**НЕГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ**

**ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ**

**ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВЕННОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ**

**Факультет «ЭКОНОМИКА и УПРАВЛЕНИЕ»**

**Кафедра экономики и мировой экономики**

**ОТЧЕТ ПО НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОЙ РАБОТЕ**

**ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**В ЭЛЕКТРОННОЙ И ВЕНДИНГОВОЙ ТОРГОВЛЕ**

**Москва 2014**

**Содержание**

Введение

**Глава 1 Теоретические основы организации бухгалтерского учета в торговле**……………………………………………………………………………. 5

1.1 Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в торговле… 5

1.2 Задачи и основы организации бухгалтерского учета в торговле…………. 9

1.3 Объекты бухгалтерского учета в торговле и их классификация…………. 19

**Глава 2 Особенности организации бухгалтерского учета в электронной торговле** ………………………………………………………………………….. 57

2.1. Организация электронной торговли посредством Интернет-магазина… 57

2.2. Ответственность за несоблюдение конфиденциальности персональных данных……………………………………………………………………….…….. 63

2.3. Особенности учета доходов и расходов, связанных с торговлей с использованием электронных денег …………………………………………..…68

**Глава 3 Особенности организации бухгалтерского учета в вендинговой торговле**…………………………………………………………………………... 79

3.1. Организация торговли посредством торговых автоматов………….…… 79

3.2. Особенности учета операций по реализации товаров через автоматы…. 81

3.3 Учет приобретения и аренды торговых автоматов …………………… .…87

Заключение ………………………………………………………………………...90

Список использованных источников………………………………………….… 96

**Введение**

Торговля - огромная отрасль народного хозяйства. В эту сферу вовлечено практически все население страны либо в качестве продавцов, либо в качестве покупателей. Под торговлей понимают хозяйственную деятельность по обороту, купле и продаже товаров. Причем в качестве продавцов и покупателей могут выступать индивидуальные предприниматели, юридические и физические лица без регистрации в качестве предпринимателей. Все предприятия, осуществляя хозяйственную деятельность, вступают во взаимоотношения с другими предприятиями, организациями, учреждениями, работниками предприятия и отдельными лицами. Эти взаимоотношения основаны на различных денежных расчетах в процессе заготовления, производства и реализации продукции, товаров, работ или услуг. Бухгалтерский учет на торговом предприятии – один из главных механизмов управления торговым процессом. Он способствует совершенствованию оперативного и долгосрочного планирования, а также формированию информационной базы для анализа хозяйственной деятельности и прогнозирования ее финансового результата. Процесс приобретения и продажи товаров непосредственно связан с движением денежных потоков в организации, образованием и погашением задолженностей продавцов и покупателей. Все это относится к хозяйственным операциям. Финансовое благополучие торговой организации зависит от умелого формирования и управления денежными потоками, что предполагает наличие у предприятия хорошо отлаженного бухгалтерского учета. Он позволяет представить полную картину имущественного и финансового состояния торгового предприятия. В бухгалтерском учете содержится всеобъемлющая синтетическая и аналитическая информация по основным средствам, материальным, трудовым и денежным ресурсам, что позволяет управлять процессом хозяйственной деятельности и контролировать выполнение плана по прибыли.

Данная работа изучает новые формы торговли: электронную и вендинговую. Объектом изучения является бухгалтерский учет общества с ограниченной ответственностью «Регент Розничные Технологии» (ООО «РРТ») ООО «РРТ» занимается тремя видами торговли: розничная торговля в обычном розничном магазине; розничная и мелкооптовая торговля через Интернет-магазин; вендинговая торговля посредством торговых автоматов.

Задачи данной научной работы следующие:

1) установить, насколько полно бухгалтерский учет в ООО «РРТ» выполняет основные функции бухгалтерского учета: контроля товарных закупок и продаж, обеспечения сохранности ценностей, информационную функцию, функцию обратной связи, аналитическую функцию.

2) изучить каким образом, в ООО «РРТ» осуществляются основные задачи бухгалтерского учета: каким образом ведется учет всего имущества организации в количественном и суммовом выражении, то есть по количеству в натуральных единицах и стоимости в денежных единицах; насколько полно в ООО «РРТ» организовано описание всех хозяйственных процессов, происходящих в торговой организации. Так как это описание производится с помощью бухгалтерских проводок, необходимо изучить, какими проводками описываются новые формы торговли в ООО «РРТ»: вендинговая и электронная торговля.

- установить, позволяет ли организация бухгалтерского учета в ООО «РРТ» обеспечить формирование полной и достоверной информации о результатах деятельности торговой организации.

3)установить, выполняются ли в ООО «РРТ» главные требования законодательства о бухгалтерском учете: бухгалтерский учет должен быть сплошным; бухгалтерский учет должен быть непрерывным во времени; бухгалтерский учет должен быть строго документальным:

Изучение системы бухгалтерского учета в новых формах торговли позволяет установить, насколько состояние современных норм российского бухгалтерского законодательства позволяет реализовать основные задачи и основные функции бухгалтерского учета, какие нормы и стандарты российского законодательства, регламентирующие бухгалтерский учет на торговых предприятиях, нуждаются в исправлении или доработке, в связи с возникновением новых технологий в сфере торговли.

**Глава 1 Теоретические основы организации бухгалтерского учета в торговле.**

**1.1 Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в торговле.**

Ведение бухгалтерского учета в торговой организации должно быть строго регламентировано, то есть подчинено определенным правилам. Существует целый свод правил, по которым ведется бухгалтерский учет и отступление от этих правил ведет к серьезным ошибкам в бухгалтерской и налоговой отчетности, в определении финансовых результатов деятельности организации, приводит к злоупотреблениям со стороны материально ответственных лиц и тому подобное.

Согласно закону «О бухгалтерском учете» (ФЗ от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. От 28.12.13 ) органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются уполномоченный федеральный [орган](consultantplus://offline/ref=F5AF6FF48D732B8AAFF52A7EA206CFC51AAD56A2148E44F8782761A6A6EA69053CF50A7AFClDEBI) (Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) и Центральный банк Российской Федерации.

Регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации могут осуществлять также [саморегулируемые организации](consultantplus://offline/ref=F5AF6FF48D732B8AAFF52A7EA206CFC51AAD57A1158D46F8782761A6A6EA69053CF50A7AF9D9123890l1E9I), в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета

Существенная роль в разработке методологических и методических материалов в настоящее время отводится Институту профессиональных бухгалтеров в России, Центральному Банку РФ, Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг, Комитету по валютному регулированию и валютному контролю.

Регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами:

1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

2) единства системы требований к бухгалтерскому учету;

3) установления упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы в соответствии с ФЗ от 06.12.2011 №402-ФЗ

4) применения [международных стандартов](consultantplus://offline/ref=A77EDEEF720A4341F5B3065F056CB916982DD35E1A070CBC8B42CEEB9745bAS2I) как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;

5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;

6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

Закон «О бухгалтерском учете» указывает, что к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

1) федеральные стандарты;

2) отраслевые стандарты;

3) рекомендации в области бухгалтерского учета;

4) стандарты экономического субъекта.

2. Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;

4) требования к [учетной политике](consultantplus://offline/ref=E14DA4C1C96C08179A3048021C7FF14EC9EF7A61FB8B794FA8AD683A9199A0BBA3F589CC97E713CEC9LBcEI), в том числе к определению условий ее изменения, [инвентаризации](consultantplus://offline/ref=E14DA4C1C96C08179A3048021C7FF14EC9EF7E64F78A7F4FA8AD683A9199A0BBA3F589CC97E713CEC9LBcDI) активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе [виды электронных подписей](consultantplus://offline/ref=E14DA4C1C96C08179A3048021C7FF14EC9EF7A6BF9847C4FA8AD683A9199A0BBA3F589CC97E713CECBLBcEI), используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

5) [план счетов](consultantplus://offline/ref=E14DA4C1C96C08179A3048021C7FF14EC9EF7E64F78A7D4FA8AD683A9199A0BBA3F589CC97E713CEC9LBcDI) бухгалтерского учета и [порядок](consultantplus://offline/ref=E14DA4C1C96C08179A3048021C7FF14EC9EF7E64F78A7D4FA8AD683A9199A0BBA3F589CC97E713CDCFLBc4I) его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;

6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

7) условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

8) состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

9) состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

10) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы в соответствии с настоящим Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=E14DA4C1C96C08179A3048021C7FF14EC9EF7B65FE8E784FA8AD683A9199A0BBA3F589CC97E713CDC9LBc5I).

К ведению бухгалтерского учета на предприятиях Российской Федерации, в том числе торговых, предъявляются требования, составляющие основные его принципы.

1) Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организации ведется в валюте Российской Федерации- в рублях.

2) Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц. В бухгалтерском учете и балансе отражается только собственное имущество предприятия. Имущество, принадлежащее другим предприятиям и находящееся у данного предприятия, учитывается на забалансовых счетах.

3) Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством РФ

Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) устанавливают порядок учета и оценки определенного объекта или совокупности объектов. ПБУ конкретизируют закон о бухгалтерском учете и устанавливают принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составление и предоставление бухгалтерской отчетности, являются важнейшими нормативными документами второго уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, установленной Федеральным Законом "О бухгалтерском учете".

Важнейшим документом 3-го уровня является приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, утвердивший План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцию по его применению.

План счетов - это систематизированный перечень синтетических счетов и субсчетов бухгалтерского учета, в основе которого используется классификация счетов по экономическому содержанию.

План счетов является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности и организационно- правовой формы.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций осуществляется способом двойной записи.

**1.2 Задачи и основы организации бухгалтерского учета в торговле**

Для правильного руководства деятельностью торгового предприятия необходимо располагать полной, точной, объективной, своевременной и достаточно детальной экономической информацией. Это достигается ведением хозяйственного учета.

В основе хозяйственной деятельности торгового предприятия лежат процессы приобретения, хранения и реализации товаров. Поэтому основными целями бухгалтерского учета в торговле являются: контроль за сохранностью товаров, своевременное предоставление руководству предприятия информации о товарообороте и валовом доходе, о состоянии товарных запасов и эффективности их использования.

Для достижения этих целей решается целый комплекс бухгалтерских задач:

- проверка правильности документального оформления товарных операций, своевременно и правильное отражение их в учете;

- контроль за товарными запасами, выявление неходовых, залежалых и недоброкачественных товаров;

-контроль за финансовыми показателями( размер прибыли, источники поступления средств и порядок их расходования, оборотные средства, капитальные вложения, отчисления от прибыли и другое), за правильностью расчетов с поставщиками и покупателями, за своевременным поступлением платежей в бюджет, за правильностью использования банковских кредитов;

- учет расходования фонда заработной платы, выявление соотношения между ростом эффективности труда и средней заработной платой;

-выявление возможности для снижения издержек обращения и повышения рентабельности производства( издержки обращения покрываются за счет торговых наценок, включаемых в цену товара, но за счет наценки образуется и прибыль; поэтому, чем ниже уровень издержек обращения, тем большая часть торговой наценки идет на образование прибыли);

- контроль за наличием и движением материальных ценностей и денежных средств. Для правильного и своевременного учета должны быть установлены четкие разграничения материальной ответственности должностных лиц за вверенные им ценности, а также своевременно и качественно необходимо проводить инвентаризации и ревизии.

Задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом в торговом предприятии могут быть выполнены только при правильной его организации. Недостатки в организации бухгалтерского учета вызывают отставание учета, запаздывание предоставления отчетности и другой информации. Наличие больших разрывов во времени между моментом возникновения учетно-экономической информации и моментом к использования препятствует повышению экономической эффективности деятельности торговых предприятий. Недостатки в организации учет приводят к его запутанности, созданию условий для хищения материальных ценностей и других злоупотреблений, увеличению расходов на содержание учетного персонала.

На предприятиях торговли бухгалтерский учет осуществляется специальным подразделением - бухгалтерией. Если предприятия небольшие, то бухгалтерский учет в них ведут работники, на которых возложены соответствующие обязанности.

В организации, не имеющей бухгалтерской службы или бухгалтера, бухгалтерский учет может осуществляться специализированной организацией или специалистом на договорных началах. Кроме того, руководитель при небольшом объеме учетной работы может вести учет лично.

Главный бухгалтер (финансовый директор, бухгалтер малого предприятия), возглавляющий бухгалтерскую службу, действует в соответствии с Федеральным законом " О бухгалтерском учете". Он подчиняется руководителю предприятия и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования его по документальному оформлению операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии, соблюдение законодательства при выполнении финансово- хозяйственных операций возлагается на руководителя предприятия торговли.

Назначение на должность и освобождение от должности главного бухгалтера производится в порядке, установленном руководителем торгового предприятия. При этом на соответствующую должность назначаются, как правило, лица, имеющие высшее специальное образование или стаж работы по специальности не менее трех лет.

Прием и сдача дел при назначении и освобождении главного бухгалтера оформляются актом проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности на предприятии.

Бухгалтерия предприятия обеспечивает обработку документов, рациональное ведение записей в учетных регистрах, составление отчетности. Структура бухгалтерии зависит от объема и сложности учетной работы. Возможно выделение следующих структурных единиц:

-по учету основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей:

- по учету расчетов (расчеты с поставщиками и покупателями, с бюджетом и фондами, по краткосрочным и долгосрочным ссудам, прихода и расхода денежных средств) и издержек обращения;

- по учету приобретения и реализации товаров;

- по учету кассовых операций и расчетов с подотчетными лицами;

- по учету расчетов с рабочими и служащими;

- по учету остальных операций и составлению отчетности.

Немаловажное значение при организации бухгалтерского учета имеет правильное использование учетных измерителей, с помощью которых выявляются: объем производства и реализации, товарооборот и прочие показатели деятельности предприятия. Применяются три вида учетных измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители необходимы при учете материальных ценностей, основных средств, готовой продукции и др. Единицами измерения могут быть: килограмм, метр, штука, квадратный метр и др. С помощью натуральных измерителей производится контроль по весу, количеству, длине, площади, объему.

Трудовые измерители позволяют измерить затраченное на производство и реализацию время и вложенный труд. Для этого существуют следующие единицы измерения: минута, час, день, месяц и тому подобное. На их основе рассчитывается производительность труда и начисляется заработная плата.

Денежный измеритель – универсальный, обобщающий измеритель, он выражается в рублях. С его помощью можно получить сводные данные, проанализировать финансово-хозяйственную деятельность, осуществлять различные расчетные операции, а также определить произведенные затраты предприятия (суммировать расходы, ранее выраженные в трудовых и натуральных измерителях).

Кроме того, при организации бухгалтерского учета необходимо уяснить сущность таких понятий как предмет и метод бухгалтерского учета.

Предметом изучения бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность предприятия. При этом в ходе работы предприятия, осуществления финансово-хозяйственной деятельности происходит кругооборот хозяйственных средств; здесь можно выделить процессы снабжения, реализации, представленные в учете отдельными хозяйственными операциями. Объекты изучения бухгалтерского учета можно рассматривать в разрезе двух групп: к первой относятся хозяйственные средства и их источники, ко второй- хозяйственные процессы и их результаты.

Хозяйственные средства предприятия – товарно-материальные ценности и денежные средства, как принадлежащие предприятию, так и временно или постоянно находящиеся вне его собственности. Они являются активом предприятия и по составу и функциональной роли подразделяются на основные, оборотные и отвлеченные.

Совокупность способов и приемов, позволяющих осуществлять контрольные функции, функции анализа и управления хозяйственной деятельностью предприятия, называется методом бухгалтерского учета, который складывается из нескольких элементов:

- документация;

-инвентаризация;

-оценка и калькуляция;

-счета и двойная запись;

- баланс и отчетность.

Документация используется для организации сплошного и непрерывного учета оборота средств предприятия, источников их формирования и операций с ними. При помощи документации осуществляется первичное наблюдение и учетное отражение хозяйственных операций, закрепляется ответственность работника за полученные ценности. Сразу по совершении операции должен быть составлен первичный документ, обязательно содержащий следующие реквизиты: наименование предприятия, наименование документа, его номер, дату, краткое содержание хозяйственной операции, ее количественное и денежное выражение, подписи лиц, ответственных за данную хозяйственную операцию. Первоочередные требования к документам - своевременность составления, полнота и достоверность информации, обеспечивающие возможность предварительного и текущего контроля за хозяйственной деятельностью предприятия и активного воздействия на результаты его работы.

Инвентаризация, как элемент метода бухгалтерского учета, через проверку в наличии материальных ценностей, основных и денежных средств позволяет определить их фактическое состояние. Она или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности, допущенные потери, хищения, недостачи. Поэтому при помощи инвентаризации контролируется сохранность собственности торгового предприятия, а также проверяется полнота и достоверность данных бухгалтерского учета, соответствие их фактическому наличию имущества и обязательств.

Оценка необходима для получения обобщающих показателей о наличных средствах, их источниках, операциях с ними. Такая оценка осуществляется в денежном выражении. Основные принципы оценки устанавливаются правительством. Например, основные средства и нематериальные активы оцениваются по первоначальной стоимости с включением в нее расходов по доставке, доведению до состояния, пригодного к использованию; готовая продукция- по производственной или нормативной себестоимости; материалы- обычно по заготовительной себестоимости с включением транспортно- заготовительных расходов; товары- по оптовым или розничным ценам.

Калькуляция- себестоимость единицы товаров- необходима для осуществления контроля и установления цен. Для определения себестоимости единицы все производственные затраты по данному виду товаров делят на количество единиц реализованных товаров.

В процессе деятельности торгового предприятия происходят различные хозяйственные процессы, которые ведут к изменению хозяйственных средств и их источников. Для отражения движения объектов учета наблюдения и контроля за ними используются бухгалтерские счета.

Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки и текущего учета однородных хозяйственных операций, они являются способом вторичной регистрации средств и операций с ними. На счетах операции фиксируются в денежном измерителе, а при необходимости используются натуральные и трудовые измерители. Все изменения, происходящие со средствами, представляют собой либо их уменьшение, либо увеличение. С целью отдельного учета данных процессов бухгалтерские счета разделены на две части- дебет и кредит. По дебету отражается увеличение средств и уменьшение их источников, по кредиту- уменьшение средств и увеличение их источников.

