осуществлять и регулировать расчетные взаимоотношения с дебиторами и кредиторами;
* контролировать работу материально-ответственных и подотчетных лиц;
* отвечать за выполнение своевременно и в полном объеме обязательств торговой организации по платежам в бюджет и внебюджетные фонды;
* нести ответственность за полноту и правильность выполнения операций по наличному и безналичному обороту торговой организации;
* выполнять в срок и предоставлять в государственные контролирующие органы полный и точный баланс, другую финансовую отчетность организации

В основе решения этих задач лежат следующие принципы учета товаров:

* учет товаров по каждому материально-ответственному лицу;
* выбор схемы учета товаров, которая наиболее целесообразна в условиях работы данной организации. В практической работе торговых организаций используются в основном 3 схемы учета товаров:

- индивидуальная (попредметная), когда фиксируется движение каждой единицы товара. Материально-ответственные лица отчитываются за каждую товарную единицу (например, в комиссионной торговле);

- натурально-стоимостная, когда фиксируется движение товаров по отдельным наименованиям в натуральном и стоимостном выражениях. Материально-ответственные лица отчитываются по каждому наименованию товара. Схема применяется в оптовой торговле, а также в розничной торговле, оснащенной сканирующими устройствами;

-стоимостная, когда фиксируется общая стоимость товаров в денежном выражении. Материально-ответственные лица отчитываются за весь объем товарных ценностей. Применяется на большинстве предприятий розничной торговли;

* единство оценки товаров при их оприходовании и выбытии;
* отчетность материально-ответственных лиц о наличии и движении товаров, представляемая в установленные сроки;
* периодическая проверка путем проведения инвентаризации фактических остатков товаров и их сравнение с данными бухучета с целью проверки обеспечения сохранности ценностей;
* контроль за деятельностью материально-ответственных лиц путем проведения встречных сверок.
  1. Государственное регулирование в сфере торговой деятельности определяется следующими основными направлениями:

1. Контроль за внутренними и внешними рынками – это защита со стороны государства отраслей российской экономики, отдельных хозяйствующих субъектов РФ и населения при осуществлении внешней торговли товарами, а также путем ограничения монополистической деятельности.
2. Аттестация торговых организаций. Под аттестацией понимается обследование соответствия возможности юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере торговли и общественного питания, выполнять функции, указанные в заявке. Согласно письма Роскомторга (от 11.07.95 г. № 1 – 952/32 – 9 «Об аттестации предприятий торговли и общественного питания») аттестации подлежат хозяйствующие субъекты, осуществляющие:

-стационарную розничную торговлю, за исключением мелкорозничной;

-производство и реализацию продукции (услуг) общественного питания, за исключением мелкорозничной передвижной и переносной сети.

По результатам аттестации выдается свидетельство, в котором в зависимости от типа предприятия и уровня обслуживания определяются: - для розничной торговли – категории «высшая», «первая» или «вторая»;

* для общественного питания - столовых, закусочных, кафе – класс; а для баров и ресторанов – категория «люкс», «высшая», «первая».

Срок действия свидетельства – бессрочный, при условии обеспечения хозяйствующим субъектом взятых на себя функций и до внесения изменений в нормативные акты, на основании которых выдается свидетельство.

