ВВЕДЕНИЕ

Переход России к рыночной экономике вызывает необходимость кардинальных изменений в деятельности всех отраслей народного хозяйства страны. Особое значение приобретает формирование адекватной рыночной модели хозяйственного механизма сферы обращения и услуг, поскольку именно торговля, являясь конечным звеном экономической активности субъектов рынка, обеспечивает эффективное удовлетворение запросов и нужд потребителей.

Решение этой ответственной задачи требует от торговли не только усилий, связанные с реализацией производственной стоимости, но и выполнение сложнейшего комплекса мероприятий, которые обеспечивают продвижение товаров от производителей к потребителям.

Торговля - обширнейшая область предпринимательской деятельности и сфера приложения труда. В последние годы торговля получила новые импульсы развития, существенно расширив «поле и правила игры» в экономике переходного периода. Среди основных направлений коммерческо - посреднической деятельности на первый план выступает работа по проведению оптовой торговли. Она является основной формой выражения сущности коммерческо-посреднической деятельности и способствует активному регулированию процессов перемещения и накопления продукции во времени и в пространстве. Так же оптовая торговля, являясь важнейшим звеном свободного взаимодействия между участниками акта купли-продажи, реализует этот акт большими партиями товаров в крупных объемах.

Под торговлей понимается отрасль народного хозяйства, которая обеспечивает обращение товаров, их движение из сферы производства в сферу потребления. Торговлю можно разделить на внешнюю и внутреннюю

торговлю. Внешняя торговля предполагает обращение товаров одной страны с другими странами. Внутренняя торговля - это обращение товаров внутри одной страны.

В рамках одной страны торговля выполняет общественно необходимую функцию - доведение товаров от изготовителя к потребителю. Внутренняя торговля, в свою очередь, подразделяется на оптовую и розничную торговлю. Кроме того, одним из видов торговли можно считать и комиссионную торговлю, когда товары реализуются с помощью посредника.

Оптовая торговля включает в себя любую деятельность по продаже товаров или услуг тем, кто приобретает их с целью профессионального использования или перепродажи. Оптовики помогают производителям эффективно доставлять товары множеству розничных торговых предприятий и промышленным потребителям в любой части страны. Они выполняют много различных функций, включая деятельность по сбыту и стимулированию, закупки и формирование товарного ассортимента, разбивку крупных партий товара на мелкие, складирование, транспортировку, финансирование, принятие риска, предоставление информации о рынке и услуг по управлению и консультационных услуг.

Прогрессивно мыслящие оптовые торговцы постоянно приспосабливают свои услуги к конкретным нуждам целевых потребителей и изыскивают пути и способы сокращения издержек по ведению дел.

Актуальность выбранной темы заключается в том, что в условиях рыночных отношений, оптовой торговле приходится по новому организовывать свою коммерческую деятельность, расширять сферу договорных отношений с изготовителями и поставщиками товаров, повышать эффективность и действенность договоров поставки, создавать новые коммерческие структуры по изучению и прогнозированию покупательского

спроса, используя при этом опыт зарубежного маркетинга, а также усиленно заниматься рекламно-информационной деятельностью, участвовать в работе товарных бирж, в оптовых ярмарках, в выставках-продажах и в выставках-просмотрах новых и лучших изделий.

Предприятия оптовой торговли обеспечивают наибольшую эффективность торгового процесса. Это вызвано многими причинами. Во-первых, мелкому производителю с ограниченными финансовыми ресурсами не под силу создать и содержать организацию прямого маркетинга. Во-вторых, даже располагая достаточным капиталом, производитель скорее предпочтет направить средства на развитие производства, а не на организацию оптовой торговли. В-третьих, эффективность деятельности оптовых предприятий оказывается выше благодаря размаху операций, большему числу деловых контактов в сфере розницы и наличию у них специальных знаний и умений. В-четвертых, розничные торговцы, имеющие дело с широким товарным ассортиментом, нередко предпочитают закупать весь набор товаров у одного оптовика, а не по частям у разных производителей.