Хозяйственные операции отражаются на счетах с помощью двойной записи, показывающей взаимную связь объектов учета. Благодаря двойной записи каждая операция отражается в одной сумме не менее чем на двух счетах: по дебету одного счета и по кредиту другого. Двойная запись позволяет понять внутреннюю связь явлений, экономический смысл, содержания каждой операции. Двойное отражение хозяйственных операций на счетах является необходимостью, обусловленной переходом средств и их источников из одного состояния в другое, а также смены форм стоимости в процессе кругооборота средств. Взаимосвязь счетов бухгалтерского учета называется корреспонденцией счетов, а счета - корреспондирующимися.

В бухгалтерском учете для получения различных по степени детализации показателей используются два вида счетов: синтетические и аналитические.

Синтетические счета предназначены для учета информации о составе и движении денежных средств предприятия, их источниках и хозяйственных процессах в обобщенном виде и в едином денежном измерителе( выражении). Учет, осуществляемый на этих счетах, называется синтетическим; он используется при заполнении форм отчетности, прежде всего баланса, а значит, и для анализа хозяйственной деятельности предприятия.

Но некоторые синтетический счета обобщают учет объектов, которые при имеющихся однородных экономических характеристиках по своим техническим свойствам и назначению могут быть отнесены к самостоятельным группам внутри синтетического счета. Для учета таких групп открываются субсчета ( счета второго порядка). Некоторые синтетически счета не имеют субсчетов, а непосредственно подразделяются на аналитические счета, которые необходимы для наблюдения детальных показателей по каждому виду основных средств, материалов, каждому рабочему и тому подобное. При ведении аналитических счетов используются не только денежные, но и натуральные и трудовые измерители.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует неразрывная взаимосвязь: на аналитических счетах отражаются те же операции, что и на синтетических счетах, но по более детальным экономическим группировкам. Поэтому общие итоги записей по аналитическим счетам должны соответствовать сумме на синтетическом счете. Сальдо синтетического счета равно сумме остатков всех аналитических счетов, к нему относящихся; кредитовые и дебетовые обороты синтетического счета должны быть равны сумме соответствующих оборотов всех относящихся к нему аналитических счетов.

Для ведения учета необходимо правильно определить счета, затрагиваемые хозяйственными операциями. Процедура отражения на счетах суммы произведенной операции называется бухгалтерской проводкой. При этом для составления проводки следует определить сущность изменений в средствах предприятия в результате данной операции, а также выбрать счета по Плану счетов для отражения ее суммы методом двойной записи.

Средства предприятий участвуют в процессе производства непрерывно. Для того, чтобы определить величину средств и дать им экономическую оценку в определенный момент времени, составляют бухгалтерский баланс. Таким образом, бухгалтерский баланс представляет собой систему показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия, состояние его средств и источников на определенную дату в единой денежной оценке.

Бухгалтерский баланс является основной отчетной формой, которая характеризует размер имущества и финансовое состояние предприятия. Информация в балансе сгруппирована по разделам, которые, в свою очередь, состоят из статей. Дебетовые остатки счетов находят отражение в левой части (активе) баланса, кредитовые-в правой части (пассиве) баланса. Сумма всех статей актива баланса (информация о хозяйственных средствах) находится в соответствии с суммой всех статей пассива баланса ( информация об источниках хозяйственных средств). Данные баланса используются для контроля за наличием и структурой хозяйственных средств и их источников, анализа финансового состояния предприятия, его платежеспособности, размещения средств, степени изношенности основных средств и прочее.

Однако вследствие необходимости сведений о других сторонах деятельности предприятия составляют ряд других форм отчетности. Таким образом, отчетность представляет собой систему обобщающих технико-экономических показателей операций организаций. Она предназначена намного шире освещать деятельность предприятия и, поэтому, кроме баланса, включает в свой состав ряд таблиц и сведений о движении средств, фондов, о структуре доходов, себестоимости, налогах и платежах и прочее. Входящие в ее состав показатели должны в большей степени удовлетворять требованиям обеспечения информацией для осуществления управления, анализа и контроля за хозяйственной деятельностью предприятия и создания базы для последующего планирования его деятельности.

Следует отметить, что перечисленные выше методы применяются в органической связи друг с другом. Учет начинают с документации операций. На основании документов осуществляют отражение операции на счетах с помощью двойной записи. Для обобщения в едином измерении данных, содержащихся в документах, используют денежную оценку; для их проверки и уточнения применяют инвентаризацию. Уточненные данные счетов используют для исчисления себестоимости путем калькуляции, а также для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

Организация бухгалтерского учета на торговом предприятии зависит от объема учетных работ, наличия компьютерной техники, других условий, а также от той учетной политики, которую ведет предприятие. При этом свою учетную политику предприятия разрабатывают самостоятельно на основе установленных общих правил бухгалтерского учета.

Под учетной политикой организации понимается принятая ей совокупность способов ведения бухгалтерского учета первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Каждое торговое предприятие должно в пределах установленных законодательством способов само определять методы отражения в учете закупок, транспортировки, хранения и реализации товаров, а также порядок проведения связанных с ними хозяйственных операций. Учетная политика предприятия подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом и тому подобным).

Она должна обеспечить:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);

- большую готовность к признанию в учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов

(требование осмотрительности);

- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также тождество показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета (требование непротиворечивости);

- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности ( требование своевременности);

- рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия (требование рациональности)

Операции, произведенные предприятием, отражаются в целях их систематизации сначала в регистрах бухгалтерского учета, которые могут иметь различную структуру. Под формой бухгалтерского учета понимается определенная система использования учетных регистров, обусловливающая последовательность и способы учетных записей. В настоящее время на предприятиях используются различные формы учета. Наиболее широко применяются:

- журнально-ордерная форма;

- мемориально-ордерная форма и ее разновидности ( Журнал- Главная;, Книга учета хозяйственных операций( упрощенная форма));

- таблично-автоматизированная;

**1.3 Объекты бухгалтерского учета в торговле и их классификация**

Предметом бухгалтерского учета торгового предприятия является хозяйственная деятельность. Для осуществления хозяйственной деятельности предприятие должно иметь соответствующее имущество - основные средства, товары и так далее. Приобретенное, созданное или поступившее по другим причинам имущество является объектом бухгалтерского учета (его необходимо учитывать по видам имущества, местам хранения, материально-ответственным лицам). Формирование имущества происходит за счет различных источников. В торговых организациях такими источниками являются вклады учредителей, кредиты банка, займы, собственная прибыль.

Хозяйственная деятельность торговой организации включает в себя следующие процессы:

- закупка товаров;

- хранение;

- последующая перепродажа.

Эти процессы состоят из отдельных хозяйственных операций, содержанием которых является движение товаров, смена одной формы имущества на другой ( например, при реализации товаров имущество организации меняет товарную форму на денежную).

У организации могут быть и другие хозяйственные операции –по ремонту основных средств, капитальному строительству и другое. Однако основным содержанием ее работы является закупка товаров и их последующая перепродажа. Они взаимосвязаны, дополняют друг друга и являются объектами бухгалтерского учета.

Таким образом, составными частями предмета бухгалтерского учета являются объекты бухгалтерского учета. К ним относятся:

1) имущество (активы организации);

2) обязательства организации (источники формирования имущества);

3) хозяйственные операции, вызывающие изменение имущества и источников их формирования.

В зависимости от состава и функциональной роли ( характера использования) имущество организации разделяют на две группы: внеоборотные активы ( основной капитал) и оборотные активы( оборотный капитал).

К основным средствам относится часть имущества, используемая в качестве средств труда более 12 месяцев. При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- использование в реализации товаров или для управленческих нужд организации;

- способность приносить организации экономические выгоды( доход) в будущем;

– организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

- использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Это могут быть здания, контрольно-кассовые машины, торговое оборудование, весы, системы охранной сигнализации и т.д..

Нематериальные активы не имеют физической основы, но имеют стоимостную оценку и приносят доход организации.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной структуры

– возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;

– использование в процессе деятельности организации либо для управленческих нужд организации;

- использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительность свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

– наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и так далее).

К нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

- исключительное авторское право на программы ЭВМ, базы данных;

– имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

– исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров.

Под вложениями во внеоборотные активы понимают вложения организации в часть имущества, здания, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование.

Капитальные вложения - это затраты на строительно- монтажные работы, приобретение оборудования, инструмента, прочие капитальные затраты.

Долгосрочные финансовые вложения - это инвестиции организации в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы, используемые предприятием свыше 1 года.

Оборотные активы состоят из материальных оборотных средств, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и средств в расчетах.

Материальные оборотные средства – это товары, предназначенные для продажи, хозяйственный инвентарь (сроком службы менее 12 месяцев), тара, упаковка, чековая лента и прочие расходные материалы, расходы на продажу на остаток товара, расходы будущих периодов.

К денежным средствам относятся наличные деньги в кассе торговой организации, денежные документы, деньги на расчетных, валютных и специальных счетах в банках, переводы в пути.

Краткосрочные финансовые вложения – это инвестиции в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций, долговые ценные бумаги, вклады по договору простого товарищества, предоставленные другим организациям займы, используемые предприятием менее 1 года.

Средства в расчетах – это дебиторская задолженность покупателей за проданные товары, поставщиков товаров по полученным авансам, покупателей и поставщиков по предъявленным претензиям, работников организации по подотчетным суммам, возмещению материального ущерба, предоставленным им организацией займам и другое.

Оборотные активы отражаются во втором разделе актива баланса.

Собственный капитал – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и ее обязательствами. Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного и резервного капитала, фондов специального назначения, накоплений, нераспределенной прибыли, целевых финансирования и поступлений.

Определяется по формуле:

ЧА = А – ЗК, (1.1)

где ЧА – стоимость чистых активов;

А – стоимость активов организации;

ЗК – заемный капитал.

Собственный капитал отражен в Ι разделе пассива баланса. Как уже отмечалось, часть стоимости имущества организации формируется за счет собственного капитала, другая часть - за счет обязательств организации перед другими организациями, физическими лицами, своими работниками.

Обязательствами организации являются краткосрочные и долгосрочные кредиты банка, заемные средства, кредиторская задолженность, обязательства по распределению. Краткосрочные ссуды организация получает на срок до одного года на внедрение новой техники и так далее.

Заемный капитал – это часть стоимости активов организации, сформированная за счет обязательств (заемных средств) организации перед другими организациями, физическими лицами, собственниками, своими работниками.

Кредиторская задолженность – это задолженность данной организации другим организациям, которые называются кредиторами. Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них товаров, называют поставщиками, а кредиторов, которым предприятие должно по нетоварным операциям- прочими кредиторами.

Обязательства по распределению - это задолженность рабочим и служащим по заработной плате, органам социального страхования и налоговым органам по платежам в бюджет. Они появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уплаты.

Обязательства по распределению по своему экономическому содержанию отличаются от других привлеченных средств, так как образуются путем начисления, а не получают со стороны.

Основные хозяйственные процессы торговой организации покупка и продажа товара. Эти процессы состоят из множества хозяйственных операций, связанных с товарным и денежным оборотом. Кроме основных торговых операций необходимо выполнять управленческие функции, содержать, обслуживать и ремонтировать помещения, оборудование, инвентарь, обеспечивать снабжение электроэнергией, теплом, водой и т. д. Эти хозяйственные операции направлены на обслуживание торгового процесса. Как мы видим, все хозяйственные операции взаимосвязаны и являются объектами бухгалтерского учета.

ООО «РРТ» применяет следующую систему учета основных средств, используемых для всех видов розничной торговли:

Основные средства отражаются в бухгалтерском учете ООО «РРТ» в денежной оценке. От правильности и достоверности их оценки зависит точность начисления амортизации, а, следовательно, исчисление себестоимости товаров, отпускных цен на них, сумм причитающегося налога на имущество и других показателей. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости изготовления.

Учет основных средств организуется в бухгалтерии ООО «РРТ» по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов. Под инвентарным объектом понимается законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, относящимися к данному объекту. Каждому инвентарному объекту присваивается соответствующий номер. Инвентарный номер обязательно указывается в первичных документах, которыми оформляется перемещение данного объекта.

Поступление и движение принадлежащих предприятию на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в аренду, учитывается на активном счете 01 "Основные средства".

Оценка основных средств производится по фактической (первоначальной) стоимости, то есть в сумме денежных средств, уплаченной или начисленной при приобретении или производстве объектов.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату для целей бухгалтерского учета, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Главным источником появления у предприятия нового имущества, учитываемого в составе основных средств, являются вложения во внеоборотные активы. Они представляют собой совокупность затрат на осуществление долгосрочных инвестиций, связанных с новым строительством (включая реконструкцию и перевооружение предприятия), приобретением новых объектов ООО «РРТ» собирает фактические затраты, связанные с приобретением основного средства и доведением его до состояния, пригодного к использованию по дебету сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы". По дебету его отражаются:

1) затраты по приобретению основных средств в корреспонденции с теми же счетами;

2) суммы начисленного износа, относящиеся к объектам вложений во внеоборотные активы, в корреспонденции со счетами 02 "Амортизация основных средств" (для целей бухгалтерского учета);

3) уплаченные проценты по кредитам, полученным на приобретение основных средств и финансирование вложений во внеоборотные средства в пределах ставки ЦБ РФ до момента принятия на учет основных средств.

По кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" фиксируется:

1) стоимость объектов, принятых в эксплуатацию или приобретенных за плату (при имеющейся государственной регистрации в случаях, обязательных по законодательству) – в корреспонденции со счетом 01 "Основные средства";

2) стоимость выбывших (проданных, безвозмездно переданных) вложений во внеоборотные активы (незавершенного капитального строительства) – дебетуется счет 91 "Прочие доходы и расходы";

3) стоимость выявленных при инвентаризации недостач или испорченных вложений – корреспондирует счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"; по потерям в связи с чрезвычайными обстоятельствами применяется счет 99 "Прибыли и убытки".

Сальдо по счету 08 отражает величину вложений в незавершенное строительство или незаконченные операции приобретения основных средств и определяется как разница между затратами на их проведение и стоимостью переведенных на учет средств по счету 01 "Основные средства"

При этом следует помнить, что первоначальная стоимость основных средств, поступивших на предприятие через вложения во внеоборотные активы, включает фактические затраты на их возведение (сооружение) или приобретение, а также расходы на доставку и установку.

Приобретение оборудования и основных средств также отражается через счет 08. При этом по счету 08 собираются расходы по доставке и установке:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы", Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" – на сумму НДС – Kт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на сумму, указанную в счетах поставщиков.

Принятие на учет основных средств по стоимости капитальных вложений отражается бухгалтерской записью:

Дт 01 "Основные средства" – Kт 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Так как ООО «РРТ» находится на УСНО, НДС учитывается в стоимости основных средств, но выделяется отдельной строкой.

Стоимость основных средств предприятия погашается путем начисления износа (амортизированной стоимости) и списания на издержки производства (расходов на продажу) в течение всего срока их полезного использования по нормам, утвержденным в установленном порядке. При начислении амортизации следует руководствоваться нормами амортизационных отчислений (для целей налогообложения), при этом по полностью амортизированным основным средствам амортизация не начисляется, так же как и при проведении реконструкции, модернизации по решению руководителя и консервации сроком более трех месяцев, а также в период восстановления средств продолжительностью более 12 месяцев.

Кроме того, такие объекты как земельные участки, объекты природопользования не подлежат амортизации. Согласно ПБУ 6/01 возможны несколько способов начисления амортизации, использование одного из них указывается в учетной политике, так же как принятый срок полезного использования средств (по их группам).

Нормы амортизации установлены в процентах к балансовой стоимости основных средств. Произведенные отчисления относятся предприятием на затраты производства или расходы на продажу – в зависимости от назначения средств; в случае начисления износа по сданным в текущую аренду средствам сумма амортизации относится на уменьшение балансовой прибыли по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", включаясь в операционные расходы.

Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту основных средств, для этого можно использовать инвентарную книгу по типу оборотной ведомости либо учитывать ее в инвентарных карточках.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начисляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и до полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Амортизация объектов основных средств в ООО «РРТ» начисляется линейным способом.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений при линейном способе определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Определение срока полезного использования при его отсутствии в технических условиях производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;

- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы планово – предупредительных всех видов ремонта;

- нормативно – правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Амортизация основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" в корреспонденции со счетами расходов на продажу, счетом вложений во внеоборотные активы, а также за счет расходов будущих периодов.

Начисленную сумму износа относят в кредит счета 02 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) в случае объектов производственного назначения, что отражается в ООО «РРТ» следующей проводкой:

Дт 44 "Расходы на продажу" – Kт 02 "Амортизация основных средств".

При этом годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Линейный метод предусматривает равномерное начисление амортизации в течение всего срока использования основного средства исходя из его первоначальной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования. Согласно п. 4 ст. 259 Налогового кодекса РФ норма амортизации при линейном методе определяется по следующей формуле:

K= (1/N) ∙100%,

где K – норма амортизации в процентах;

N – срок полезного использования объекта основных средств в месяцах.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Согласно ПБУ 6/1 возможны также следующие способы амортизации:

- способ уменьшаемого остатка;

- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

-способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Расчеты предприятия торговли с предприятиями и физическими лицами могут осуществляться путем наличных и безналичных расчетов. Для работы с наличными денежными средствами организация имеет кассу и соблюдает требования, установленные Порядком ведения кассовых операций в РФ. Согласно им ООО «РРТ»:

-приходует полученные денежные средства в кассу и хранит свободные денежные средства в банках;

- производит платежи по своим обязательствам перед другими предприятиями, как правило, в безналичном порядке, а наличными деньгами- в пределах установленной суммы -100 000 рублей.

Для осуществления расчетов наличными деньгами предприятие имеет кассу и ведет кассовую книгу.

В кассе хранятся наличные деньги в пределах лимита, установленного предприятием.

ООО «РРТ» сдает в банк всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе в порядке и сроки, согласно лимитам утвержденным предприятием на текущий год.

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

,

где:

L - лимит остатка наличных денег в рублях;

V - объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги за расчетный период в рублях;

Р - расчетный период, определяемый юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем, за который учитывается объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов поступлений наличных денег, а также динамика объемов поступлений наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней юридического лица, индивидуального предпринимателя);

 - период времени между днями сдачи в банк юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем наличных денег, поступивших за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении юридического лица, индивидуального предпринимателя в населенном пункте, в котором отсутствует банк, - четырнадцати рабочих дней. В случае действия непреодолимой силы  определяется после прекращения действия непреодолимой силы.

Например, при сдаче наличных денег в банк один раз в три дня  равен трем рабочим дням. При определении  могут учитываться местонахождение, организационная структура, специфика деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя (например, сезонность работы, режим рабочего времени).