1. Сертификация торговой деятельности и товаров. Сертификация может быть обязательной и добровольной. Обязательную сертификацию проводят органы исполнительной власти (например, Госстандарт России), а добровольную – организации, получившие аккредитацию Госстандарта России. На сертифицированную продукцию выдается сертификат соответствия. В некоторых случаях результаты сертификации подтверждаются знаком соответствия. Обязательная сертификация подтверждает соответствие товаров (работ, услуг) требованиям безопасности жизни и здоровья людей, их имущества и окружающей среды. Перечень товаров и услуг, подлежащих обязательной сертификации, приведен в постановлении Правительства РФ от 13.08.97 г. № 1013 «Об утверждении Перечня товаров, подлежащих обязательной сертификации, и перечня работ и услуг, подлежащих обязательной сертификации» (например, розничная торговля продовольственными товарами отнесена к услугам, сертифицируемым в обязательном порядке наряду с услугами общественного питания и многими видами услуг по бытовому обслуживанию населения). Добровольная сертификация проводится по инициативе производителей или продавцов товаров (работ, услуг). Как правило, такую сертификацию проводят для повышения конкурентоспособности товаров.
2. Лицензирование отдельных видов деятельности. В соответствии с Федеральным законом от 8.08.01 г. № 128 под лицензирование попадают более 100 видов деятельности, в том числе и некоторые виды торговли например, торговля патронами, оружием и его частями, алкогольными напитками, реализация продуктов переработки нефти и газа. Срок действия лицензии не может быть больше 5 лет, он может быть продлен по заявлению лицензиата.
3. Использование контрольно-кассовой техники при наличных денежных расчетах и (или) расчетов с применением платежных карт.
4. Порядок ведения кассовых операций.
5. Разработка правил осуществления розничной торговли. Порядок осуществления розничной торговли определяется «Правилами продажи отдельных видов товаров», утвержденными Постановлением Правительства РФ от19.01.98 г. № 55. Ответственность за нарушение Правил устанавливается кодексом РФ «Об административных правонарушениях».
6. Государственное регулирование цен осуществляется в основном только на продукцию естественных монополий. Тем не менее, в утвержденном Постановлении Правительства РФ от 7.03.95 г. № 239 «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)» приведен перечень товаров народного потребления и продукции производственно-технического назначения, цены и тарифы на которые, подлежат государственному регулированию. По ряду товаров и услуг регулирование торговых надбавок осуществляется органами исполнительной власти субъектов РФ (например, цены на лекарственные препараты, ритуальные услуги, перевозки пассажиров и т.д.).
   1. Товарный рынок делят на оптовый и розничный. Соответственно и в составе торговых организаций выделяются организации розничной, оптовой и оптово-розничной торговли.

Оптовая торговля может осуществляться через оптовые склады и базы, оптовые рынки, оптовые торговые центры. В розничной торговле можно выделить такие ее виды:

-торговля через стационарную торговую сеть;

-мелкорозничная торговля (стационарная и передвижная);

-торговля по почте, через интернет.

Рассмотрим как определяют понятия оптовой и розничной торговли разные нормативно-законодательные акты.

С позиции Госстандарта РФ. Согласно Государственного стандарта РФ (ГОСТ Р 51303-99) «Торговля. Термины и определения» (принят и введен в действие постановлением Госстандарта РФ от 11.08.1999г. № 242-ст.) розничной торговлей является торговля товарами и оказание услуг покупателям для личного, семейного, домашнего использования, не связанного с предпринимательской деятельностью. Оптовая торговля – торговля товарами с последующей их перепродажей или профессиональным использованием.

С позиции Гражданского Кодекса РФ

Отличие оптовой торговли от розничной заложены в отличиях договоров, приведенных в Гражданском кодексе РФ и регулирующим оптовую и розничную торговлю: договор поставки, применяющийся в оптовой торговле, и договор розничной купли-продажи.

Статьей 492 Гражданского кодекса РФ определено, что «по договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью». Следует также подчеркнуть, что договор розничной купли-продажи является публичным договором и к отношениям по этому договору с участием гражданина-покупателя применяются нормы Закона РФ «О защите прав потребителей» от 07.02.92 № 2300-1.

* статьей 506 Гражданского кодекса РФ предусмотрено, что «по договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним или иным подобным использованием».

С позиции Налогового Кодекса РФ. В Налоговом кодексе РФ в главе 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» дано определение понятия «розничная торговля» для целей ЕНВД. В соответствии со статьей 346.27 НК РФ розничная торговля – это предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в т.ч. за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи (кроме реализации подакцизных товаров, продукции собственного производства, продуктов и напитков в организациях общественного питания). Для целей настоящей главы необходимо помнить, что розничная торговля должна осуществляться через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли.

Исходя из смысла приведенных определений видно, что единственным критерием, позволяющим отличить розничную торговлю от оптовой, является *цель дальнейшего использования приобретенного покупателем товара.* Способ оплаты и количество приобретаемого товара значения не имеют.

Р.S. Не трудно заметить, что большинство товаров может быть использовано как для личного потребления, так и для предпринимательских целей. В этом случае для отнесения торговли к оптовой необходимо иметь в наличии:

* Доверенность от покупателя на получение ТМЦ
* Накладную на отпуск товаров или материалов
* Выставленную покупателю счет-фактуру, если предприятие является плательщиком НДС

В случае отсутствия доверенности у представителя покупателя факт получения товаров уполномоченным лицом должен подтверждаться печатью покупателя на экземпляре накладной, остающейся у продавца.

4.В основе формирования цены товара лежит денежное выражение стоимости товара и услуг по его реализации.

Цена складывается из себестоимости производителя, прибыли производителя, акцизов (в случае подакцизных товаров), НДС, торговой надбавки.