Бухгалтерский учет в торговой организации, как и учет в любом другом предприятии, должен быть строго регламентирован. Бухгалтерский учет в организациях торговли регламентирован на всех уровнях нормативного регулирования (законы, постановления, ПБУ, указания и т. д.). Кроме того, бухгалтерский учет в организациях регулируется учетной политикой и другими рабочими документами организации.

Основными видами деятельности для организации в торговой сфере являются: приобретение и реализация товарно-материальных ценностей для получения прибыли.

Цель данной работы - проанализировать особенности бухгалтерского

учета в организациях торговли.

Задачи, поставленные при этом:

- рассмотреть организацию бухгалтерского учета и факторы, которые оказывают влияние на его организацию в торговых предприятиях;

- рассмотреть и изучить порядок и особенности синтетического и аналитического учета, поступления и реализацию товарно-материальных ценностей в торговых организациях;

- рассмотреть и изучить особенности организации, синтетического и аналитического учета издержек на предприятиях торговли;

- рассмотреть и провести экономический анализ основных показателей торгового предприятия, и внести предложения по совершенствованию бухгалтерского учета на предприятиях торговли.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ

1.1 Оптовая торговля как вид предпринимательской деятельности

Предпринимательство - это особый вид экономической активности (под которой мы понимаем целесообразную деятельность, направленную на извлечение прибыли), основанной на самостоятельной инициативе, ответственности и инновационной предпринимательской идее .

С экономической точки зрения предпринимательство может быть рассмотрено как экономическая категория, метод хозяйствования, тип экономического мышления.

Для характеристики предпринимательства как экономической

категории центральной проблемой является установление его субъектов и объектов. Субъектами предпринимательства могут быть, прежде всего, частные лица (организаторы единоличного, семейного, а также более крупного производств). Деятельность таких предпринимателей осуществляется на основе, как собственного труда, так и наемного. Предпринимательская деятельность может осуществляться также группой лиц, связанных между собой договорными отношениями и экономическим интересом. Субъектами коллективного предпринимательства выступают АО, арендные коллективы, кооперативы и т.д. В отдельных случаях к субъектам предпринимательства относят и государство в лице его соответствующих органов. Таким образом, в рыночной экономике существуют три формы предпринимательской деятельности: государственная, коллективная, частная, каждая из которых находит свои ниши в хозяйственной системе.

Объект предпринимательства - наиболее эффективная комбинация факторов производства для максимизации дохода. Предприниматели комбинируют ресурсы для изготовления нового, неизвестного потребителям блага; открытия новых способов производства (технологий) и коммерческого использования уже существующего товара; освоения нового рынка сбыта и нового источника сырья; реорганизации отросли с целью создания своей монополии или подрыва чужой .

Для предпринимательства, как метода ведения хозяйства, первым и главным условием является самостоятельность и независимость хозяйствующих субъектов, наличие у них определенной совокупности свобод и прав по выбору вида предпринимательской деятельности, источников финансирования, формированию производственной программы, доступу к ресурсам, сбыту продукции, установлению на нее цен, распоряжения прибылью и т.д. Самостоятельность предпринимателя следует понимать в

том смысле, что над ним нет руководящего органа, указывающего, что производить, сколько тратить, кому и по какой цене продавать и т.д. Но предприниматель все время находится в зависимости от рынка, динамики спроса и предложения, уровня цен, т.е. от сложившейся системы товарно-денежных отношений.

Второе условие предпринимательства - ответственность за принимаемые решения, их последствия и связанный с этим риск. Риск всегда связан с неопределенностью, непредсказуемостью. Даже самый тщательный расчет и прогноз не могут устранить фактор непредсказуемости, он является постоянным спутником предпринимательской деятельности.

Третье условие предпринимательства - ориентация на достижение коммерческого успеха, стремление к увеличению прибыли. Но такая установка не является самодовлеющей в современном бизнесе. Деятельность многих предпринимательских структур выходит за рамки чисто экономических задач, они принимают участие в решении социальных проблем общества, жертвуют свои средства на развитие культуры, образования, здравоохранения, охрану окружающей среды и т. д.