II. При отсутствии поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги юридическое лицо, индивидуальный предприниматель учитывают объем выдач наличных денег (вновь созданное юридическое лицо, индивидуальный предприниматель - ожидаемый объем выдач наличных денег), за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам.

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

,

где:

L - лимит остатка наличных денег в рублях;

R - объем выдач наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, за расчетный период в рублях. Р - расчетный период, определяемый юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем, за который учитывается объем выдач наличных денег в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов выдач наличных денег, а также динамика объемов выдач наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней юридического лица, индивидуального предпринимателя);

 - период времени между днями получения по денежному чеку в банке юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении юридического лица, индивидуального предпринимателя в населенном пункте, в котором отсутствует банк, - четырнадцати рабочих дней.

В ООО «РРТ» данный период составляет семь дней. Он одинаков для всех видов торговли: для обычной розничной, для вендинговой и для электронной.

Также предприятие выдает наличные деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы. При этом выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу.

Все поступления и выдачи наличных денег учитываются в кассовой книге, которая пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной печатью.

Для учета кассовых операций в магазине розничной торговли ООО «РРТ» используются унифицированные формы первичных документов, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88. К ним относятся:

КО-1 "Приходный кассовый ордер";

КО-2 "Расходный кассовый ордер";

КО-3 "Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов";

КО-4 "Кассовая книга";

КО-5 "Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств".

Ответственность за сохранность ценностей, находящихся в кассе организации несет главный бухгалтер. С ним заключен договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе предприятия используется активный счет 50 "Касса". Сальдо счета указывает на наличие суммы свободных денег в кассе предприятия на начало месяца; оборот по дебету – суммы, поступившие наличными в кассу, а по кредиту – суммы, выданные наличными. Кассовые операции записываются по кредиту счета 50 и отражаются в журнале-ордере. Обороты по дебету этого счета записываются в разных журналах-ордерах и, кроме того, контролируются ведомостью.

Основанием для заполнения журнала-ордера и в ведомости служат отчеты кассира. Каждому отчету в регистре отводится одна строка независимо от периода, за который составлен кассовый отчет. Количество занятых строк в журнале-ордере и в ведомости должно соответствовать количеству сданных кассиром отчетов.

Главный бухгалтер несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за всякий причиненный в связи с неправильным их хранением ущерб предприятию.

Типовые проводки по дебету счета 50:

Дебет 50- Кредит 51- поступление наличных денег в кассу с расчетного счета на выдаче заработной платы, премий, пособий и другие цели;

Дебет 50 -Кредит 60- возврат поставщиком в кассу излишне уплаченных ему денежных средств, возврат аванса под предстоящую поставку материальных ценностей;

Дебет 50- Кредит 70- отражены неиспользованные денежные средства, выданные под отчет и возвращенные в кассу;

Дебет 50- Кредит 75- оприходование наличных денежных средств, внесенных в качестве вклада в уставный капитал.

Типовые проводки по кредиту счета 50:

Дебет 51- Кредит 50 – внесены из кассы денежные средства для зачисления на расчетный счет;

Дебет 60- Кредит 50- выплачены суммы авансов поставщиком и подрядчиком под поставку товаров;

Дебет 70- Кредит 50 – уплачена из кассы заработная плата работникам;

Дебет 71- Кредит 50- наличные денежные средства выданы под отчет;

Дебет 94- Кредит 50- отражена недостача наличных денег в кассе организации при инвентаризации или ревизии кассы.

На расчетном счете сосредотачиваются свободные денежные средства и поступления за реализованную продукцию, выполненные работы и услуги, краткосрочные и долгосрочные ссуды, получаемые от банка, и прочие зачисления.

С расчетного счета производятся почти все платежи предприятия: оплата поставщикам за товары и материалы, погашение задолженности по бюджетным и внебюджетным обязательствам, получение денег в кассу для выдачи заработной платы, материальной помощи, премий и тому подобное.

Прием и выдача денег или безналичные перечисления производятся банком на основании документов специальной формы, утвержденной им же. Из них наиболее распространенными являются: объявление на взнос наличными, чек (денежный), платежное поручение, расчетный чек, платежное требование -поручение.

Предприятие получает от банка выписку из расчетного счета, то есть перечень произведенных им за отчетный период операций. К выписке банка прилагаются документы, полученные от других предприятий и организаций, на основании которых зачислены или списаны средства, а также документы, выписанные предприятием.

Выписка из расчетного счета является вторым экземпляром лицевого счета предприятия, открытого ему банком. Сохраняя денежные средства предприятий, банк считает себя должником предприятия (его кредиторская задолженность), поэтому остатки средств и поступления на расчетный счет записывает по кредиту расчетного счета, а уменьшение своего долга (списания, выдача наличными) – по дебету.

Синтетический учет операций по расчетному счету бухгалтерия предприятия ведет на счете 51 "Расчетный счет". Это активный счет, по дебету которого записываются остаток свободных денежных средств предприятия на начало месяца, поступления наличных денег из кассы предприятия, денежные средства, зачисленные от покупателей продукции, заказчиков, дебиторов, полученные ссуды. По кредиту этого счета отражаются денежные средства в погашение

задолженности предприятия поставщикам материальных ценностей (услуг), подрядчикам за выполненные работы, бюджету, банку за полученные ссуды, органам социального страхования и прочим кредиторам, а также суммы, выданные предприятию наличными в кассу.

Типовые проводки по счету 51 "Расчетный счет":

Дебет 51/1- Кредит 51/2- переведены денежные средства с одного расчетного счета на другой;

Дебет 51- Кредит 62- денежные средства, поступившие от покупателя либо аванс зачислены на расчетный счет;

Дебет 51- Кредит 68- суммы налогов и сборов в бюджеты Российской Федерации разных уровней, излишне уплаченные, возвращены на расчетный счет;

Дебет 50 –Кредит 51- денежные средства, снятые с расчетного счета, оприходованы в кассу;

Дебет 60- Кредит 51- погашена задолженность перед поставщиками безналичными денежными средствами, выдан аванс поставщику;

Дебет 68- Кредит 51- уплачены с расчетного счета налоги и сборы в бюджет;

Дебет 69- Кредит 51- уплачены с расчетного счета платежи в внебюджетные фонды ( Пенсионный фонд, фонд социального страхования и т.д.);

Дебет 71- Кредит 51 – выданы с расчетного счета денежные средства в подотчет.

В случае продажи товаров (работ, услуг) за наличные денежные средства предприятие обязано вести учет денежных средств с применением контрольно-кассовой техники, зарегистрированной и опломбированной в налоговой инспекции по месту учета. Исключение составляет торговля посредством торговых аппаратов, о чем будет подробнее рассказано ниже. ООО «РРТ» в офлайновом розничном магазине применяет типовые правила учета кассовых операций с применением контрольно-кассовой техники.

При работе с кассовым аппаратом в бухгалтерии ООО «РРТ» заполняют следующие документы (унифицированные формы, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132).

1 N КМ-1 "Акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков контрольно-кассовой машины" (два экземпляра).

Это документ, куда записывают показания денежных и контрольных счетчиков до и после обнуления. Оформляется при вводе в эксплуатацию нового кассового аппарата и в некоторых других случаях комиссией, состоящей из главного или старшего бухгалтера, старшего кассира и кассира-операциониста, в присутствии представителя технического центра и налогового инспектора. Первый экземпляр отправляют в технический центр, второй остается у владельца.

2 N КМ-2 "Акт о снятии показаний контрольных и суммирующих денежных счетчиков при сдаче (отправке) контрольно-кассовой машины в ремонт и при возвращении ее в организацию" (один экземпляр).

Составляют при сдаче аппарата в ремонт или другой организации. Заверяется руководителем, старшим кассиром, кассиром, налоговым инспектором и специалистом центра техобслуживания.

3 N КМ-3 "Акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам" (один экземпляр).

Заполняют при возврате денежных средств. Визируется руководителем организации, заведующим отделом (секцией), старшим кассиром и кассиром-операционистом.

4 N КМ-4 "Журнал кассира-операциониста".

Контрольно-регистрационный документ показаний счетчиков. Применяется для учета приходных и расходных операций.

5 N КМ-6 "Справка-отчет кассира-операциониста" (один экземпляр).

Содержит показания счетчиков кассового аппарата и размер выручки за рабочий день. Составляется ежедневно и вместе с выручкой сдается по приходному ордеру руководителю организации. Справку подписывают руководитель и кассир-операционист.

7 N КМ-7 "Сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке организации" (один экземпляр).

Сводный отчет за рабочий день. Формируется на основе справок кассиров-операционистов. Заверяется теми же лицами.

8 N КМ-8 "Журнал учета вызовов технических специалистов и регистрации выполненных работ".

Заполняется специалистами центра техобслуживания. Хранится у руководителя организации или его заместителя.

9 N КМ-9 "Акт о проверке наличных денежных средств кассы".

Для записи результатов незапланированной проверки. Если ее проводит налоговый инспектор, акт составляется в трех экземплярах, если администрация фирмы – в двух.

Если необходимо оформить возврат денежных средств заполняется акт по форме N КМ-3 с указанием номера и суммы чека. Акт подписывают руководитель организации, заведующий магазином и кассир-операционист.

Неиспользованные чеки, на которых обязательно должны стоять подпись директора и штамп "Погашено", наклеивают на лист бумаги, а в строке акта "Приложение" указывают их количество. Акт и чеки хранятся в бухгалтерии вместе с документами, накопленными за смену. Дневная выручка, отраженная в отчете, корректируется на сумму возврата.

Ни при возврате, ни при ошибке кассира сторнирующий чек не пробивается.

Как говорилось выше, основным видом деятельности торговой организации является торговля. Наиболее распространенными видами торговли являются: оптовая торговля и розничная торговля.

В соответствии со ст. 455 ГК РФ товаром по договору купли-продажи признаются материальные ценности, которые могут свободно отчуждаться или переходить от одного лица к другому, если они не изъяты из оборота или не ограничены в обороте. Под товарами понимается часть материально- производственных запасов, приобретенная или полученная от других юридических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи.

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.

Оптовая торговля – это торговля товарами с последующей их перепродажей или профессиональным использованием.

Исходя из смысла приведенных выше понятий видно, что основным критерием, позволяющим отличить розничную торговлю от оптовой, является цель дальнейшего использования приобретенного покупателем товара.

Особенностью розничной торговли является тот факт, что согласно гражданскому кодексу договор розничной купли-продажи считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара.

Предложение товара в его рекламе, каталогах и описаниях товаров, обращенных к неопределенному кругу лиц, признается публичной офертой, если оно содержит все существенные условия договора розничной купли-продажи.

Выставление в месте продажи (на прилавках, в витринах и т.п.) товаров, демонстрация их образцов или предоставление сведений о продаваемых товарах (описаний, каталогов, фотоснимков товаров и т.п.) в месте их продажи признается публичной офертой независимо от того, указаны ли цена и другие существенные условия договора розничной купли-продажи, за исключением случая, когда продавец явно определил, что соответствующие товары не предназначены для продажи.

Приобретение товарно- материальных ценностей на стороне может осуществляться двумя вариантами. При первом варианте для приобретения товарно- материальных ценностей на стороне предприятие назначает своего поверенного. Ему выдают подотчет наличные деньги с правами получения товаров и немедленной оплаты за них, либо доверенность по которой можно получить товарно- материальные ценности, в счет договоренности, имеющей место между предприятиями в виде договора поставок или гарантийного письма с визой руководителя поставщика (независимо оплачены товарно- материальные ценности предварительно или нет). Доставка товаров в таких случаях осуществляется самовывозом, независимо от географического расположения покупателя и поставщика. При втором варианте (отдаленность поставщика от получателя, и/или постоянство поставок) поставки осуществляет посредник – транспортное предприятие или непосредственно поставщик.

Каждая хозяйственная операция, в том числе поступление товаров, должна быть оформлена документально.

Поступление товаров оформляется накладными, счет-фактурами, приемными актами и другими первичными и сводными документами.

На товары, поступающие по договорам купли – продажи, поставки и другим аналогичным договорам, организация получает от поставщика расчетные документы (платежные требования, платежные требования – поручения, счета, товарно – транспортные накладные и тому подобное) и сопроводительные документы (качественные удостоверения, доверенности и другое). Организация устанавливает порядок приемки, регистрации, проверки, акцептования и прохождения расчетных документов на поступающие товары с учетом условий поставок, транспортировки и функциональных обязанностей подразделений и должностных лиц. При этом необходимо:

1) зарегистрировать документы в журнале учета поступающих грузов;

2) проверять соответствие данных этих документов договорам поставки по ассортименту, ценам и количеству материалов, способу и срокам отгрузки и другим условиям поставки, предусмотренным договором;

3) проверять правильность расчетов в расчетных документах;

4) акцептовать (оплатить) расчетные документы полностью или частично или мотивированно отказаться от акцепта (от оплаты);

5) определить фактические размеры ответственности в случае нарушения условий договора;

6) передавать документы в бухгалтерию торгового предприятия в сроки, предусмотренные правилами документооборота организации.

Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов. Оформление доверенностей производится в порядке, установленном действующим законодательством.

Доверенность выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это учредительными документами, с приложением печати организации. Она должна быть подписана также главным бухгалтером этой организации.

Доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна.

Товары могут поступать на предприятие следующими способами:

1) приобретение товара по договорам купли-продажи, мены, посредническим сделкам;

2) возврат товара от покупателя;

3) замена товара;

4) излишки и пересортицы товаров по результатам инвентаризации, утвержденным в установленном порядке;

5) безвозмездное поступление от юридических и физических лиц;

6) поступление в качестве вклада в уставный капитал орагнизации и др.

В ООО «РРТ» для всех видов торговли используется учет товаров по продажным ценам с использованием счет 42 "Торговая наценка". Способы учета товаров закреплены в учетной политике организации.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |

Для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары ООО "РРТ" использует счет 42 "Торговая наценка". На счете 42 учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям, осуществляющим розничную торговлю, на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

Чтобы деятельность торговой организации была прибыльной, наценка должна покрывать все расходы, связанные с продажей товаров. Иными словами наценка – это добавленная стоимость к покупной цене товара. За счет наценки торговые организации покрывают расходы на продажу, получают прибыль и уплачивают косвенные налоги (НДС, налог с продаж и другое.).

ООО "РРТ" само формирует размер торговой наценки и определяет розничную цену товаров. Торговая наценка покрывает издержки обращения, суммы налогов, а также включает в себя доход организации. В состав издержек обращения входят транспортные расходы, расходы на оплату труда и отчисления на социальные нужды, расходы на аренду, амортизационные отчисления, расходы на рекламу и другое.

Первичным документом для начисления торговой наценки служит реестр розничных цен. Он предназначен для фиксирования торговой наценки и продажных цен по всему ассортименту товаров. Реестр розничных цен, составленный на определенную дату, с присвоенным ему порядковым номером утверждает своей подписью руководитель.

Начисление торговой наценки отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 42 в корреспонденции со счетом 41 "Товары".

При оприходовании товаров в бухгалтерском учете ООО «РРТ» делает следующие проводки:

Дебет 41 Кредит 60 – оприходован товар, полученный от поставщика (на основании накладной);

Дебет 41 Кредит 42-начислена торговая наценка на оприходованные товары (на основании реестра розничных цен).

Чтобы получить себестоимость для расчета налога на прибыль при ведении учета товаров в продажных ценах, нужно вычесть из кредитового оборота по счету 41 оборот между счетом 42 и счетом 90 "Продажи". В этом случае делаются следующие проводки:

Дебет 41- Кредит 42- отражена торговая наценка в учете;

Дебет 90- Кредит 41- списаны реализованные товары, учтенные по продажным ценам;

Дебет 90- Кредит 42 – сторнирована реализованная торговая наценка.

Товары учитываться по продажным ценам, если они продаются в рамках договора розничной купли-продажи.

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.

Суммы торговой наценки (скидок, накидок) по товарам проданным, отпущенным или списанным вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи сторнируются по кредиту счета 42 "Торговая наценка" в корреспонденции с дебетом счета 90 "Продажи" и иных соответствующих счетов. Относящиеся к непроданным товарам суммы скидок (накидок) уточняются на основании инвентаризационных описей путем определения полагающейся скидки (накидки) на товары в соответствии с установленными размерами.

Аналитический учет по счету 42 "Торговая наценка" должен обеспечивать раздельное отражение сумм скидок (накидок) и разниц в ценах, относящихся к товарам в организациях, осуществляющих розничную торговлю, и к товарам отгруженным.

Аналитический учет товаров в розничной торговле ведется:

а) по каждому хозяйствующему субъекту – по материально-ответственным лицам;

б) по каждому материально-ответственному лицу – по ассортименту товаров;

Учет товаров организуется:

- в бухгалтерии – по материально-ответственным лицам в стоимостном выражении;

- на складах – по наименованиям, сортам, количеству и цене товара в товарных книгах, товарных карточках.

Типовые проводки по поступлению товаров в розничной торговле (с использованием счета 42 "Торговая наценка") применяемые ООО «РРТ» :

Дт 60- Кт 51 Оплачено поставщику товаров

Дт 41( субсчет «основной склад») - Кт 60 Оприходованы товары по фактической стоимости приобретения

Дт 41( субсчет «основной склад»)- Кт 60, 76 Учтены затраты, связанные с приобретением товаров

Дт 60,76- Кт 50,51 Оплачены расходы по приобретению товаров

Дт 41( субсчета «вендинговая торговля», «розничный магазин», «электронная торговля»)- Кт 41( субсчет «основной склад») отражено перемещение товара с основного склада на склад вида розничной торговли;

Дт 41( субсчета «вендинговая торговля», «розничный магазин», «электронная торговля»)- Кт 42 Отражена сумма торговой наценки

Приемка товаров по количеству и качеству осуществляется в соответствии с действующими нормативными документами на основании сопроводительных документов. При этом правила приемки товаров в розничной торговли такие же, как в оптовой торговле. Эти же правила применимы и для новых видов торговли: вендинговой и электронной.Однако с учетом того, что товары в розничной торговле доходят до конечного потребителя, особое внимание уделяется проверке качества товара.

Товары, поступающие в розничную торговлю, приходуются в день поступления по их фактическому наличию.

Приемка товара сопровождается составлением материально ответственным лицом накладной на фактически принимаемый товар. Форма и условия расчетов за товар могут быть различны, они указываются в договоре.