Величина торговой надбавки устанавливается на таком уровне, чтобы покрыть расходы на продажу, уплату налогов и обеспечить торговой организации получение прибыли.

На практике применяются разные названия цен, действующих на разных стадиях товарного обращения.

Оптовая цена- цена, по которой предприятие-изготовитель (поставщик) продает свою продукцию оптовым покупателям. Оптовая цена складывается из цены предприятия-изготовителя (себестоимость плюс прибыль) и наценки в пользу сбытовой организации для покрытия сбытовых расходов и получения прибыли.

Розничная (продажная) цена – цена, по которой товар продается населению в розницу. Розничная цена включает в себя оптовую цену и наценку для покрытия торговых расходов розничной торговой организации, уплаты установленных налогов и получения прибыли.

Цены так же, как и возможность их изменения, при купле-продаже, оговариваются при заключении соответствующих договоров.

Договорная цена – цена, устанавливаемая соглашением сторон.

Договорная цена может быть:

1. Твердой ценой, которая не подлежит изменению в течение всего срока действия договора.

Твердая цена в условиях инфляции выгодна покупателю, но у продавца и в данном случае существуют способы себя обезопасить:

* стопроцентная предоплата товаров;
* установление цены в условных единицах (валютная оговорка).

1. Ценой с последующей фиксацией, устанавливаемой в назначенные в договоре сроки на основании указанных источников. Например, может быть предусмотрено, что цена на товар будет устанавливаться на дату его отгрузки продавцом на уровне рыночных цен на эту дату.
2. Скользящей ценой (разновидность предыдущей цены). Применяется в договорах с длительным периодом действия, в течение которого могут существенно изменяться экономические условия производства товара. Чаще всего эти цены применяются при торговле машинно-технической продукцией со сроком выполнения больших по срокам и объему подрядных работ. Скользящая цена состоит из двух частей:
   * базисной, установленной в договоре;
   * переменной, которая будет рассчитываться во время оплаты покупателем с ориентацией на какой-то источник.

Договорные цены устанавливаются на основе изучения текущих рыночных цен на аналогичные товары с учетом скидок, надбавок.

. В настоящее время наиболее полное определение рыночной цены товара содержится в статье 40 НК РФ.

Рыночной ценой товара признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Вопрос правильного определения цены очень важен для торговой организации. Во-первых, от этого зависит финансовое состояние организации: сможет ли она покрыть свои расходы и получить прибыль, продавая товары по установленным ценам. Во-вторых, уровень цен в торговой организации в определенных случаях является предметом интереса налоговой инспекции. Остановимся на этом более подробно.

Согласно статье 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, указанная сторонами сделки. Здесь же предусмотрено, что налоговые органы вправе контролировать правильность применения цен лишь в следующих случаях:

1. Совершена внешнеторговая операция.
2. Сделка совершена в рамках товарообменной операции.
3. Сделка совершена между взаимозависимыми лицами. Понятие «взаимозависимые лица» приведено в статье 20 НК РФ. Взаимозависимыми признаются физические и (или) юридические лица в случаях, когда:

* одна организация непосредственно или косвенно участвует в другой организации и суммарная доля этого участия составляет более 20 процентов. Например, организация А входит в состав учредителей организации В и доля А в уставном капитале В составляет 21 процент. Под косвенным участием понимают участие одной организации в другой через последовательность иных организаций;
* одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
* лица состоят в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя или усыновленного, попечителя и опекаемого;
* суд признал лица взаимозависимыми по другим основаниям.

1. Имели место отклонения более чем на 20 процентов в сторону повышения или понижения уровня цен, применяемых налогоплательщиком (продавцом товара) по идентичным (однородным) товарам в пределах непродолжительного времени.

При этом не рассматриваются случаи, когда снижение цен вызвано следующими факторами:

-сезонными или иными колебаниями потребительского спроса на товары;

-потерей товарами качества или иных потребительских свойств;

-истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;

-маркетинговой политикой (в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов; при продвижении товаров на новые рынки);

-продажей опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Если налоговый орган при проверке решит, что сделка совершена по ценам ниже рыночных, то будут пересчитаны результаты сделки и доначислены налоги.

В практической учетной работе контроль за ценами осуществляется на всех этапах движения товара: при поступлении, при продаже и прочем выбытии, при инвентаризации и т.д. Контроль предполагает также проверку наличия ценников на товары. Наряду с внутренним контролем над ценами, осуществляется их проверка торговыми инспекциями, общественными организациями, аудиторскими фирмами. Результаты проверки оформляются актом.