Предпринимательство как особый тип экономического мышления характеризуется совокупностью оригинальных взглядов и подходов к принятию решений, которые реализуются в практической деятельности. Центральную роль здесь играет личность предпринимателя. Предпринимательство - это не род занятий, а склад ума и свойство натуры.

Предпринимателем движут воля к победе, желание борьбы, особый, творческий характер его труда.

С точки зрения предпринимательства торговля представляет собой вид деятельности, связанный с получением прибыли, где объектом действий является товарообмен, купля-продажа товаров, а так же обслуживание

покупателей в процессе продажи товаров, их доставки, хранения и подготовке к продаже.

Объектом любой торговли является товар. Неотъемлемым признаком товара является его качественная характеристика, направленная на удовлетворение различных нужд и потребностей. Другой характерный признак товара -способность к динамичному гражданско-правовому обороту. Именно поэтому товаром не признается недвижимое имущество, не обладающее свойством активно перемещаться в пространстве .

Деление торговли на оптовую и розничную находится в прямой зависимости от того, какие стадии обращения проходит товар от изготовителя к потребителю. Основания для такой классификации содержится в нормах гражданского и налогового законодательства. Из содержания статьи 492 и 506 Гражданского Кодекса РФ (далее ГК) следует, что основным критерием, позволяющим отличить розничную торговлю от оптовой торговли, является конечная цель использования приобретаемого покупателем товара .

Организации оптовой торговли реализуют товар юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, приобретающим товар для последующей перепродажи, а также хозяйствующим субъектам, закупающим товар (сырье, материалы, комплектующие) для производства какого-либо вида продукции (выполнения работ, оказания услуг) [1]. Таким образом, при оптовой продаже приобретаемый товар предназначен для дальнейшего использования в предпринимательской деятельности.

Оптовая торговля предшествует розничной, в результате оптовой продажи товары не переходят в сферу личного потребления, они либо поступают в производственное потребление, либо приобретаются розничной торговлей для реализации населению.

Процесс обращения товаров и доведение их до непосредственных

потребителей завершается в розничной торговой сети, т.е., при розничной торговле товар предназначен для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Оптовые продавцы отличаются от розничных по ряду характеристик:

• оптовые сделки, как правило, - крупные, торговая зона - большая;

• оптовые предприятия, как правило, имеют дело с профессиональными клиентами, а не с конечным потребителем.

Различия в правовом обеспечении и налоговом законодательстве.

Оптовую торговлю можно рассматривать в контексте макро- и микроэкономики.

Макроэкономический аспект организации оптовой торговли предполагает [20]:

• исследование внутриотраслевого состава сферы обращения;

• анализ видового состава и структуры оптовых предприятий различных сфер экономики.

Микроэкономический анализ оптовой торговли охватывает изучение вопросов внутренней организации оптовых фирм и предприятий.

Сегодня значение оптовой торговли не вызывает никаких сомнений. Сущность этой сферы деятельности состоит в максимальном удовлетворении потребительского спроса в товарах и услугах в удобное для потребителя время, нужном ассортименте и необходимом количестве.

Функции оптовой торговли, а также определяемые ею функции розничной торговли и производителя отражены на рисунке 1.1.



Рис. 1.1. Функции оптовой торговли и ее участников

Как видно из рисунка, оптовая торговля выполняет различные функции как по отношению к поставщикам, так и по отношению к покупателям.

Оптовая торговля - это катализатор происходящих изменений в производстве и потреблении в условиях меняющихся потребностей рынка Оптовая торговля занимает важное место в экономике рыночных государств, так как имеет ряд преимуществ для производителей:

• поставляет товары без существенного изменения их внешнего вида - переработчикам, агентам по перепродаже и крупным потребителям;

• разгружает органы сбыта производителя, так как нет необходимости оформлять множеством накладных, счетов, бухгалтерских документов и писем и другую документацию;

• снижаются затраты, связанные с реализацией продукции, поскольку вместо большого количества мелких розничных торговцев, поставки осуществляются в адрес небольшого перечня крупных оптовых торговцев.