Товарно-транспортные накладные, акты и другие документы, на основании которых материально ответственные лица приняли товар, вместе с товарными отчетами передаются в бухгалтерию, где их используют для контроля за правильностью оприходования товара и записей в учетные регистры.

Фактической себестоимостью товаров приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

К фактическим затратам на приобретение товаров относятся:

1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

2) суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;

3) невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы товара;

4) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товары;

5) затраты по заготовке и доставке товаров до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке товаров; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке товаров до места их использования, если они не включены в цену товаров, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету товаров проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих товаров;

6) затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных товаров;

7) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров;

Не включаются в фактические затраты на приобретение товаров общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением товаров.

Оценка товара в оптовой торговле и розничной торговле может производиться по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по ФИФО.

Применение каждого способа оценки товаров производится в течение отчетного года и отражается в учетной политике организации, исходя из допущения последовательности применения учетной политики. Оценка поступления покупного товара в ООО «РРТ» на основном складе производится по ФИФО по партиям товара.

Расчетом реализованной торговой наценки является расчет по среднему проценту ([п. 12.1.6](consultantplus://offline/ref=86B6DAC9974E60113ED2952742AA720C2723EEA508F019224DC2FA7A6E49659AB620BC61F7B62Cy7b5H) "Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли"). Алгоритм расчета реализованной торговой наценки данным методом в ООО «РРТ» выглядит следующим образом:

1. Рассчитывается процент торговой наценки за месяц:

П = (Н + Н - Н / (Т + О ) x 100%,

н п в к

где Н - сумма торговой наценки на остаток товара на начало месяца -

н

остаток на счете 42.01 на начало месяца;

Н - сумма торговой наценки по поступившим товарам для розничной торговли за месяц

п

(кредитовый оборот на счете 42.01 в корреспонденции со счетом 41.11);

Н - сумма торговой наценки по выбывшим не при реализации товарам;

в

Т - товарооборот в продажных ценах;

О - остаток товара на конец расчетного месяца в продажных ценах -

к

дебетовый остаток по счету 41. ( субконто «розничный магазин»).

2. Определяется сумма торговой наценки на остаток товара (Н ):

к

Н = О x П,

к к

где О - сумма остатка товаров на конец расчетного периода в продажных

к

ценах;

П - исчисленный процент торговой наценки.

3. Определяется сумма реализованной наценки (Н ):

р

Н = Н + Н - Н ,

р н п к

где Н - сумма торговой наценки на остаток товара на начало месяца;

н

Н - сумма торговой наценки по поступившим товарам за месяц;

п

Н - торговая наценка на остаток товара.

к

Средний процент считается отдельно по каждому виду номенклатуры.

Реализацией товаров признается передача на возмездной основе права собственности на товары одним лицом для другого лица, а в случаях, предусмотренных законодательством, передача права собственности на товары одним лицом для другого лица на безвозмездной основе.

При продаже организацией товаров физическим и юридическим лицам цена продажи определяется по соглашению сторон (продавца и покупателя). Товары, как правило, должны продаваться по рыночным ценам с учетом их физического состояния.

Согласно выбранной учетной политики на предприятии устанавливается метод учета реализации товаров, то есть момент, когда товары считаются проданными. Моментом реализации товаров может быть признана оплата товаров (поступление денежных средств на счета и в кассу торгового предприятия), либо их отгрузка и предъявление покупателю расчетных документов к оплате. Действующим законодательством предусмотрено, что выручка для целей бухгалтерского учета должна отражаться по моменту отгрузки товаров, а налоги учитываются в момент реализации, принятой для целей налогообложения.

В проекте ПБУ "Доходы организации" выручка в бухгалтерском учете признается, если от организации к покупателю перешли основные экономические риски и выгоды, связанные с продукцией, товаром. Переход от организации к покупателю основных рисков и выгод, связанных с продукцией, товаром, может не совпадать с моментом перехода от организации к покупателю права собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию, товар; организация более не контролирует проданную продукцию, товары. Следует отметить, что это определение выручки в большей своей части перекликается с [МСФО (IAS) 18](consultantplus://offline/ref=E29BD15FD3BBE0535F0E1E27061AF869DD465094489212B31D891E12DB40yCO) "Выручка".

На практике сегодня моментом реализации товаров на торговом предприятии и моментом признания выручки, как правило, признается отгрузка товаров со склада продавца или поступления товаров на склад покупателя и подписание документов приемки передачи товаров покупателем.

При отгрузке товаров, предъявлении расчетных документов на продажную стоимость товаров, отгруженных покупателю, и подтверждения приемки товара и всех экономических рисков покупателем составляется проводка:

Дт 50, 62 - Кт 90.1 Учетная стоимость реализованных товаров списывается на реализацию:

Дт 90.2 "Себестоимость продаж"- Кт 41( субсчета «вендинговая торговля», «розничный магазин», «электронная торговля»)

Поступление денег от покупателя за реализованные товары( на расчетный счет) уменьшает задолженность покупателя:

Дт 51 "Расчетные счета"- Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

В соответствии с заключенными договорами может получать предварительную оплату за товары. Учет полученной предварительной оплаты от покупателей ведется также на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". По кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" отражается сумма полученной предварительной оплаты за товары в корреспонденции со счетами учета денежных средств, по дебету- зачет предварительной оплаты со счетами 90 "Продажи".

Предоплата, поступившая на расчетный счет, отражается проводкой:

Дт 51 "Расчетный счет"- Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

С суммы полученных авансов начисляется налог на добавленную стоимость, подлежащий взносу в бюджет. На его сумму уменьшается задолженность кредитору по предоплате.

Результат от реализации товаров за отчетный месяц формируется сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90/2 "Себестоимость продаж", 90/3 "НДС" и кредитового оборота по субсчету 90/1 "Выручка". Этот результат ежемесячно ( заключительными оборотами ) списывается с субсчета 90/9 "Прибыль/убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки", что отражается в случае наличия прибыли проводкой:

Дт 90/ 9 "Прибыль/убыток от продаж" – Kт 99 "Прибыли и убытки".

Таким образом, синтетический счет 90 "Продажи" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 "Продажи" (кроме субсчета 90/9 "Прибыль/убыток от продаж"), закрываются внутренними записями на субсчет 90/9 "Прибыль/убыток от продаж".

Учет отгрузки и реализации ведется по кредиту счета 90 "Продажи" и в ведомости по дебету счета 90 "Продажи". Аналитические данные к счету 90 "Продажи" приводятся по учетным, продажным ценам, в суммах по предъявленным счетам или заменяющих их документам.

В орговле широко применяются скидки на товары. Под скидкой понимается уменьшение продавцом ранее заявленной цены товаров (как правило, при определенных условиях).

На практике возможны две ситуации:

– цена товара изменена до его отгрузки покупателю или непосредственно в момент совершения покупки (то есть покупатель оплачивает товар уже с учетом объявленной скидки);

– цена изменена уже после того, как товар был отгружен покупателю (то есть задним числом).

Особенность данной ситуации заключается в том, что скидку на приобретенные товары продавец предоставляет покупателю задним числом. Типичный пример – так называемая скидка на объем закупок. Это означает: если общая сумма приобретенных покупателем за какой-то период ценностей превысила определенную величину, то цена единицы товаров уменьшается (при этом пересчитывается и цена товаров, отгруженных покупателю ранее).

В случае предоставления покупателю торговой скидки (при приобретении товаров в определённом количестве или на установленную сумму), величина скидки может быть определена только после покупки товаров в объеме, необходимом для её получения. До наступления данного момента не известно, воспользуется покупатель возможностью получения скидки или нет. В этом случае до исполнения условия скидки выручка отражается без учета скидки, а после выполнения условия о предоставлении скидки корректируется на сумму скидки способом "красное сторно".

В розничной торговле учет скидок ведется следующим образом.

Дебет 41 "Товары"- Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

– оприходован товар;

Дебет 41 "Товары" -Кредит 42 "Торговая наценка"- начислена торговая наценка на приобретенный товар;

Дебет 50 "Касса организации"- Кредит 90 "Продажи" субсчет "Выручка" – отражена выручка от продажи товара (с учетом скидки);

Дебет 41 "Товары" -Кредит 42 "Торговая наценка" (красное сторно) – на сумму скидки уменьшена торговая наценка на товар;

Дебет 90 "Продажи" субсчет "Себестоимость продаж"- Кредит 41 "Товары" – списана стоимость проданных товаров;

Дебет 90 "Продажи" субсчет "Себестоимость продаж"- Кредит 42 "Торговая наценка" – (красное сторно) сторнирована реализованная торговая наценка;

Дебет 90 "Продажи" субсчет "Прибыль/убыток от продаж" -Кредит 99 "Прибыли и убытки"-определен финансовый результат.

Все случаи возврата товаров можно условно разделить на две группы:

– когда возвращают товар, не отвечающий условиям договора – бракованный, поставленный не в том количестве или ассортименте и так далее (некачественный товар);

– когда по договоренности сторон возвращают качественный товар.

Возврат некачественного товара происходит в следующих случаях:

Организация может вернуть товар поставщику, отказавшись от договора купли-продажи, в одном из следующих случаев:

– товар поставлен не в том количестве, которое предусмотрено договором (ст. 466 ГК РФ);

– нарушены условия договора об ассортименте (ст. 468 ГК РФ);

– поставлен неукомплектованный товар, причем продавец в разумный срок не выполнил требований покупателя о доукомплектации товара (ст. 480 ГК РФ);

– поставлен некачественный товар, причем недостатки товара существенны, то есть не могут быть устранены или для этого нужны несоразмерные расходы, затраты времени и тому подобное. (ст. 475 ГК РФ).

Итак, если покупатель расторгает с поставщиком договор купли-продажи по причинам, которые предусматривает Гражданский кодекс РФ, можно говорить о том, что обязательства сторон по договору не исполнены (поставщик не поставил нужный товар, а покупатель не принял его, а возможно, что и не оплатил). А раз так, то нет и факта реализации. Значит, при возврате товаров мы имеем не обратный переход права собственности, а отказ от права собственности на полученный товар. Иначе говоря, если покупатель уже оприходовал товар в учете, то ему нужно сделать исправительные (сторнирующие) проводки.

Торговое предприятие вносит исправления в собственный счет-фактуру, первоначально выставленный покупателю. Делает оно это в день принятия возвращенных товаров на учет. В исправленном счете-фактуре поставщик дополнительно указывает количество и стоимость возвращенных товаров. А затем регистрирует этот документ в книге покупок (на сумму возврата). Таким образом, несостоявшийся продавец получает право на вычет НДС (этот же налог был ранее начислен при отгрузке товаров) по возвращенным ценностям (п. 5 ст. 171 НК РФ).

Говоря о торговле, нельзя обойти стороной вопросы, связанные с товарными потерями. В данной отрасли народного хозяйства, величина таких потерь достаточно высока.

Товарные потери возникают на всех стадиях обращения товаров: при транспортировке, хранении и реализации. Вопросы, связанные с товарными потерями для торговых организаций, являются очень важными.

Различают нормируемые и ненормируемые товарные потери.

Нормируемые потери – это потери, образующиеся в результате усушки, утруски, раскрошки, разлива и тому подобному, то есть так называемая естественная убыль товаров: уменьшение веса или объема товаров происходит вследствие изменения их физико-химических качеств.

Ненормируемые потери: это потери от боя, брака и порчи товаров, а также потери по недостачам, растратам и хищениям. Данные потери образуются вследствие уменьшения массы товаров сверх норм естественной убыли, понижения качества по сравнению со стандартами, веса и объема товаров, а также их порчи из-за неправильных условий хранения, халатности должностных лиц. Наличие в торговых организациях таких потерь является результатом бесхозяйственности, запущенности в учете, поэтому такие потери не нормируются, а считаются сверхнормативными. К сверхнормативным относятся и потери вследствие стихийных бедствий, а именно: не компенсируемых убытков от пожаров, наводнений, всякого рода аварий и тому подобного, убытков от хищений, виновники которых по решению суда не установлены.

Товарные потери выявляются проверкой наличия товаров путем инвентаризации. Выявленные отклонения в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и Законом о бухгалтерском учете должны регулироваться следующим образом:

- убыль товаров в пределах норм, утвержденных в законодательном порядке, списывается по распоряжению руководителя организации на расходы торговой организации (издержки обращения);

– потери сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц;

Если виновные лица не установлены или во взыскании с них отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на финансовые результаты через счет 91 "Прочие доходы и расходы", предварительно собираясь по счету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". Исключение составляют недостачи и потери от порчи ценностей, выявленные при приемке товаров от поставщиков и транспортных организаций, а также потери от стихийных бедствий. В первом случае претензии предъявляются к поставщикам и транспортным организациям, во втором случае – недостачи признаются чрезвычайными расходами и отражаются непосредственно на счете 99 "Прибыли и убытки".

1.8 Учет издержек обращения и финансовых результатов

Расходы, производимые торговыми предприятиями в процессе осуществления своей деятельности дополнительно к оплате стоимости товаров называются издержками обращения.

Согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли в состав издержек обращения и производства включаются расходы предприятий торговли, возникающие в процессе движения товаров до потребителей, а также расходы, связанные с выпуском и реализацией продукции собственного производства и продажей покупных товаров.

При этом расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, в бухгалтерском отчете подлежат отнесению на издержки производства или обращения (либо на соответствующие источники средств организации) в том периоде, в котором они были произведены: к подобным расходам относятся: затраты по неравномерно производимому ремонту основных средств (когда предприятием не создается фонд или резерв для ремонта основных средств); арендная плата за аренду отдельных объектов основных средств; расходы по подписке на периодические издания для служебного пользования; расходы по оплате услуг телефонной, радио – и других видов связи; другие аналогичные расходы.

Синтетический учет расходов на предприятии торговли ведется на активном счете 44 "Расходы на продажу". По дебету счета 44 "Расходы на продажу" собираются все расходы, а по кредиту осуществляется их списание. При этом дебетовое сальдо показывает остаток издержек обращения на остаток товаров на конец отчетного периода. В конце отчетного периода издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары, списываются на счет 90 "Продажи".

В учете издержки обращения собираются по дебету счета 44 "Расходы на продажу", при этом с данным счетом корреспондируют различные счета в зависимости от источника расходов и затрат:

Kт 02 "Амортизация основных средств"- начисляется износ по основным средствам,

Kт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", – получен счет за услуги производственного характера (по охране объектов, по осуществлению транспортировки, за информационные, консультационные и прочие услуги и т. д.);

Kт 68 "Расчеты по налогам и сборам" – начисляются налоги и отчисления, относящиеся на издержки обращения (земельный и другие налоги);

Kт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – начисляется заработная плата сотрудникам торговли;

Kт 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" – начислено единого социального налога на оплату труда и выплаты, относящиеся на издержки обращения;

Kт 71 "Расчеты с подотчетными лицами" – списываются командировочные, представительские расходы, отнесенные к производственным, по авансовым отчетам сотрудников;

96 "Резервы предстоящих расходов" – отнесение оценочных обязательств к расходам отчетного периода .

Собранные на счете 44 расходы на продажу списываются в части реализованных товаров на счет учета реализации, что отражает проводка:

Дт 90 "Продажи" – Kт 44 "Расходы на продажу".

Аналитический учет по счету 44 "Расходы на продажу" ведется по видам и каждой статье расходов:

- транспортные расходы;

- расходы по оплате труда;

- отчисления на социальные нужды;

- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;

- амортизация основных средств;

- расходы на ремонт основных средств;

-износ специальной одежды, приборов, других быстроизнашивающихся предметов;

- расходы на топливо, газ, электроэнергию;

- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;

- расходы на рекламу;

- затраты по оплате процентов за пользование займом;

- потери товаров и технологические отходы;

- расходы на тару;

- прочие расходы.

Финансовым результатом деятельности торгового предприятия является балансовая прибыль или убыток.

Конечный финансовый результат слагается из финансового результата от реализации товаров, основных средств и иного имущества предприятий торговли и прочих доходов (операционных доходов, от внереализационных операций), уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Финансовый результат от реализации формируется на счете 90 "Продажи" в разрезе отдельных видов деятельности (при этом по кредиту субсчета 1 "Выручка" отражается непосредственно поступающая выручка, а по дебету субсчета 2 "Себестоимость продаж" – непосредственно расходы). В конце отчетного периода сальдо счета 90 (рассчитываемое сопоставлением кредитового оборота субсчета 1 и дебетовых оборотов субсчетов 2, 3, 4, закрывается бухгалтерской проводкой с субсчета 90 "Прибыль/убыток" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

Прибыль (убыток) от реализации товаров определяется как разница между выручкой от их реализации в действующих ценах без налога на добавленную стоимость, акцизов, их стоимостью и затратами на реализацию, включаемыми в себестоимость. Метод определения выручки от реализации товаров устанавливается предприятием на длительный срок исходя из условий хозяйствования и заключаемых договоров. При этом для целей бухгалтерского учета применяется метод отгрузки. Для целей налогообложения возможно определение выручки либо по мере оплаты, либо по отгрузке продукции, товаров, выполнению работ и предъявлению расчетных документов.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) отражается по счету 99 "Прибыли и убытки" и слагается из финансового результата от обычных видов деятельности (в корреспонденции со счетом 90 "Продажи"), прочих доходов и расходов (их сальдо – в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы"), а также сюда включаются чрезвычайные доходы и расходы (в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и тому подобное) По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат. Но при этом следует помнить, что построение аналитического учета по счету 99 "Прибыли и убытки" должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

После выявления финансового результата организации выявляют доход, подлежащий обложению налогом на прибыль (на доход), и начисляют этот налог, порядок определения его установлен законом "О налоге на прибыль предприятий и организаций".

Начисление налога на прибыль и платежей по перерасчетам по этому налогу исходя из фактической прибыли (так же как и суммы причитающихся налоговых санкций) отражается по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам", соответствующий субсчет. В течение отчетного периода суммы авансовых платежей отражаются в обычном порядке по дебету счета 68 в корреспонденции со счетами учета денежных средств – счета 51 "Расчетные счета". Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по соответствующему субсчету счета 68 определяется сумма задолженности по платежам в бюджет, которая перечисляется со счета, что отражается той же проводкой.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается (на 1 января не имеет сальдо). При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Таким образом в учете формируется сумма нераспределенной прибыли, которая в следующем за отчетным году на основании решения компетентного органа (например, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью) может быть распределена.