1.2 Особенности организации бухгалтерского учета в оптовой торговле

В системе бухгалтерского учета торгового предприятия товарам отводится главная роль, так как они принадлежат к основным объектам учета.

Согласно пункта 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденного Приказом Минфина РФ от 09 июня 2001г. № 44н: Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи [4]. По классификации хозяйственных средств они (товары) относятся к оборотным средствам и являются основным источником прибыли торгового предприятия, именно поэтому важна оценка рациональности их использования. В рамках хозяйственной деятельности торгового предприятия товарные запасы подлежат процессам приобретения, хранения и реализации. Перечисленные выше процессы составляют товарооборот предприятия и определяют валовой доход.

Основной задачей учета товаров является учет поступления товаров, поскольку правильно организованный данный участок учета позволяет обеспечить сохранность товаров.

Документальное оформление поступления товаров осуществляется в соответствии с требованиями Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях

торговли, утвержденных письмом Роскомторга от 10 июля 1996 года № 1-794/32-5. Для отражения операций по поступлению товаров применяются унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 года № 132 № «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций».

Передача товара от поставщика к покупателю оформляется товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями поставки и перевозки товара. Это могут быть накладные, товарно-транспортные накладные, железнодорожные накладные.

Товары, приобретаемые организацией, могут поступать непосредственно к ней на склад, а могут приниматься организацией вне собственного склада.

Осуществляя приемку на своем складе, организация может заверить сопроводительный документ своим штампом, в этом случае не требуется доверенность. Проставление штампа на сопроводительном документе означает, что организация приняла товароматериальные ценности.

Если приемка осуществляется вне склада покупателя (на складе поставщика, на железнодорожной станции, пристани, аэропорту), то получение товара осуществляется материально-ответственным лицом организации по доверенности с предъявлением паспорта. Доверенность является необходимым документом, она подтверждает право материального лица торговой организации на получение товара.

Порядок приемки товаров регулируется:

- Положениями главы 30 ГК РФ;
- Инструкцией о порядке приемки продукции производственно - технического назначения и товаров народного потребления по количеству,

утвержденной Госарбитража СССР от 15 июня 1965 г. №П-6 с изменениями от 29 декабря 1973 г., 14 ноября 1974 г., 23 июля 1975 г.);

• Инструкцией о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по качеству, утвержденной Госарбитража СССР от 25 апреля 1966 г. № П-7 (с изменениями, внесенными постановлениями Госарбитража СССР от 29 декабря 1973 г. № 81 и от 14 ноября 1974 г. № 98),(с изменениями от 23 июля 1975 г.);

• Инструкцией о порядке и сроках приемки импортных товаров по количеству и качеству, составления и направления рекламационных актов, утвержденной Госарбитражем СССР 15 октября 1990г.;

• Методическими рекомендациями по учету и оформлению приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденными письмом Роскомторга от 10 июля 1996 года № 1-794/32-5;

• Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 года №132 [25, С.37].

Особенности приемки товаров от различных органов транспорта:

1. При приемке на станции железной дороги (на пристани) Предприятие-получатель выписывает своему представителю доверенность на получение груза, поступившего от поставщика по железной дороге (водным транспортом), с указанием номера железнодорожной накладной и одновременно вручает квитанцию железнодорожной накладной, поступившей вместе со счетом поставщика. Станция железной дороги вручает представителю предприятия сопровождающие груз документы: железнодорожную накладную, спецификацию, в которой указано каждое место, и предъявляет к осмотру вагон или контейнер на предмет определения их целостности, а также наличия ненарушенных пломб.

В случае обнаружения следов нарушения целостности вагона или контейнера, а также нарушения пломб приемка от органов транспорта должна производиться с обязательным составлением коммерческого акта после тщательной проверки поступившего товара по количеству мест, по наименованиям и количеству единиц товара и их соответствия сопроводительным документам.

В случае обнаружения недостачи груза претензия предъявляется железной дороге, при этом основным документом является коммерческий акт. Если после наружного осмотра вагона или контейнера (в присутствии представителя дороги) не обнаружено никаких следов нарушения, приемка производится путем их вскрытия, выгрузки товара, проверки содержимого в соответствии с сопроводительными документами по количеству мест и доставки товара на склад предприятия.

Если груз следует навалом (россыпью), приемка на станции производится путем перевески вагона брутто на вагонных весах, исключения веса вагона, который на нем указан, и таким образом определения веса нетто.

Приемку товара от железной дороги (пристани) представитель предприятия оформляет своей подписью в дорожной ведомости, а представитель транспортной организации расписывается за сданный груз в железнодорожной (водной) накладной. Вывоз поступивших на станцию железной дороги (пристани) грузов должен производиться предприятием после получения информации о его прибытии своевременно, во избежание дополнительных затрат за хранение или штрафа за нарушение сроков вывоза.

Оптовые предприятия, как правило, для совершения операций, связанных с железной дорогой или водным транспортом, назначают материально ответственное лицо - экспедитора, который должен знать правила приемки и выдачи грузов железной дорогой (водой) и несет

ответственность за сохранность принятого товара.

2. При приемке на складе оптового предприятия грузов, доставленных со станции железной дороги (водной пристани)

Получив груз от станции железной дороги после вскрытия вагона, представитель предприятия (экспедитор) отправляет его на склад автотранспортом, выписывая на каждую автомашину товарно-транспортную накладную в 2-х экземплярах. Накладные выдаются бухгалтерией пронумерованными и являются бланками строгой отчетности. Один экземпляр вручается водителю, второй остается у экспедитора. В накладных указывается отправитель, предприятие-получатель, номер автомашины, фамилия водителя, наименование товара, количество мест, количество единиц товара по трафарету, указанному на каждом месте. Заведующий складом принимает затаренный в ящики, мешки, тюки товар по количеству мест и весу брутто каждого ненарушенного места, сверяя фактический вес с данными спецификации, приложенной к железнодорожной накладной. Если расхождений в весе брутто не установлено, оформление приемки товара производится в зависимости от избранного метода аналитического учета товаров на складах, который предусмотрен учетной политикой предприятия.

При сортовом или оперативно-бухгалтерском (сальдовом) методе - со вскрытием мест и проверкой содержимого в соответствии с упаковочным ярлыком или кипной картой. Если расхождений не установлено, приемка оформляется распиской заведующего складом в получении товара на счете поставщика. При коллективной форме материальной ответственности, кроме заведующего складом, расписывается также один из членов бригады.

При партионном методе аналитического учета товары в упаковке (ящиках, кипах) укладываются в штабель по каждой партии в отдельности.

Нумерация партии присваивается коммерческой службой предприятия на основании счетов поставщиков с приложенными к ним копиями упаковочных ярлыков (кипных карт).

3. Автомобильный транспорт

Централизованная доставка товаров автомобильным транспортом иногородним получателям производится в случаях, предусмотренных соответствующими правилами или договором.

При поставке товаров по договорам изготовителей с торговыми предприятиями (организациями), а также с внерыночными потребителями централизованная доставка товаров автомобильным транспортом осуществляется изготовителями. При поставке товаров по договорам с оптовыми торговыми предприятиями (организациями) и организациями материально - технического снабжения централизованную доставку товаров получателям осуществляют оптовые торговые предприятия (организации) и организации материально-технического снабжения как со своих складов, так и со складов изготовителей.

Поступившие товары принимаются к учету в день окончания их приемки по фактическому количеству и сумме.

Для учета товаров, предназначенных для перепродажи, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31 октября 2000 года №94н, предусмотрен счет 41 «Товары» [26].

Инструкцией к Плану счетов предусматривается два возможных варианта поступления товаров:

• с использованием счета 41;

• с использованием счета 41 и счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Этот вариант позволяет организации отразить в

учете товары, которые находятся в пути, хотя право собственности на них уже перешло к организации.

Избранный вариант поступления товаров организация должна закрепить в учетной политике.