Распределение прибыли учитывается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и подразумевает:

а) Начисление доходов учредителям организации по итогам – утверждения годовой бухгалтерской отчетности – корреспондирует счет 75 "Расчеты с учредителями" или по суммам доходов работников организации, входящих в число учредителей, – счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда";

б) Покрытие убытков прошлых лет;

В результате деятельности предприятия может быть также получен убыток, который погашается за счет различных источников, что отражается по кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Описанные выше методы учета, типовые проводки по учету поступления товаров ООО «РРТ» использует для всех видов торговли: обычной розничной торговли. ООО «РРТ» использует обычные типовые методы учета реализации когда реализация происходит через обычный розничный магазин.

Однако при реализации в вендинговой и электронной торговле следует учитывать некоторые особенности, изложенные ниже.

**Глава 2 Особенности бухгалтерского учета электронной торговле.**

**2.1. Организация электронной торговли посредством Интернет-магазина**

В настоящее время в нашей стране стремительно развивается электронная торговля, которая может вестись через торговый ряд, интернет-витрину или интернет-магазин. Последний способ дистанционной торговли представляет собой наиболее комплексную систему. Рассмотрим подробнее розничную куплю-продажу, осуществляемую через интернет-магазины, так как сегодня – это наиболее распространенный вид электронной торговли .

Основными нормативно-правовыми актами, регулирующими правоотношения сторон при осуществлении розничной торговли через интернет-магазин, являются:

- [§ 1](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F24299A772E9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D4FS1Q6M) "Общие положения о купле-продаже" и [§ 2](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F24299A772E9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375C47S1Q8M) "Розничная купля-продажа" гл. 30 ГК РФ;

- [Закон](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F262C21917420C01FE8432AE3SFQ8M) о защите прав потребителей ;[Закон](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F262C21917420C01FE8432AE3SFQ8M) РФ от 07.02.1992 N 2300-1.

- [Правила](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F29242D997F20C01FE8432AE3F8102D11CAD338C298375DS4Q7M) продажи товаров дистанционным способом (Утверждены [Постановлением](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F29242D997F20C01FE8432AE3F8102D11CAD338C298375DS4QAM) Правительства РФ от 27.09.2007 N 612)

При анализе рассматриваемого способа торговли нужно исходить из сущности розничной торговли, особенностей дистанционной торговли, а также функционирования интернет-магазина.

Под договором розничной купли-продажи понимается договор, в рамках которого продавец обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью. Таким образом, основными покупателями в рамках данного договора являются физические лица, реже - организации и индивидуальные предприниматели, покупающие товар не для предпринимательских целей. Отметим, что при дистанционном способе продажи товара договор розничной купли-продажи заключается на основании ознакомления покупателя с предложенным продавцом описанием товара посредством каталогов, проспектов, буклетов, фотоснимков, средств связи (например, интернет-связи), исключающими возможность непосредственного ознакомления потребителя с товаром либо образцом товара при заключении такого договора ([п. 2 ст. 497](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F24299A772E9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C1S9Q0M) ГК РФ).

Торговля через интернет-магазин охватывает основные бизнес-процессы торговой организации: выбор товаров, оформление заказов, проведение взаиморасчетов, отслеживание исполнения заказов, доставку через Интернет информационных товаров.

Использование данного способа продаж выгодно как продавцу, так и покупателю, поскольку:

- значительно снижаются затраты на продажу (за счет экономии на торговых помещениях, торговом оборудовании и персонале);

- поддерживаются конкурентоспособные цены на товар;

- экономится время покупателя при выборе и приобретении товара.

Кроме того, Интернет служит дополнительным средством рекламы. При этом основным минусом является недостаточное правовое регулирование электронной торговли.

Интернет-магазин может быть организован следующими способами:

- онлайновый магазин (отсутствует традиционная торговая сеть);

- совмещение офлайнового бизнеса с онлайновым (когда интернет-магазин создается на основе действующей реальной торговой структуры (офлайновой)).

Отметим, что большая доля интернет-магазинов создается как продолжение традиционного бизнеса, существующего вне Интернета: их открывают как крупные, так и небольшие торговые компании.

По наличию товарных запасов интернет-магазины можно разделять на две группы:

- работающие по договорам с поставщиками (отсутствие собственных товарных запасов). При этом торговая организация по существу является посредником между поставщиками и покупателями;

- имеющие свое складское хозяйство (наличие собственного склада и товарных запасов). Это может быть интернет-подразделение производственной или торговой компании.

Рассматриваемая в данной работе компания ООО «РРТ» совмещает офлайновый бизнес с онлайновым, кроме Интернет-магазина имеет также обычный розничный магазин, принципы учета в последнем рассмотрены в главе 1. ООО «РРТ» не является производителем товара и работает по договорам с поставщиками.

Стоит обратить внимание на некоторые интересные моменты нормативно-правовых актов. Договор розничной купли-продажи, заключенный через Интернет:

- считается заключенным с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека либо иного документа, подтверждающего оплату товара, или с момента получения продавцом сообщения о намерении покупателя приобрести товар ([п. 20](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F29242D997F20C01FE8432AE3F8102D11CAD338C2983758S4QCM) Правил продажи товаров дистанционным способом);

- считается исполненным с момента доставки товара в место, указанное в таком договоре, а если место передачи товара договором не определено - с момента доставки товара по месту жительства покупателя-гражданина или месту нахождения покупателя - юридического лица ([п. 3 ст. 497](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F24299A772E9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C1S9Q1M) ГК РФ).

Следует отметить, что не все товары можно продавать через интернет-магазин. Ограничение распространяется на алкогольную продукцию, а также на товары, свободная реализация которых запрещена или ограничена законодательством РФ ([п. 5](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F29242D997F20C01FE8432AE3F8102D11CAD338C298375CS4Q8M) Правил продажи товаров дистанционным способом).

Важнейшей составляющей интернет-торговли является организация доставки товара заказчику. Она может быть организована несколькими способами:

- собственными силами (создание собственного отдела доставки);

- силами сторонней организации (привлечение специализированного посредника);

- путем самовывоза (покупатель забирает товар самостоятельно).

При этом доставить товар можно как с помощью курьера, так и почтой.

ООО «РРТ» доставляет товар всеми вышеперечисленными способами, при этом в процессе работы выяснились достоинства и недостатки всех видов доставки:

Первый способ характеризуется надежностью и скоростью доставки. При этом организация всегда знает, что товар:

- либо был получен покупателем (курьер возвращается с накладными, подтверждающими доставку);

- либо возвращается на склад (если заказчик отказался от покупки либо отсутствует).

Но у такого вида услуги есть свои минусы: высокая стоимость и территориальная ограниченность ее предоставления. В ООО «РРТ» на данный момент работает всего один курьер, и он способен обслужить только единичных клиентов в пределах г. Москвы. Большое количество курьеров организация не может позволить, так как издержки по содержанию курьера (выплат заработной платы, а также взносы в фонды обязательного социального и пенсионного страхования, составляющие 30,2% от фонда заработной платы, оплата транспортных карт курьеру) делают данный способ доставки дорогостоящим.

Доставка почтой - довольно простой и общедоступный способ, который отличается меньшей стоимостью и практическим отсутствием территориальных ограничений. Но и у него есть свои недостатки: длительность доставки и недостаточная гарантия сохранности товара. На практике выяснилось, что в случае повреждения товара при транспортировке и возврата покупателем, у ООО «РРТ» возникают сложности при принятии на расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу, транспортных издержек покупателя по возврату товара. В случае принятия данных издержек в качестве уменьшающих налоговую базу, возникает налоговый риск непризнания налоговым органом данных расходов и начисления штрафных санкций.

Как выяснилось на практике, для ООО «РРТ» доставка силами сторонней транспортной организации оказалась наиболее выгодным и удобным способом доставки покупателю. Учет транспортных расходов ведется на счете 44, и по итогам периода документально подтвержденные и произведенные издержки списываются в дебет 90 счета.

Товар, купленный в интернет-магазине, может быть оплачен наличными, через банк, с помощью электронных денег, пластиковой карты, наложенным платежом. Покупатели ООО «РРТ», воспользовавшиеся услугами Интернет-магазина, используют все вышеперечисленные виды оплаты. Рассмотрим эти виды подробнее:

Оплата наличными: Товар, как правило, оплачивается таким способом, когда он передается заказчику курьером. В этом случае возникает вопрос о сроках и месте применения ККТ. В [п. 1 ст. 2](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A98732C9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D4ES1Q8M) Закона о ККТ( Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A98732C9D15E01A26E1FFS1QFM) от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт») говорится, что контрольно-кассовая техника применяется в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов, расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Следовательно, данная [норма](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A98732C9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D4ES1Q8M) применима и к торговле через интернет-магазин при указанных способах оплаты. Минфин в [Письме](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654B391B12DE68970282E99762D9748EA127FEDFD18S7QDM) от 09.06.2009 N 03-01-15/6-293 уточняет, что торговая организация, в том числе интернет-магазин, должна обязательно применять ККТ при получении наличных денежных средств от населения.

Теперь обратимся к положениям [Закона](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A98732C9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D4ES1Q9M) о ККТ, позволяющим не использовать кассовую технику. Отметим, что [п. 2 ст. 2](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A98732C9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D4ES1Q6M) этого Закона, согласно которому наличные расчеты без применения ККТ могут осуществляться в случае выдачи бланка строгой отчетности, не распространяется на торговлю товарами, так как касается только случаев оказания услуг. Нельзя не обратить внимание также на [п. 2.1 ст. 2](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A98732C9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D47S1QBM) Закона о ККТ, который разрешает не применять ККТ плательщикам ЕНВД. Но данная [норма](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A98732C9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D47S1QBM) не распространяется на торговлю через интернет-магазины. Дело в том, что согласно [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F25219170239D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C69930S5QFM) НК РФ к розничной торговле, облагаемой ЕНВД, не относится реализация товаров через компьютерные сети, значит, торговля через интернет-магазины не подпадает под обложение ЕНВД. Аналогичное мнение высказал Минфин в [Письме](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654B391B12DE68970282E9E71239648EA127FEDFD18S7QDM) от 16.12.2009 N 03-11-09/400. Из этого следует, что [п. 2.1 ст. 2](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A98732C9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D47S1QBM) Закона о ККТ не применяется при электронной торговле.

При оказании услуг по доставке товара с выездом на дом к заказчику налоговая служба г.Москвы предлагает использовать компактные ККТ с автономным электропитанием ([Письмо](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654B391B12DE68970282C9C7F229448EA127FEDFD18S7QDM) УФНС по г. Москве от 29.06.2007 N 22-12/61982). Но на практике обеспечивать каждого курьера ККТ затруднительно и затратно. Кассир ООО «РРТ» заранее пробивает чек, с которым отправляет курьера, что не является нарушением законодательства РФ.

Однако в случае отказа покупателем принять товар, у бухгалтерии ООО «РРТ» возникают проблемы с ошибочно пробитым чеком и оформлением кассовых документов, связанных с аннулированием этого чека. Так, суммы, указанные в Z-отчете и справке-отчете КМ-6 в этом случае не будут соответствовать суммам реального поступления выручки в кассу, поэтому курьер должен обязательно до составления Z-отчета и справки-отчета КМ-6 уведомить кассира ООО «РРТ» об аннулировании чека, чтобы последний смог правильно оформить кассовые документы.

Оплата банковским переводом. Покупателю, оформившему заказ, выставляется счет, который он оплачивает через кассу любого банка (если покупатель - гражданин) или с расчетного счета (если покупатель - организация). В данном случае это является предоплатой, после которой заказчик будет ждать поступления товара.

Пластиковые карты. Подобный способ оплаты возможен, если организация зарегистрирована в платежной системе Visa, Master Card или т.п. и заключила с банком договор на интернет-эквайринг. Суть такого договора: банк перечисляет деньги с пластиковой карты покупателя на специальный счет, а уже потом непосредственно интернет-магазину. ООО «РРТ» в этом случае пользуется услугами организации-посредника, зарегистрированной в платежных системах и оказывающей услуги эквайринга.

Электронные деньги. Это простая и удобная схема оплаты, при которой в расчетах используются платежные системы, например "Яндекс. Деньги". Для применения этого способа продавец устанавливает электронный кошелек на своем компьютере, подключая его к системе электронных денег.

Наложенный платеж. Данный способ оплаты заключается в том, что после оформления заказа товар высылается покупателю по почте. Оплата производится в почтовом отделении непосредственно при получении товара. Плюсами являются отсутствие географических ограничений и снижение расходов на доставку.

Оплата и получение заказанного товара в магазине. В данном случае покупатель, оформляя заказ в интернет-магазине, отмечает, что забирает товар в магазине организации. Затем в указанный в заявке срок он покупает товар в этом магазине.

Сложность бухгалтерского учета здесь заключается в ведении раздельного учета на товар, проданный напрямую в магазине и через Интернет-магазин. Связано это с тем, что цены на аналогичные товары, продаваемые через Интернет-магазин, как правило, ниже розничных цен в обычном магазине. Это объясняется тем, что при ценообразовании в обычном розничном магазине, учитывают также издержки, которые отсутствуют в Интернет-магазине (аренда помещения, амортизация торгового оборудования, заработная плата продавцов, стоимость установки и обслуживания охранной сигнализации и т.д.) Для обеспечения подобного раздельного учета в ООО «РРТ» ведется отдельный учет товаров, продаваемых через офлайновый и онлайновый магазины, на отдельно открываемых субсчетах к 41 счету.

**2.2. Ответственность за несоблюдение конфиденциальности персональных данных**

Планируя совершить покупку, покупатель, как правило, регистрируется на сайте магазина, предоставляя для этого свои данные. В соответствии с [п. 16](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F29242D997F20C01FE8432AE3F8102D11CAD338C2983759S4Q7M) Правил продажи товаров дистанционным способом продавец должен обеспечивать конфиденциальность персональных данных о покупателе в соответствии с законодательством РФ. Основным законом, регулирующим отношения (в том числе между юридическими и физическими лицами), связанные с обработкой персональных данных с использованием средств автоматизации, является Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FFS1QFM) от 27.07.2006 N 152-ФЗ "О персональных данных" (далее - Закон N 152-ФЗ). Согласно [п. 1 ст. 3](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D4DS1QFM) названного Закона персональные данные - это любая информация, относящаяся к определенному или определяемому на основании такой информации физическому лицу, в том числе его фамилия, имя, отчество, год, месяц, дата и место рождения, адрес, семейное, социальное, имущественное положение, образование, профессия, доходы, другая информация. Под конфиденциальностью персональных данных понимается обязательное для соблюдения оператором или иным получившим доступ к персональным данным лицом требование не допускать их распространения без согласия субъекта персональных данных или наличия иного законного основания ([п. 10 ст. 3](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D4DS1Q6M), [п. 1 ст. 6](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D4BS1Q8M) Закона N 152-ФЗ). [Статьей 15](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375C4DS1Q9M) указанного Закона установлены права субъектов персональных данных при обработке этих данных в целях продвижения товаров, работ, услуг на рынке, а также в целях политической агитации. Обработка данных путем прямых контактов с потенциальным потребителем с помощью средств связи допускается только при условии предварительного согласия субъекта персональных данных и признается осуществляемой без предварительного согласия субъекта персональных данных, если оператор не докажет, что такое согласие было получено. В то же время если персональные данные обрабатываются в целях исполнения договора, одной из сторон которого является субъект персональных данных, то в соответствии с [пп. 2 п. 2 ст. 6](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D4AS1QFM) Закона N 152-ФЗ согласия субъекта персональных данных не требуется.

Рассмотрим, что является исполнением договора при интернет-торговле и какие способы получения согласия физических лиц предусмотрены законом.

Интернет-магазин на своем сайте размещает информацию о товаре, предлагаемом для продажи. Предоставление сведений о продаваемых товарах (описаний, каталогов, фотоснимков товаров и т.п.) в месте их продажи независимо от того, указаны или нет цена и другие существенные условия договора розничной купли-продажи, есть не что иное, как публичная оферта ([п. 2 ст. 437](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F24299A772C9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398355D48S1QFM) ГК РФ). Ответ лица, которому адресована оферта, о ее принятии признается акцептом ([п. 1 ст. 438](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F24299A772C9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398355D48S1QDM) ГК РФ). Иными словами, физическое лицо, купившее товар в интернет-магазине, совершает акцепт. В силу [ст. 493](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F24299A772E9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375C46S1QDM) ГК РФ договор розничной купли-продажи считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара. Чтобы совершить покупку в интернет-магазине, покупатель, как правило, должен зарегистрироваться на сайте магазина. Для этого он заполняет электронную форму, в которой указывает свои личные данные.

При совершении сделки розничной купли-продажи в соответствии с гражданским законодательством покупатель акцептовал оферту и стороны заключили договор. В этом случае согласия субъекта персональных данных (покупателя) для дальнейшей обработки оператором (продавцом) его персональных данных не требуется. Если же после регистрации потенциального покупателя на сайте сделка не совершилась, продавец должен заручиться согласием клиента о праве обрабатывать его персональные данные (например, предоставлять сведения о скидках, акциях посредством sms, по электронной почте и др.).

Нарушение установленного законом порядка сбора, хранения, использования или распространения информации о гражданах (персональных данных) влечет предупреждение или наложение административного штрафа на граждан в размере от 300 до 500 руб., на должностных лиц - от 500 до 1000 руб., на юридических лиц - от 5 до 10 тыс. руб. ([ст. 13.11](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F25209B752D9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398365C4CS1Q8M) КоАП РФ).

Под обработкой персональных данных понимаются действия (операции) с ними, включая сбор, систематизацию, накопление, хранение, уточнение (обновление, изменение), использование, распространение (в том числе передачу), обезличивание, блокирование, уничтожение персональных данных ([п. 3 ст. 3](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D4DS1QDM) Закона N 152-ФЗ).