Кроме непосредственно счета 41 Планом счетов для обобщения информации о наличии и движении товаров предусмотрены следующие счета:

- 45 «Товары отгруженные»;
- 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;
- 004 «Товары, принятые на комиссию».
- Товары, согласно п. 5 ПБУ 5/01 принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью товаров в соответствии с п.6 ПБУ 5/01 признается сумма фактических затрат организации на приобретение товаров, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов [4].

К фактическим затратам на приобретение товаров относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины, в случае приобретения импортных товаров;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров;
- суммы вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с помощью которых приобретаются товары;
- суммы процентов по заемным средствам, начисленным до момента принятия товаров к учету;

• затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к продаже;

• иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров.

В п. 13 ПБУ 5/01 устанавливается специальное правило для организаций торговли, согласно которому расходы по доставке товаров учитываются не в фактической себестоимости последних, а включаются в расходы на продажу.

Метод определения стоимости товаров при их списании на реализацию зависит от принятого варианта их оценки при поступлении - по фактической себестоимости или по учетным ценам [4].

Если используется оценка товаров по учетным ценам, то стоимость товаров при их списании на реализацию состоит из учетной цены и величины отклонений, приходящихся на отгруженные товары.

При оценке товаров, учитываемых по фактической себестоимости, списание товаров на реализацию производится одним из следующих методов:

• по себестоимости каждой единицы;

• по средней себестоимости;

• по себестоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО).

Данное правило вытекает из п. 16 ПБУ 5/01. Кроме того, аналогичный порядок списания установлен в п. 58 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998г. № 34н (с изменениями от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г., 18 сентября 2006 г., 26 марта 2007 г.)

Приказом Минфина России от 26 марта 2007 года № 26н для определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, отменен метод ЛИФО. В связи с этим

внесены изменения в ПБУ 5/01 и Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Метод списания товаров по себестоимости каждой единицы, как правило, применяется организацией в случае, если товары подлежат особому учету (драгоценные камни, драгоценные металлы, радиоактивные вещества и т. п.).

Метод ФИФО основан на допущении, что товары отпускаются покупателям в течение отчетного периода в последовательности их приобретения, т.е. товары, первыми поступившие в продажу, должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок. При применении этого метода оценка товаров, находящихся на складе организации на конец отчетного периода, производится по себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости продаж учитывается стоимость ранних по времени закупок.

При списании товаров методом средней себестоимости, оцениваемых организацией по средней себестоимости, последняя определяется по каждой группе товаров как частное от деления общей себестоимости группы товаров на их количество, складывающихся, соответственно, из себестоимости товаров и количества по остатку на начало месяца и по поступившим товарам в этом месяце [13].

Сравнив все методы оценки стоимости товаров, организация торговли выбирает самостоятельно тот метод, который считает для себя наиболее приемлемым. При этом важно последовательно применять выбранный и закрепленный в учетной политике метод.

Если организация торговли ведет учет товаров по учетным ценам, т.е. с использованием счетов 15 и 16, то со счета 41 товар списывается на реализацию по учетной цене, а затем с помощью специального расчета

списывается сумма отклонений, приходящихся на реализованный товар.

В настоящее время механизм списания отклонений законодательно не урегулирован. Ранее применялся метод списания отклонений пропорционально стоимости реализованных товаров. Думается, данная методика наиболее приемлема, так как суммы накопленные отклонений относятся ко всем товарам (в том числе и на складе), находящимся в данный момент в организации торговли. Поэтому отнесение сразу всей суммы отклонений на затратный счет вряд ли соответствует фактическому положению дел. Однако повторим, что сегодня этот момент не предусмотрен бухгалтерскими нормативными документами, следовательно, применяемый метод должен быть достаточно подробно расписан и закреплен в учетной политике организации.

Аналитический учет поступления товаров ведется на складах и в бухгалтерии. Документами первичного учета, на основании которых принимаются на склад товары, являются товарно-транспортные накладные, счета-фактуры и другие сопроводительные документы. Эти документы материально ответственные лица вместе с товарными отчетами сдают в бухгалтерию.