[Законом](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FFS1QFM) N 152-ФЗ не закреплены способы получения согласия физических лиц, в частности потенциальных покупателей товаров через интернет-магазин. При этом отмечается, что получение письменного согласия необходимо лишь в определенных случаях [(п. 4 ст. 9)](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34SCQ3M), например, если данные содержат информацию о расовой, национальной принадлежности, политических взглядах, религиозных или философских убеждениях, состоянии здоровья, интимной жизни, а также биометрические персональные данные (сведения, которые характеризуют физиологические особенности человека и на основе которых можно установить его личность) ([п. 1 ст. 10](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D47S1QEM), [п. 1 ст. 11](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D46S1QCM) Закона N 152-ФЗ). В иных случаях метод получения согласия физического лица не определен. В настоящее время распространен такой способ получения согласия от потенциального покупателя: клиент проставляет галочку по соответствующей строке "согласен на обработку персональных данных" на интернет-странице. Нередко, зайдя на сайт, можно встретить текст следующего содержания: "используя этот интернет-сайт и (или) предоставляя персональные данные, вы даете согласие на обработку ваших персональных данных. Если вы не согласны с политикой конфиденциальности, просим не использовать этот интернет-сайт и не представлять свои персональные данные". По нашему мнению, до установления на законодательном уровне способов получения согласия (кроме его оформления в письменной форме) подобное действие потенциального покупателя служит гарантией продавцу, что он не будет привлечен к ответственности.

Как уже отмечалось выше, обязанность представить доказательство получения согласия субъекта персональных данных на обработку его персональных данных возложена на оператора ([п. 3 ст. 9](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375D49S1Q6M) Закона N 152-ФЗ). В случае обработки общедоступных персональных данных оператор должен доказать, что данные являются общедоступными. Кроме того, в соответствии с [п. 1 ст. 19](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375F4DS1Q7M) Закона N 152-ФЗ оператор при обработке персональных данных обязан принимать необходимые организационные и технические меры для защиты персональных данных от неправомерного или случайного доступа к ним, уничтожения, изменения, блокирования, копирования, распространения, а также от иных неправомерных действий. Правительством РФ в [Положении](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F29272C917120C01FE8432AE3F8102D11CAD338C298375DS4Q6M) об обеспечении безопасности персональных данных ([Положение](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F29272C917120C01FE8432AE3F8102D11CAD338C298375DS4Q6M) об обеспечении безопасности персональных данных при их обработке в информационных системах персональных данных, утв. Постановлением Правительства РФ от 17.11.2007 N 781) установлены требования к обеспечению безопасности персональных данных при их обработке в информационных системах персональных данных. Методы и способы защиты информации в информационных системах утверждены [Приказом](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2722209C7520C01FE8432AE3F8102D11CAD338C298375DS4Q6M) ФСТЭК России от 05.02.2010 N 58 "Об утверждении Положения о методах и способах защиты информации в информационных системах персональных данных". Отметим, что названными подзаконными актами введены строгие требования в отношении обеспечения безопасности персональных данных. Для того чтобы организации имели возможность привести информационные системы персональных данных в соответствие требованиям законодательства, [п. 3 ст. 25](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A9A7E2B9D15E01A26E1FF1F7206CD9A34C398375F4CS1QDM) Закона N 152-ФЗ установлено, что системы, созданные до 1 января 2011 г., должны быть приведены в соответствие требованиям настоящего Закона не позднее 1 июля 2011 г.

Итак, чтобы у предприятий, ведущих торговлю через интернет-магазин, не возникло конфликтов с потребителями и проверяющими органами, нужно как минимум выполнять следующие правила:

- заручиться согласием клиентов о праве использования персональных данных;

- проводить мероприятия, направленные на предотвращение несанкционированного доступа к персональным данным;

- не допускать воздействия на технические средства автоматизированной обработки персональных данных, в результате которого может быть нарушено их функционирование ([п. 11](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F29272C917120C01FE8432AE3F8102D11CAD338C298375FS4QAM) Положения об обеспечении безопасности персональных данных);

- разработать и утвердить внутренний локальный акт, в котором определен перечень лиц, имеющих доступ к персональным данным, обрабатываемым в информационной системе, для выполнения служебных (трудовых) обязанностей ([п. 14](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F29272C917120C01FE8432AE3F8102D11CAD338C2983759S4QCM) Положения об обеспечении безопасности персональных данных).

Следует отметить, что розничная торговля через интернет-магазин не подпадает под обложение ЕНВД, а подлежит обложению в рамках УСНО либо общего режима налогообложения ([ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DA3E7604F94B75E7C6FA5C277F2052B88A77B98AsEh2M) НК РФ). ООО «РРТ» использует специальный налоговый режим УСНО.

**2.3. Особенности учета доходов и расходов, связанных с торговлей с использованием электронных денег**

При реализации товаров через интернет-магазин они могут быть оплачены покупателем банковским переводом, пластиковыми картами, электронными деньгами, наложенным платежом, наличными денежными средствами. Типичным для интернет-магазина и в то же время специфичным является использование электронных платежных систем (ЭПС), например Яндекс.Деньги, WebMoney, MoneyMail.

Рассмотрим применение системы Яндекс, применяемой ООО «РРТ» Деньги с участием оператора ЭПС, благодаря которому виртуальные деньги попадают на расчетный счет продавца. Физическое лицо оплачивает товар из интернет-магазина: деньги из электронного кошелька покупателя поступают в электронный кошелек ООО «РРТ». При этом ООО «РРТ» получает соответствующее электронное сообщение о перечислении виртуальных денег. После этого организация отгружает товар. Оператор ЭПС перечисляет ООО «РРТ» эти деньги на расчетный счет банка. Перечисление, за вычетом комиссии оператора, происходит с установленной периодичностью, раз в неделю. ООО «РРТ» заключило с оператором ЭПС договор, имеющий характер агентского договора.

Оператор ЭПС по существу действует в качестве посредника, проводя расчеты между участниками платежной системы, а также позволяя перевести виртуальные деньги организации на ее расчетный счет и обратно. Отметим, что электронный кошелек не попадает под понятие счета, используемого в налоговом законодательстве ([ст. 11](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090231D13B7305F94B75E7C6FA5C277F2052B88A71BAs8hDM) НК РФ). Под счетом в данной [норме](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090231D13B7305F94B75E7C6FA5C277F2052B88A71BAs8hDM) понимаются расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций. Сами по себе электронные деньги представляют собой денежные обязательства небанковской системы, которыми пользователь может управлять.

Существует два подхода для бухгалтерского учета операций с электронными деньгами. Согласно первому расчеты с оператором ЭПС можно учитывать на специальном субсчете к счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Когда же денежные средства поступают на расчетный счет продавца, они подлежат отражению на счете 51 "Расчетные счета". Дата их поступления будет определяться по выписке банка.

В соответствии со вторым подходом денежные средства, попавшие в электронный кошелек продавца, нужно отражать на специальном субсчете к счету 55 "Специальные счета в банках". В этом случае денежные средства из электронного кошелька будут отражены в форме бухгалтерского баланса по строке ["Денежные средства"](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090231DA3E7E03F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE095sEhEM), а не ["Дебиторская задолженность"](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090231DA3E7E03F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE095sEhCM), как в первом варианте.

ООО «РРТ» в своем бухгалтерском учете использует второй вариант.

Полученный от торговой деятельности доход отражается в бухгалтерском и налоговом учете в общеустановленном порядке в составе доходов от реализации. Отметим, что в доходы включается вся выручка, полученная от реализации товара, то есть выручка с учетом суммы, удержанной оператором ЭПС. Это связано со следующим:

- выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. При этом величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором, заключенным между организацией и покупателем ([п. п. 6](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090231DE3F7E0EF94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE093sEh4M), [6.1](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090231DE3F7E0EF94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE094sEhCM) ПБУ 9/99 "Доходы организации" Утверждено [Приказом](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090231DE3F7E0EF94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE090sEh4M) Минфина России от 06.05.1999 N 32н. );

- выручка в налоговом учете определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованный товар, то есть исходя из цены, по которой он реализуется ([п. 2 ст. 249](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DA3E7604F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88CE896sEhEM) НК РФ).

Вознаграждение оператора ЭП:С в бухгалтерском учете ООО «РРТ» отражается в составе прочих расходов на основании [п. 11](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090231DE3F7E00F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE192sEhEM) ПБУ 10/99 "Расходы организации" в следующей корреспонденции счетов:

Дт 44 "Расходы на продажу" – Kт 76"расчеты с оператором ЭПС" ;

При учете данных затрат необходимо обратить внимание на их документальное подтверждение: наличие правильно оформленных актов и отчетов оператора. Обычно они представляются в электронной форме. Рассмотрим возможность использования электронных первичных документов подробнее.

В [п. 7 ст. 9](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090231D93F7006F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE098sEh9M) Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" предусматривается, что первичные учетные документы могут составляться как на бумажных, так и на машинных носителях информации. Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090231D13B7305F94B75E7C6FA5Cs2h7M) не содержит указания на то, что подтверждающие документы должны быть составлены только на бумажных носителях. С 8 апреля 2011 г. вступил в действие Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DB3A7706F94B75E7C6FA5Cs2h7M) от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи".

В частности, [п. п. 1](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090433DC3C7F0CA4417DBECAF85B28203755F18673B88DE1s9h0M) и [2 ст. 1](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090433DC3C7F0CA4417DBECAF85B28203755F18673B88DE1s9h1M) установлено, что целью данного Закона является обеспечение правовых условий использования электронной цифровой подписи в электронных документах, при соблюдении которых ЭЦП в электронном документе признается равнозначной собственноручной подписи в документе на бумажном носителе. В соответствии с [п. 3 ст. 11](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090530DE347F0CA4417DBECAF85B28203755F18673B88CE0s9h6M) Федерального закона от 27.07.2006 N 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и о защите информации" электронное сообщение, подписанное ЭЦП или иным аналогом собственноручной подписи, признается электронным документом, равнозначным документу, подписанному собственноручной подписью, в случаях, если федеральными законами или иными нормативными правовыми актами не устанавливается или не подразумевается требование о составлении такого документа на бумажном носителе. Контролирующие органы в официальных разъяснениях отмечают, что документы, составленные в электронном виде, могут подтверждать понесенные расходы (см., например, Письма Минфина России от 01.02.2011 [N 03-03-06/1/47](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F731799C4BD6BA4D0F5D3CD03F7107F0167FEF9FF65E20s7h0M), от 28.07.2010 [N 03-03-06/1/491](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F731799C4BD6BA4D0F5D3CD1387E00F3167FEF9FF65E20s7h0M), УФНС по г. Москве от 22.09.2010 [N 16-15/099725@](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F731799C4BD6BA4D0F5D3CD03F7300F3167FEF9FF65E20s7h0M)): документ, оформленный в электронном виде и подписанный ЭЦП, может являться документом, подтверждающим расходы, осуществленные налогоплательщиком, в случаях, если федеральными законами или иными нормативными правовыми актами не устанавливается или не подразумевается требование о составлении такого документа на бумажном носителе. В частности, в [Письме](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F731799C4BD6BA4D0F5D3CD1387E00F3167FEF9FF65E20s7h0M) Минфина России N 03-03-06/1/491 уточняется, что, например, накладная, оформленная в электронном виде и подписанная ЭЦП, может являться одним из документов, подтверждающих расходы, осуществленные налогоплательщиком.

При торговле через интернет-магазин НДС начисляется и принимается к вычету в общеустановленном порядке.

Однако существует несколько особенностей, на которые следует обратить внимание. Оператор ЭПС, как правило, направляет своим контрагентам документы, в том числе счета-фактуры, в электронном виде. Отметим, согласно [п. 1 ст. 169](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DA3E7604F94B75E7C6FA5C277F2052B88A76BF8CsEh0M) НК РФ [счет-фактура](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090B39D839740CA4417DBECAF85B28203755F18673B88DE6s9h6M) может быть составлен и выставлен в электронном виде.

В соответствии с [п. 1 ст. 167](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DA3E7604F94B75E7C6FA5C277F2052B88A71B884sEh0M) НК РФ моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок данных активов.

У продавцов интернет-магазина нередко возникает вопрос о моменте признания оплаты для целей исчисления НДС в ситуации, когда сначала деньги поступают им в электронный кошелек, а затем (через определенный период времени) - на расчетный счет. Возникает проблема с определением момента признания поступления оплаты от покупателя, а от момента признания будет зависеть, признается ли поступление виртуальных денег авансом и, соответственно, нужно ли формировать налоговую базу по НДС. Законодательство, а также письма контролирующих органов не содержат соответствующих разъяснений. По данному вопросу существуют две позиции.

1. О поступлении оплаты (для целей исчисления НДС) можно говорить лишь тогда, когда виртуальные деньги зачислены на расчетный счет продавца. Соответственно, документами, подтверждающими поступление оплаты, будут являться банковская выписка и агентский договор с оператором ЭПС. Данный вывод обосновывается тем, что электронные деньги - это не денежные средства как таковые, а долговые обязательства. Электронный кошелек не признается счетом организации для целей [НК](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DA3E7604F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE090sEh4M) РФ. Против такого подхода говорит следующее:

- занижается налогооблагаемая база по НДС, так как на расчетный счет поступает сумма за минусом комиссионных оператора ЭПС;

- возникает риск неправомерного неисчисления НДС с аванса (поступление платежа в электронный кошелек продавца в одном налоговом периоде, а перечисление денег на расчетный счет банка - в другом).

2. Оплатой признается сумма, поступившая в электронный кошелек продавца. Датой поступления оплаты считается дата платежа покупателя. Подтверждает это мнение следующее:

- [гл. 21](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DA3E7604F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE090sEh4M) НК РФ предусматривает различные формы оплаты, в том числе неденежные, например, путем проведения зачета взаимных требований;

- покупателем вносится платеж в электронный кошелек продавца в соответствии с договором купли-продажи;

- налоговая база включает в себя всю сумму полученного аванса без уменьшения на комиссию оператора ЭПС;

- исключается риск неправомерного неисчисления НДС с аванса.

Продавцу, осуществляющему торговлю через интернет-магазин, необходимо самостоятельно принять решение о том, будет ли он признавать поступление виртуальных денег оплатой и, соответственно, авансом, с которого нужно исчислить НДС.

В бухгалтерском учете ООО «РРТ» типовые операции по продаже товара через интернет – магазин отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет 57 (55) Кредит 62 - покупатель произвел оплату товара, заказанного по Интернету, через систему электронных платежей;

Дебет 51 Кредит 57 (55) - зачислены денежные средства от покупателя на счет продавца в качестве предварительной оплаты;

Дебет 91-2 Кредит 76. - отражена стоимость услуг банка;

Дебет 76 Кредит 51 - сумма комиссии банка списана с расчетного счета продавца;

Дебет 62 Кредит 90-1. - отражена выручка от продажи товара;

Дебет 90-2 Кредит 41 - списана стоимость проданного товара;

Дебет 44 Кредит 60 - отражены расходы по доставке товара (если доставка осуществлена сторонней транспортной организацией);

Дебет 60 Кредит 51- оплачены услуги транспортной организации;

Дебет 90-9 Кредит 99- отражен финансовый результат от продажи

Основной составляющей интернет-магазина является сайт, который необходимо создать, обслуживать, развивать. Рассмотрим соответствующие расходы.

- Расходы на создание сайта:

Интернет-сайт - это программный комплекс, объединяющий компьютерные программы, графические элементы, текст и базы данных. Бухгалтерский и налоговый учет соответствующих затрат зависят в первую очередь от наличия у организации исключительных прав на сайт. Отметим, что организация может создавать сайт:

- собственными силами - в этом случае исключительные права будут принадлежать ей;

- привлекая стороннюю компанию - в этом случае исключительные права могут быть переданы ей исполнителем.

Сайт будет признаваться нематериальным активом и учитываться на счете 04 "Нематериальные активы" при соблюдении условий, предусмотренных [п. п. 3](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230D83D7203F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE092sEhCM) и [4](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230D83D7203F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE092sEh4M) ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов".

Что касается порядка учета расходов на приобретение (самостоятельное создание) НМА для целей налогообложения при УСНО, то они принимаются в течение налогового периода за отчетные периоды равными долями, а отражаются на последнее число отчетного (налогового) периода ([абз. 8 п. 3 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=89E146646EAA99AE50EBC55E907B5CE9C6BFCDE360E78194437B6AF949766143E3C782DF2C32k968O), [пп. 4 п. 2 ст. 346.17](consultantplus://offline/ref=89E146646EAA99AE50EBC55E907B5CE9C6BFCDE360E78194437B6AF949766143E3C782DD2932k96DO) НК РФ).

Сайт, признаваемый НМА в бухгалтерском учете, будет признаваться амортизируемым имуществом и для целей налогообложения. Контролирующие органы добавляют, что при этом должно соблюдаться условие: первоначальная стоимость амортизируемого имущества не может быть менее установленного лимита ([Письмо](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F731799C4BD6BA4D0F5D3CDE3C7E03FB167FEF9FF65E20s7h0M) УФНС по г. Москве от 19.05.2009 N 16-15/049826).

Налоговая амортизация по сайту начинает начисляться с месяца, следующего за месяцем его ввода в эксплуатацию (под которым понимается месяц размещения сайта в сети Интернет) ([п. 4 ст. 259](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DA3E7604F94B75E7C6FA5C277F2052B88A77BB8CsEh7M) НК РФ).

Следует учитывать также некоторые особенности при формированиие первоначальной стоимости сайта. Нередко получается так, что организация приобретает по договору с правообладателем исключительные права на интернет-сайт (признаваемый для целей налогообложения НМА). До ввода сайта в эксплуатацию компания заключает договоры со сторонними фирмами на его доработку и адаптацию в соответствии со спецификой своей деятельности. В рамках данных договоров ей передаются как исключительные, так и неисключительные имущественные права на результаты работ - созданные программные модули. Разработанные в рамках договоров программные модули являются частью сайта и не могут функционировать самостоятельно. Возникает проблема, как в этом случае следует учитывать для целей налогообложения расходы на доработку и адаптацию сайта (на которые организации передаются как исключительные, так и неисключительные права), если эти работы завершены до начала эксплуатации сайта.

В соответствии с [п. 3 ст. 257](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DA3E7604F94B75E7C6FA5C277F2052B88A71BA8DsEh5M) НК РФ первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования. Из данной [нормы](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DA3E7604F94B75E7C6FA5C277F2052B88A71BA8DsEh5M) следует, что рассматриваемые расходы, осуществленные до ввода данного НМА в эксплуатацию, формируют его первоначальную стоимость. Такой вывод подтверждается и Минфином ([Письмо](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F731799C4BD6BA4D0F5D3CDE357500F3167FEF9FF65E20s7h0M) от 29.01.2010 N 03-03-06/2/13).

В Налоговом кодексе говорится об увеличении первоначальной стоимости основных средств в случаях модернизации, реконструкции, технического перевооружения и т.п. ([п. 2 ст. 257](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DA3E7604F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88FE098sEhDM) НК РФ). Но в нем ничего не сказано о порядке учета расходов на данные работы в отношении НМА. В [Письме](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F731799C4BD6BA4D0F5D3CDF347505F3167FEF9FF65E20s7h0M) Минфина России от 25.05.2009 N 03-03-06/2/105 разъяснено: первоначальная стоимость нематериальных активов в подобных случаях не увеличивается.

Отметим, что у ООО «РРТ» нет исключительных прав на сайт, поэтому в бухгалтерском учете расходы на него отражаются на счете 44 в период возникновения этих расходов, но организация обязана обеспечить учет подобных расходов в течение предполагаемого срока его использования. ООО «РРТ» ведет учет подобных расходов в отдельных электронных регистрах за балансом.

Созданному сайту присваивается доменное имя - уникальный идентификатор, который дается определенному IP-адресу. Оно выполняет функцию уникального имени в сети Интернет и представляет собой более простой и, естественно, красивый вариант записи этого адреса. Доменное имя подлежит регистрации в Российском научно-исследовательском институте развития общественных сетей или у уполномоченных им регистраторов. Расходы на первичную регистрацию доменного имени в целях бухгалтерского и налогового учета включаются в первоначальную стоимость сайта, признаваемого НМА. Расходы на ежегодную перерегистрацию доменного имени списываются в том периоде, когда была произведена и оплачена перерегистрация. УФНС по г. Москве в [Письме](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F731799C4BD6BA4D0F5D3CDC3D7F0EF5167FEF9FF65E20s7h0M) от 17.01.2007 N 20-12/004121 указало, что данные затраты для целей налогообложения учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании [пп. 49 п. 1 ст. 264](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DA3E7604F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88FE296sEh5M) НК РФ. При этом уточняется, что организации, применяющие метод начисления, учитывают данные расходы ежемесячно в течение срока действия регистрации доменного имени, указанного в договоре. Если такой срок не указан, расходы учитываются единовременно.

После создания сайта возникает необходимость в его техническом обслуживании, то есть в поддержании его в работоспособном состоянии, обновлении информации на сайте и т.д. При этом в основном вносятся контентные правки: на сайте обновляются информация и фотогалереи, изменяются структура и текст, телефоны, схемы проезда, обновляются прайс-листы. Для более эффективной работы сайта могут понадобиться размещение или замена баннера, установка онлайн-консультанта, обновление дизайна с помощью флэш-технологий.

Затраты на услуги по техническому обслуживанию сайта в бухгалтерском учете отражаются в составе расходов по обычным видам деятельности ([п. 5](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090231DE3F7E00F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE093sEhFM) ПБУ 10/99). Для целей налогообложения данные затраты относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Если информация размещается на сайте в рекламных целях, расходы могут быть учтены в качестве рекламных ([пп. 28 п. 1 ст. 264](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230DA3E7604F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88FE293sEh4M) НК РФ) ([Письмо](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F731799C4BD6BA4D0F5D3CDC3D7F0EF5167FEF9FF65E20s7h0M) УФНС по г. Москве от 17.01.2007 N 20-12/004121).

Сайт можно разместить на сервере организации-провайдера либо на своем собственном сервере. В ООО «РРТ» применяется первый вариант. Затраты на серверное обслуживание интернет-магазина (в том числе круглосуточная поддержка его работоспособности, FTP-доступ и аренда дискового пространства - памяти), размещенного на сервере организации-партнера, относятся к прочим (не являющимся рекламными) расходам, связанным с производством и (или) реализацией, при условии заключения и исполнения сделок в интернет-пространстве ([Письмо](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F731799C4BD6BA4D0F5D3CD839750FF2167FEF9FF65E20s7h0M) УМНС по г. Москве от 17.11.2003 N 23-10/4/65062).

Следует помнить, что если организация для размещения сайта приобретет сервер стоимостью более 40 000 руб., в бухгалтерском учете он будет признаваться объектом основных средств ([п. 6](consultantplus://offline/ref=162896DCAB0062F73179815FC4D277090230D83D7201F94B75E7C6FA5C277F2052B88A72B88DE092sEh4M) ПБУ 6/01 "Учет основных средств"). В первоначальную стоимость сервера будут включаться расходы на программное обеспечение, необходимое для его работы, например Windows Server 2008. В налоговом учете расходы на приобретение сервера, удовлетворяющего критериям признания его амортизируемым имуществом, будут списаны через механизм начисления амортизации.

Из всего вышесказанного следует сделать вывод, что если стандарты российского бухгалтерского учета позволяют правильно и полно оценить обязательства и активы в электронной торговле и организовать бухгалтерский учет в электронной торговле, однако стандартный план счетов не отвечает в полной мере требованиям бухгалтерского учета разнесения по счетам. План счетов бухгалтерского учета, принятый Минфином в 2000г. не описывает в полной мере потребности электронной торговли и требует модификации применительно к новым реалиям электронной торговли. Так, например, счет 55, если следовать Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного приказом Минфина России от 31.10.2000, не совсем соответствует учетным задачам учета движения денежных средств в электронном кошельке.

Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A98732C9D15E01A26E1FFS1QFM) от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» также не позволяет правильно на законной основе организовать применение ККТ интернет-магазинами, в частности, в случае использования оплаты наличными и с помощью пластиковых карт товара при доставке курьером. Бухгалтер вынужден руководствоваться при организации учета денежных средств в интернет-магазине либо рекомендациями для других схожих видов розничной и оптовой торговли (в частности для выездной розничной торговли) либо собственным здравым смыслом, так как российское законодательство на сегодняшний день не устанавливает четких правил документооборота для электронной торговли.

Унифицированные формы первичных документов, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88, используемые для учета кассовых операций устарели и не отвечают потребностям электронной торговли. Правила, установленные [Положением](consultantplus://offline/ref=D571D58549F1A4D23D451334E398828C787625206139B4079D17B4BC19B6fCo8I) о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденным Банком России 12.10.2011 N 373-П, умалчивают об электронной торговле и не разрешают трудностей соблюдения кассовой дисциплины электронной торговли.

**Глава 3 Особенности бухгалтерского учета в вендинговой торговле**

3**.1. Организация торговли посредством торговых автоматов**

Вендинговый бизнес, несмотря на свою относительную молодость, уже занял достойное место в мировой экономике. Доля вендингового бизнеса в российском бюджете в 2009 году составила менее 0,5%, а по количеству торговых автоматов даже крупные российские города обеспечены лишь на 5-10% от их возможностей. Начало вендинговой торговли в России положили торговые автоматы “газ-вода”, долгие годы украшавшие интерьеры всех советских учреждений и улицы городов. Сегодня годовой оборот автоматической торговли в России составляет 1,2 миллиарда долларов и следует признать это неплохим результатом, учитывая, что он достигнут менее, чем за 20 лет.   
 В общем случае вендинговый бизнес делится на три основных направления: продажа продуктов, продажа потребительских товаров широкого спроса и продажа услуг. ООО «РРТ» занимается продажей потребительских товаров широкого спроса через торговые автоматы.

Вендинговый бизнес не определен в Общероссийском классификаторе по распределению видов экономической деятельности (так же известном, как ОКВЭД). Поэтому, предпринимателям приходится искать собственные лазейки. Сейчас распространено применение различных кодов.

Группа 52.63 применяется для продуктов питания. Для терминалов используется сразу несколько групп кодов: 52.61.2 – применяются для регулирования розничной торговли через компьютерные сети, интернет или телемагазины; 52.48 – отвечает за прочую розничную торговлю в специализированных магазинах; а так же группы 72.60, 74.84, 93.05 и другие. Данные группы применяются для регулирования деятельности по предоставлению услуг различных категорий.

Относительно налогового режима, в большинстве регионов России (кроме Москвы) предпринимательство с помощью торговых автоматов облагается Единым налогом на вмененный доход (ЕНВД). ЕНВД взимается в размере 15% от базовой доходности, которая зависит от вида деятельности. Для вендинга на сегодняшний момент базовая доходность по Московской области составляет 4500 руб. каждый аппарат. ООО «РРТ» хотя и имеет аппараты, расположенные в Московской области, предпочитает не применять ЕНВД, так как возникла бы проблема раздельного учета для аппаратов, расположенных в г.Москве и в Московской обл. Тем более, что с 2013 года у налогоплательщиков появилась возможность самостоятельно выбирать налоговый режим, поэтому сейчас многие налогоплательщики отказываются от ЕНВД в пользу упрощенной системы налогообложения (УСНО).

ООО «РРТ» владеет 20 торговыми автоматами, которые установлены в крупных супермаркетах и мегамоллах.

Продажа товаров с использованием автоматов регламентируется прежде всего статьей 498 Гражданского кодекса РФ.

Во-первых, владелец автоматов обязан довести до покупателей информацию о продавце товаров путем помещения на автомате или предоставления покупателям иным способом сведений о:

наименовании (фирменном наименовании) продавца,

месте его нахождения,

режиме работы,

действиях, которые необходимо совершить покупателю для получения товара.

Во-вторых, договор розничной купли-продажи с использованием автоматов считается заключенным с момента совершения покупателем действий, необходимых для получения товара.

В-третьих, в случае, если покупателю не предоставляется оплаченный товар (как правило, такое может произойти по техническим причинам, если случился какой-то сбой в работе автомата), продавец обязан по требованию покупателя незамедлительно предоставить покупателю товар или возвратить уплаченную им сумму.

В-четвертых, в случаях, когда автомат используется для размена денег, приобретения знаков оплаты или обмена валюты, применяются правила о розничной купле-продаже, если иное не вытекает из существа обязательства.

Используя торговые автоматы, необходимо учитывать и некоторые ограничения, налагаемые законодательством.  К примеру, согласно п. 4 ст. 3 Федерального закона от 10.07.2001 № 87-ФЗ "Об ограничении курения табака" в России запрещена продажа табачных изделий с использованием автоматов.

Также следует отметить, что из п. 24 раздела 2.2 ГОСТ Р 51303-99 "Торговля. Термины и определения", утвержденного Постановлением Госстандарта России от 11.08.1999 № 242-ст, следует, что реализация товаров через торговые автоматы является розничной куплей-продажей, осуществляемой в виде разносной торговли.  Как следствие, при осуществлении этого вида деятельности наличные денежные расчеты могут производиться без применения контрольно-кассовой техники.  И сами торговые аппараты в налоговой инспекции не регистрируются.  Такая позиция подкрепляется Определением ВАС РФ от 21.11.2007 № 12785/07, а также письмом УФНС России по г. Москве от 01.04.2011 № 16-15/031476@.

**3.2. Особенности учета операций по реализации товаров через автоматы**

   Учет приобретаемых товаров в розничных торговых организациях в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) ведется на счете 41 "Товары", субсчет "Товары в розничной торговле".  Аналитический учет по этому счету рекомендовано вести по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

В частности, в случае, если организация реализует товары через торговые автоматы, целесообразно организовать аналитику по субсчету 41-2 "Товары в розничной торговле" таким образом, чтобы можно было отслеживать движение и наличие товара на складах торговой организации и в каждом из торговых автоматов.

ООО «РРТ» ведет учет товаров на отдельном субсчете 41 «вендинговая торговля», к нему открыты отдельные субконто по местонахождению каждого из автоматов. В случае перемещения автомата из одного местонахождения в другое, операцией внутреннего перемещения товар переносится с одного субконто на другое. Таким образом, обеспечивается аналитика движения товара в количественном и денежном выражении по каждому из мест нахождения автомата.

ООО «РРТ» , как говорилось выше, оценивает товары по продажной стоимости для каждого вида торговли с отдельным учетом наценок и скидок (то есть с использованием счета 42 "Торговая наценка").

ООО «РРТ»  учитывает затраты по заготовке и доставке товаров до склада, производимые до момента их передачи на склады отдельных видов торговли в составе фактической себестоимости (стоимости приобретения), то есть с включением этих расходов в дебет счета 41 "Товары" на субсчете «основной склад», и уже с этого субсчета товары списываются по мере их поступления в электронную торговлю, розничный офлайновый магазин, интернет- магазин в дебет субсчетов 41 счета, относящиеся к соответствующим видам торговли по продажной стоимости.

В случае, если торговая организация применяет общий режим налогообложения в отношении операций по торговле товарами через торговые автоматы и не получила освобождения от уплаты НДС, суммы "входного" НДС по товару принимаются к вычету.  Если же организация получила освобождение от НДС, либо если данные операции осуществляются в рамках специального налогового режима, суммы НДС не выделяются, то есть товар приходуется на счет 41 "Товары" по полной стоимости, включая сумму НДС, предъявленную поставщиком. Последний способ применяется ООО «РРТ».

  В силу специфики розничной торговли признание выручки производится одновременно с приемкой наличных денег от покупателя.  Ведь, как правило, покупатель сразу получает купленный товар, то есть моменты принятия наличных денег, передачи товара и перехода права собственности на него к покупателю совпадают.  А именно переход права собственности согласно подп. "г" п. 12 ПБУ 9/99 "Доходы организации" (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н) является, пожалуй, определяющим условием для признания выручки.

При торговле через автоматы суть операций не меняется - клиент вносит в автомат денежные средства, и автомат выдает ему выбранный товар.  Значит, именно в этот момент и должна признаваться выручка от продажи данного товара, и периодичность инкассирования данной выручки и ее оприходования в кассу организации принципиального значения не имеет.

В случае, если выручку из автоматов инкассируют каждый день и изъятая наличность приходуется в кассу торговой организации, бухгалтер может составлять проводку, традиционную для розничной торговли - дебетовать счет 50 "Касса", субсчет 50-1 "Касса организации", и кредитовать счет 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка".

Для обеспечения документального оформления процедуры инкассации наличных денег из автомата нужно разработать и утвердить в составе учетной политики форму соответствующей Квитанции или Акта, с соблюдением требований законодательства к минимальному набору обязательных реквизитов и с учетом особенностей деятельности организации. В ООО «РРТ» такими документами являются «Отчет о продажах через торговый автомат», являющийся аналогом товарного отчета для обычного офлайнового розничного магазина, и «Квитанция на прием-сдачу выручки торгового автомата» отражающая процедуру инкассации. Кроме того, как правило, в торговых автоматах установлены специальные системы, обеспечивающие учет получаемых денег и выданных товаров.  Такие отчеты должны также сниматься и использоваться в качестве первичных учетных документов для отражения операций в бухгалтерии, но, к сожалению, отчеты, снимаемые из автоматов, принадлежащих ООО «РРТ», не отвечают требованиям законодательства к минимальному набору обязательных реквизитов. Поэтому бухгалтерии ООО «РРТ» пришлось дополнительно разработать и утвердить в составе учетной политики форму «Отчета о продажах через торговый автомат».

Если же деньги из автомата изымаются не ежедневно, а, предположим, два-три раза в неделю, необходимо организовать обособленный аналитический учет денежных средств, фактически полученных от покупателей, но еще находящихся в автоматах (т.е. внесенных покупателями в автомат, но еще не инкассированных), а также ежедневное признание выручки на основании отчетов, которые формируются системами, установленными в торговых автоматах, фиксирующими поступление денег и выдачу товаров. ООО «РРТ» использует для этого «Отчет о продажах через торговый автомат», который заполняется ежедневно по каждому автомату, выручка инкассируется согласно учетной политике, не реже один раз в две недели.

Для этих целей возможно открыть дополнительный субсчет и аналитические счета к счету 50 "Касса" - по аналогии с логикой применения субсчета 50-2 "Операционная касса".  Например, можно ввести в рабочий план счетов субсчет 50-4 "Наличные деньги в торговых автоматах", к которому в свою очередь следует открыть аналитические счета по каждому автомату.  Тогда при инкассации наличных денег из автоматов и их оприходовании в кассу торговой организации нужно будет составить внутреннюю запись по счету 50 "Касса" (с кредита соответствующих аналитических счетов субсчета 50-4 в дебет субсчета 50-1). К сожалению, при ведении подобного учета в типовой версии программы «1С: Бухгалтерия» невозможно формировать книгу учета доходов и расходов автоматически. Поэтому ООО «РРТ» ведет общий учет поступления денежных средств на счете 50.1, движение денежных средств по каждому автомату ведется отдельно, вне «1С: Бухгалтерия», в специальных электронных регистрах, форма которых утверждена учетной политикой ООО «РРТ». Подобная форма ведения кассового учета содержит риск признания нарушения правил, установленных [Положением](consultantplus://offline/ref=D571D58549F1A4D23D451334E398828C787625206139B4079D17B4BC19B6fCo8I) о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденным Банком России 12.10.2011 N 373-П. На данный момент одна из целей совершенствования бухгалтерского учета на ООО «РРТ» - устранение данного риска путем реализации в программе «1С: Бухгалтерия» дополнительно написанных программистами приложений.

Одновременно с признанием выручки необходимо производить списание проданного товара.  Это делается в общеустановленном порядке на основании тех же отчетов, формируемых автоматом, или документов, разработанных и утвержденных самой торговой организацией. Проводки по корреспондирующим счетам вендинговой торговли в ООО «РРТ» сегодня выглядят следующим образом:

Дебет 50-1 Кредит 90-1. - отражена выручка от продажи товара в автомате;

Дебет 90-2 Кредит 41, субсчет местонахождения автомата - списана стоимость проданного товара;

Дебет 90-2 " Кредит 42 "Торговая наценка"- в конце месяца произведен расчет и списание реализованной торговой наценки, ( сторнировочная запись)

 На практике бывают случаи, когда автомат принял деньги, но не выдал товар.  Например, если происходит какой-то сбой в работе автомата.

В такой ситуации в соответствии с требованиями гражданского законодательства торговая организация обязана по требованию покупателя незамедлительно предоставить ему товар или возвратить уплаченную им сумму.

В ООО «РРТ» урегулирование этой проблемы происходит в офисе организации, а не через сам автомат.  Соответственно, в случае возврата денег покупателю расчеты производятся из кассы организации. Причем к моменту обращения покупателя к продавцу выручка может быть еще не инкассирована.  Поэтому в таких ситуациях задействовауется счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Поскольку стоимость товаров, реализуемых через торговые автоматы, невелика, нередко клиенты, которые внесли деньги, но не получили свой товар, вообще не обращаются в бухгалтерию ООО «РРТ» с претензией.  То есть они не требуют ни товар, ни деньги, и при всем желании вернуть лишние деньги или выдать товар сотрудники ООО «РРТ» не смогут найти этих покупателей. В этом случае получается, что организация инкассирует из автомата больше денег, чем было реально продано товаров.  И так как товар списывается по факту получения денег от покупателей, при инвентаризации образуются излишки товара. В подобной ситуации деньги, которые были получены от тех покупателей, которым автомат не выдал товар, ООО «РРТ» считает не выручкой, а безвозмездно полученными средствами.  Эти суммы увеличивают доходы ООО «РРТ» как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.  Да и стоимость излишков материальных запасов и прочего имущества, обнаруженных при инвентаризации, также увеличивает доходы, в том числе и при УСНО (п. 1 ст. 346.15 и п. 20 ст. 250 НК РФ).Порядок учета таких операций зависит от того, как именно организован контроль за движением товаров в автоматах.