В бухгалтерии по каждому документу, включенному в товарный отчет, составляют бухгалтерские проводки, отражающие поступление товаров, которые затем переносят в учетные регистры по учету товаров. Учет поступивших товаров ведется в карточках складского учета по их количеству, наименованию, сортности и другим показателям. Учет поступления товаров на склад может быть организован разными способами в зависимости от способа хранения товаров (партионный или сортовой).

Сортовой способ учета на складах применяется в том случае, если хранение товаров организовано по наименованиям и сортам без учета

времени поступления и цены их приобретения. При этом материально-ответственные лица на каждую номенклатуру товара заводят новую карточку складского учета. Номенклатуры в данном случае различаются не только по типу и марке товара, но и по сорту, единице измерения, цвету и т.п.

При сортовом способе хранения экономично используется складская площадь, возможно более оперативное управление остатками товаров. Однако трудно различать товары одного сорта, поступившие по разным ценам. При сортовом способе хранения выбор товара для реализации осуществляется произвольно. При этом возможно использовать для оценки методы: средней цены, цены единицы запасов, ФИФО.

Записи в карточку складского учета делаются на основании любого первичного документа или накопительных ведомостей при большом объеме записей. На складах с небольшим ассортиментом и незначительным количеством операций материально ответственные лица могут вести учет непосредственно в товарном отчете (при этом карточки складского учета и товарные книги не ведутся).

При партионном способе учета товара каждая партия товара на складе хранится отдельно. Под партией понимают товары, поступившие одновременно по одному транспортному документу. В составе партии могут быть товары как различных сортов, так и наименований. Каждую партию регистрируют в журнале поступающих товаров. Порядковый номер регистрации является одновременно номером этой партии. Он указывается в расходных документах рядом с наименованием товара, отпущенного из этой партии.

На каждую партию товара материально ответственное лицо открывает партионную карту в двух экземплярах: один - для склада, другой - для бухгалтерии. Формы партионных карт и порядок занесения в них

информации зависят от вида товара.

Записи в приходной части партионной карты заносят на основании сопроводительного документа к поступившему товару с указанием его номера и даты, номера склада, лица, принявшего товар, поставщика, количества товара (по наименованиям, сортам, цветам и т.д.), места хранения.

В расходной части партионной карты указывают дату отпуска товара и номер документа, количество отпущенного товара в натуральных показателях, итог за месяц и остатки товара на конец месяца; подсчет остатков может вестись нарастающим итогом после каждого отпуска.

После полной реализации партионная карта закрывается материально ответственным лицом. Составляется акт об израсходовании партии товара, который подписывается товароведом и заведующим складом. Форма акта зависит от вида товара и наличия отклонений от оприходованного товара. Акт вместе с партионной картой и отчетом по товарам и таре материально ответсвенное лицо передает в бухгалтерию на проверку.

Если при проверке данной партии выявляется недостача товаров в пределах норм естественной убыли, ее списывают за счет организации. А недостача сверх норм естественной убыли взыскивается с материально ответственного лица. Излишки товаров, выявленные при проверке приходуют.

Партионный учет позволяет определить результаты реализации партии товаров без проведения инвентаризации. Данный вид учета усиливает контроль над сохранностью ценностей, способствует снижению товарных потерь. Однако этот способ учета не позволяет рационально использовать складскую площадь, отсутствует возможность оперативного управления товарными запасами.

При партионно-сортовом способе учета товара каждая партия

поступивших на склад товаров хранится отдельно. Внутри партии товары для хранения разбираются по сортам. Данный способ применяется в условиях широкого ассортимента товаров.

Синтетический учет товаров ведут на 41 счете. К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

41-1 «Товары на складах»;

41-2 «Товары в розничной торговле»;

41-3 «Тара под товаром и порожняя» и др. [14].

При журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 11 по счету 41-2 систематизируются кредитовые записи, а дебетовые обороты отражаются в ведомости к нему. Эти записи удобнее производить в объединенном учетном регистре, который содержит и кредитовые и дебетовые обороты. На каждый корреспондентский счет выделяется отдельная графа.