В ООО «РРТ», где автомат фиксирует количество проданного товара, то есть в отчетах отдельно отслеживается сумма поступивших денежных средств и отдельно - количество выданного автоматом товара, и, соответственно, бухгалтер производит списание только реально проданного товара на основании таких отчетов, излишков товара при инвентаризации не обнаруживается.  Соответственно, выручка признается только в том объеме, в котором она соответствует объему проданного товара.   А деньги, фактически поступившие за товар, который так и не был выдан, отражаются как безвозмездные поступления, в корреспонденции с кредитом счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Но, если же движение товара в автомате не фиксируется, а списание товара производится исходя из объема полученной (инкассированной) наличной выручки, бухгалтер в подобной ситуации признает всю поступившую в автомат сумму по кредиту счета 90 "Продажи" и, соответственно, спишет товаров больше, чем было фактически отпущено из автомата.  И тогда при инвентаризации обязательно обнаружатся излишки (в количестве не выданных автоматом товаров по всем случаям, когда из-за сбоя деньги были получены, а товары не были отпущены).  Эти излишки следует приходовать в общеустановленном порядке по дебету счета 41 "Товары" (по соответствующему аналитическому счету, смотря в каком автомате выявлен излишек) и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", по рыночной стоимости на момент обнаружения излишков.  Эту же сумму следует включить в состав внереализационных доходов при исчислении налога на прибыль при общем режиме налогообложения или в состав облагаемых доходов при исчислении единого налога на УСНО. Возможна и обратная ситуация - когда автомат выдал больше товара, чем было оплачено (например, покупатель внес деньги за одну упаковку орешков, а ему выпали две упаковки).

В такой ситуации при инвентаризации обнаруживается недостача товаров. Списывать ее нужно в общеустановленном порядке - с кредита соответствующего аналитического счета синтетического счета 41 "Товары" в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

В случае, если причиной недостачи явился сбой в работе автомата, эту сумму нужно далее списать в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Однако причиной недостачи могут стать и хищения (если работник, ответственный за заправку автомата, загружает не весь полученный товар, а присваивает часть товара себе), и кражи (если злоумышленники взламывают автомат и изымают из него товар).  В таких случаях нужно действовать в том же порядке, как и при обнаружении других хищений и краж, в том числе при необходимость обращаться в полицию.  Если виновником недостачи является работник организации, с которым заключен договор о полной материальной ответственности, недостача взыскивается с него по рыночной стоимости в соответствии с нормами трудового законодательства, при этом в учете задействуют счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба".

**3.3. Учет приобретения и аренды торговых автоматов**

Чтобы продавать товары через торговые автоматы, необходимо приобрести сами торговые автоматы или взять их в аренду.

Безусловно, торговые автоматы удовлетворяют общим критериям для признания основных средств, установленным в п. 4 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н) - они используются в торговой деятельности организации в течение длительного времени.

Согласно Общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013-94, утв. постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359 (ОКОФ), автоматы для продажи товаров, в том числе и торговые автоматы и полуавтоматы, имеют код 14 2919960 и включены в состав прочих машин и оборудования общего назначения.  А в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1), данные объекты основных средств, включены в четвертую амортизационную группу – в состав имущества со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно.

Однако на практике большое значение имеет стоимость торгового автомата и положения учетной политики организации.  Ведь согласно п. 5 ПБУ 6/01 организации вправе устанавливать лимит стоимости объектов, относимых к основным средствам, на уровне не более 40 000 рублей, и в этом случае все объекты стоимостью ниже такого лимита нужно учитывать не как основные средства, а как материально-производственные запасы.

Конечно, чаще всего стоимость торгового автомата превышает 40 000 рублей.  Но, к примеру, если приобретается бывший в эксплуатации автомат, возможна и более низкая цена.

Если приобретаемый в собственность автомат все-таки удовлетворяет всем критериям признания в качестве объекта основных средств, включая и его стоимость, все фактические расходы, связанные с его приобретением, доставкой и установкой, нужно отразить на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-4 "Приобретение объектов основных средств".

А далее в случае, если автомат будет использоваться в собственной торговой деятельности, его принимают к учету в качестве основного средства по дебету счета 01 "Основные средства".  А если автомат приобретался специально для последующей его сдачи в аренду, следует дебетовать счет 03 "Доходные вложения в материальные ценности".

Если торговая организация не приобретает, а арендует торговый автомат, необходимо отражать арендные операции в общеустановленном порядке.

Во-первых, полученное в аренду имущество принимается на забалансовый учет на счете 001 "Арендованные основные средства".

Во-вторых, затраты в виде арендной платы относят на счет 44 "Расходы на продажу".

В-третьих, в случае, если по договору аренды вносятся не ежемесячные платежи, а единовременные  или периодические "укрупненные" платежи - например, сразу за квартал, за полгода или за год - такие суммы следует рассматривать как уплаченные авансы и учитывать на отдельном субсчете, открываемом к счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (либо к счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", если в соответствии с учетной политикой и рабочим планом счетов расчеты по аренде отражаются с использованием этого счета).  Ведь, как правило, при досрочном расторжении договора аренды организация имеет право на получение внесенных ранее авансовых сумм (за те периоды, когда она уже не будет пользоваться арендованным имуществом).

  Все расходы, связанные с эксплуатацией торгового автомата - включая расходы на оплату труда работников, занимающихся заправкой автоматов и инкассацией наличных денег из них, с обязательными страховыми взносами, расходы на коммунальные платежи (воду и электроэнергию, потребляемую автоматами), арендную плату за автоматы и т.д. - нужно отражать на счете 44 "Расходы на продажу" и ежемесячно относить на уменьшение финансового результата от продажи товаров через автоматы, то есть в дебет счета 90 "Продажи" (на соответствующий субсчет, предусматриваемый рабочим планом счетов).

В случае, если деятельность организации по продаже товаров через автоматы по решению организации облагается ЕНВД, сумму единого налога нужно отражать в учете записью по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".  Такие разъяснения были даны еще в письме Минфина России от 16.12.2004 № 09-01-07.

**Заключение**

ООО «РРТ» в своей учетной политике по бухгалтерскому учету следовала обычной методологии, характерной для обычной среднестатистической организации розничной торговли:

- амортизация основных средств ведется линейным способом,

- списание первоначальной себестоимости товаров ведется по методу ФИФО.

- учет товаров ведется по продажной стоимости, с использованием 42 счета.

- учет кассовых операций в обычном офлайновом магазине ООО «РРТ» ведется типовыми методами, также подробно описанными в первой главе.

- учет транспортных издержек по доставке товара от Поставщиков на склад ООО «РРТ» тоже типовой, транспортные издержки включены в стоимость партии товара и учитываются на 41 счете.

Новые формы торговли требуют новых форм бухгалтерского учета, которые не описаны современными правилами ведения бухгалтерского учета.

Особенность товарного учета в ООО «РРТ» заключается в том, что товар приходуется сначала на одном общем субсчете 41( субсчет «основной склад») - по фактической стоимости приобретения, затем по методу ФИФО, товар с кредита 41( субсчет «основной склад») списывается в дебет 41( субсчета «вендинговая торговля», «розничный магазин», «электронная торговля») на основании накладной внутреннего перемещения товара с основного склада на склад вида розничной торговли и уже на складе вида розничной торговли учет ведется по учетной стоимости. По дебету 41( субсчета «вендинговая торговля», «розничный магазин», «электронная торговля») в корреспонденции с кредитом 42 отражается сумма торговой наценки. Такой многоступенчатый учет обусловлен тем, что сумма торговой наценки в разных видах розничной торговли разная и чтобы обеспечить возможность аналитического учета разных видов торговли, предусмотрен такой многоступенчатый товарный учет. Также особенности товарного учета каждого отдельного вида торговли требуют такого многоступенчатого учета: ООО «РРТ», например, в вендинговой торговле, ведет учет товаров на отдельном субсчете 41 «вендинговая торговля», к нему открыты отдельные субконто по местонахождению каждого из автоматов. В случае перемещения автомата из одного местонахождения в другое, операцией внутреннего перемещения товар переносится с одного субконто на другое. Таким образом обеспечивается аналитика движения товара в количественном и денежном выражении по каждому из мест нахождения автомата. Для электронной торговли такой подробной аналитики движения товара не требуется, поэтому аналитический учет на субсчете «электронная торговля» организован только по видам номенклатуры товара. Кроме того этого требуют особенности автоматизации бухгалтерского учета программы «1С: Бухгалтерия».

Для обеспечения документального оформления процедуры инкассации наличных денег из автомата в ООО «РРТ» такими документами разработаны и утверждены в составе учетной политики «Отчет о продажах через торговый автомат», являющийся аналогом товарного отчета для обычного офлайнового розничного магазина, и «Квитанция на прием-сдачу выручки торгового автомата» отражающая процедуру инкассации. В торговых автоматах установлены специальные системы, обеспечивающие учет получаемых денег и выданных товаров.  Такие отчеты должны также сниматься и использоваться в качестве первичных учетных документов для отражения операций в бухгалтерии, но, к сожалению, отчеты, снимаемые из автоматов, принадлежащих ООО «РРТ», не отвечают требованиям законодательства к минимальному набору обязательных реквизитов. Поэтому бухгалтерии ООО «РРТ» пришлось дополнительно разработать и утвердить в составе учетной политики форму «Отчета о продажах через торговый автомат».

Стандарты российского бухгалтерского учета, в целом, позволяют правильно и полно оценить обязательства и активы в электронной торговле и организовать бухгалтерский учет в электронной торговле, однако стандартный план счетов не отвечает в полной мере желаемым запросам текущего бухгалтерского учета. План счетов бухгалтерского учета, принятый Минфином в 2000г., несомненно, устарел и требует модификации применительно к новым реалиям электронной торговли. Так, например, счет 55, если следовать Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного приказом Минфина России от 31.10.2000, не совсем соответствует учетным задачам учета движения денежных средств в электронном кошельке. Также возникают сложности с автоматизацией учета 55 счета в программе «1С: Бухгалтерия»

Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=217C698511DC8D5E7654AE85A345DC8F2F252A98732C9D15E01A26E1FFS1QFM) от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» также не позволяет правильно на законной основе организовать применение ККТ интернет-магазинами, в частности, в случае использования оплаты наличными и с помощью пластиковых карт товара при доставке курьером. Бухгалтер вынужден руководствоваться при организации учета денежных средств в интернет-магазине либо рекомендациями для других схожих видов розничной и оптовой торговли (в частности для выездной розничной торговли) либо собственным здравым смыслом, так как российское законодательство на сегодняшний день не устанавливает четких правил документооборота для электронной торговли.

Унифицированные формы первичных документов, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88, используемые для учета кассовых операций устарели и не отвечают потребностям электронной торговли. Правила, установленные [Положением](consultantplus://offline/ref=D571D58549F1A4D23D451334E398828C787625206139B4079D17B4BC19B6fCo8I) о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденным Банком России 12.10.2011 N 373-П, умалчивают об электронной торговле и не разрешают трудностей соблюдения кассовой дисциплины электронной торговли.

Любая самодеятельность при организации бухгалтерского учета, отсутствие четких рекомендаций налоговых органов и Минфина, как администратора по основным налогам сегодня, влечет за собой возникновение налоговых рисков непризнания расходов организации или же неправильного ведения бухгалтерского учета.

ООО «РРТ» при учете операций вендинговой торговли ведет общий учет поступления денежных средств на счете 50.1, движение денежных средств по каждому автомату ведется отдельно, вне «1С: Бухгалтерия», в специальных электронных регистрах, форма которых утверждена учетной политикой ООО «РРТ». Подобная форма ведения кассового учета содержит риск признания нарушения правил, установленных [Положением](consultantplus://offline/ref=D571D58549F1A4D23D451334E398828C787625206139B4079D17B4BC19B6fCo8I) о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденным Банком России 12.10.2011 N 373-П. На данный момент одна из целей совершенствования бухгалтерского учета на ООО «РРТ» - устранение данного риска путем реализации в программе «1С: Бухгалтерия» дополнительно написанных программистами приложений.

В процессе изучения хозяйственной деятельности ООО «РРТ» выяснилось, что экономия на оплате торговых работников (продавцов, менеджеров), обслуживающих покупателей, в электронной и вендинговой торговле, приводит к росту дополнительной нагрузки на бухгалтерию организации.

Причины роста нагрузки следующие:

если в обычном розничном магазине составление товарных отчетов, первичных кассовых документов возложено на кассиров-операционистов магазина, централизованная бухгалтерия лишь принимает выручку в конце рабочего дня, то бухгалтерия в вендинговой и электронной торговле становится центром ответственности по электронному документообороту. Кроме того наличие повышенных налоговых рисков, отсутствие унифицированных типовых форм первичных документов ведет к составлению дополнительных первичных документов. Кроме того из-за автоматизации процессов торговли при недостачах и потерях, вызванных сбоем работы автоматов, отсутствие виновных лиц в данных сбоях, приводит также к дополнительному документообороту.

Поэтому особенно остро в вендинговой и электронной торговле стоит проблема автоматизации бухгалтерского учета. Дело в том, что особенность электронной и вендинговой торговли состоит в том, что в этих видах уже существует автоматизированный учет продаж по видам номенклатуры, в количественном и денежном выражении в силу специфики самого вида торговли. Задача состоит в том, чтобы из автоматизированных систем продаж эти данные перевести в систему бухгалтерского учета автоматически. К сожалению, широко используемая система учета «1С: Бухгалтерия» не предусматривает системы обмена данными и конвертации данных для этих случаев. Приходится заказывать отдельно написание программ обмена данными между автоматизированными системами продаж и программой «1С: Бухгалтерия». Это дорогостоящая процедура и часто у только что начавшего работу предприятия нет достаточных средств для оплаты процесса написания подобных программ.

Очень часто бухгалтерия вынуждена часто заносить данные в 1С- бухгалтерию вручную, особенно на первоначальном этапе развития предприятия, что тоже увеличивает нагрузку на работу бухгалтерии.

Подводя итог вышесказанному, можно только выразить надежду, что включая в трехлетней перспективе 2014 - 2016 годов в приоритеты Правительства Российской Федерации в области налоговой политики совершенствование и упрощение правил учета для малого предпринимательства, Правительство имело ввиду также и устранение неясностей и трудностей в сфере учета новых торговых технологий, в частности электронной и вендинговой торговле.

**Список использованных источников**

Научная работа написана с использованием следующих источников и научных изданий:

1) Закон «О бухгалтерском учете» (ФЗ от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. От 28.12.13)

2) Н. Н. Лавренова «Реализация товаров через автоматы: бухгалтерский и налоговый учет» М., Бухгалтерский учет, 2011

3) Агафонова, М.Н., Бухучет в оптовой и розничной торговле,- М.; "Бератор-пресс",2003.

4)Андросов, А.М., Викулов Е.В. Бухгалтерский учет. М.,2000

5)Бухгалтерский учет в торговле/Под. Ред. В.В, Кожарского. Мн.: Экоперспектива

6) Богатая, И.Н, Хахонова, Н.Н. Бухгалтерский учет – Ростов н/Д: "Феникс", 2003

7) Волков, Н.Г. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2002

8) Гаськов, А.Л., Нестеров, А.А. Торговая организация: практическая бухгалтерия с учетом требований налоговых органов. Практические рекомендации для бухгалтера. Изд. Перераб. И доп. М.: АКДИ "Экономика и жизнь", 2003

9)Глушков, И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии. М.: "КНОРУС", 2000

10) Даненбург, В., Монкриф, Р., Тейлор, В. Основы оптовой торговли.Практический курс. Спб.: Нева-Ладога-Онега, 2000

11) Кожинов, В.Я. Бухгалтерский учет в торговле Издательство "Экзамен", 2006 г

12) Колесников, М.И., Бухгалтерская схема оптовой торговли, – С.-Пб.; "Пальмира",2001.

13) Климова, М.А. Бухгалтерский учет: пособие для переподготовки и повышения квалификации бухгалтеров М.: Бератор-Пресс, 2003

14) Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 2-е изд., перераб. И доп. М.: Финансы и статистика, 2002

15) Крутякова, Т.Л., Гиндзбург, Л.М. Рациональные схемы налогового учета и отчетности. Практическое пособие. М.: "АКДИ Экономика и жизнь", 2002

16) Морозова, Т.В. Малое предприятие: учет, отчетность, налоги. М.: Главбух, 2000

17) Палий, В.Ф. Бухгалтерский учет. -М.: ИПБ-БИНФА, 2004;

18)Полякова, С.И., Старовойтова, Е.В., Соловьева, О.В. Бухгалтерский учет – М.: ИНФРА – М, 2004;

19)Самохвалова, Ю.Н. Бухгалтерский учет: Краткий курс. – М.: ИНФРА – М, 2003

20) Семенихин В.В."Торговля: Правовое регулирование, налоговый и бухгалтерский учет: Энциклопедия"(2-е издание, переработанное и дополненное) РОСБУХ, 2011

21) Соловьев, А.А. Розничная торговля М.: ПРИОР, 2000

22) Соснаускене, О.И., Субботина И.В. Товары: Бухгалтерский учет и налогообложение. М.: Альфа-Пресс, 2005

23) Тзор, А.Я., Торговля как объект бухгалтерского учета, – М.; "АСТ-пресс",2002.

24) Швецкой, В.М, Учет доходов и расходов торговых организаций, – М.; "Премия", 2003.

25) Щур, Д.Л. Справочник по торговле. М.:ПРИОР, 2000

26) Щур, ДЛ. Основы торговли. Оптовая торговля. Настольная книга руководителя, главбуха и юриста- М.: Дело и Сервис, 2000

Дипломный проект выполнен мной самостоятельно.

Работа выполнена в количестве \_\_\_\_\_\_ экз.

Все использованные в выпускной квалификационной работе материалы из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

Количество наименований в библиографии \_\_\_\_\_\_.

«…..» …………………… 2014 г.

……………………………… ……………………………………