Любая коммерческая организация в процессе своей деятельности несет определенные расходы. К этим расходам, в частности относятся содержание помещений, коммунальные платежи, заработная плата персонала, ЕСН до 2010г., страховые взносы во внебюджетные фонды с 2010г. и т.д. Не являются исключением и торговые организации. Расходы, производимые торговыми организациями в процессе осуществления своей деятельности дополнительно к оплате стоимости покупных товаров, формируют производственные расходы, которые в торговле называют издержками обращения.

Основными задачами учета издержек обращения организации торговли является обеспечение своевременного полного и достоверного отражения фактических расходов и контроль над использованием материальных и финансовых ресурсов.

До вступления в силу 25 главы Налогового Кодекса РФ (далее НК РФ)

организации определяли состав затрат, на основании Положения о составе затрат, утвержденного постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552 и разработанных на его основе отраслевых методических рекомендаций. Существовали такие отраслевые рекомендации по учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утвержденные Роскомторгом и Минфином России от 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2. С 1 января 2002 года они утратили силу.

В настоящее время в бухгалтерском учете все организации определяют свои затраты в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина РФ от 06 мая 1999 г. №33н [6]. Данный документ содержит общие для всех хозяйствующих субъектов требования в отношении расходов, осуществляемых организацией. Однако состав затрат, осуществляемый любой организацией, зависит не от содержания тех или иных нормативных документов, а от специфики ее деятельности, особенностей технологических процессов, структуры хозяйствующего субъекта, его местонахождения и прочих факторов, влияющих на размер и перечень расходов.

Так как на сегодняшний день в бухгалтерском учете пока не существует отраслевых рекомендаций, позволяющих учесть те или иные особенности, вытекающие из отраслевой принадлежности хозяйствующего субъекта, многие организации не уделяют должного внимания вопросам исчисления себестоимости продукции. В создавшейся ситуации Минфин России в письме от 29 апреля 2002 г. № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции (работ и услуг)» фактически разрешил организациям использовать «старые» отраслевые рекомендации. Данное

разрешение касается именно бухгалтерского учета, в целях налогового учета торговые организации обязаны руководствоваться только положениями налогового законодательства [25].

Ведя учет затрат, организация торговли обязана обеспечить их синтетический и аналитический учет.

Синтетический учет расходов торговые организации в соответствии с Планом счетов ведут на счете 44 «Издержки обращения» По дебету указанного счета собираются все производственные затраты организации торговли, а по кредиту осуществляется их списание. Дебетовое сальдо по счету 44 означает остаток издержек обращения на остаток нереализованных товаров на конец месяца. В конце отчетного периода бухгалтер торгового предприятия списывает издержки, приходящиеся на реализованные товары, в дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

В учете издержки обращения собираются по дебету счета 44 в корреспонденции с различными счетами в зависимости от источников и затрат.

Аналитический учет по счету 44 ведется по видам и статьям расходов.

Бухгалтерский учет реализации товаров осуществляется на сопоставляющем операционно - результатном счете 90 «Продажи», который предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, и определения финансового результата по ним.

Согласно пункту 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, выручка от реализации товаров в бухгалтерском учете признается при следующих условиях:

а) организация имеет право на получение этой выручки,

вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на товар перешло от организации к покупателю;

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены [5].

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

На счете 90 «Продажи» в конце месяца (отчетного периода) выявляют финансовый результат. Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» ведутся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывают с субсчета 90-9 «Прибыль / убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

1.3 Теоретические подходы к оценке деятельности торгового предприятия

В настоящее время в условиях многие торговые предприятия сталкиваются с огромным числом проблем, что отрицательно сказывается на экономической эффективности их хозяйственной деятельности. Существует большое количество факторов, которые оказывают влияние на результаты деятельности предприятия.

В зависимости от места возникновения все факторы можно классифицировать на внешние и внутренние.

Внутренние факторы настолько разнообразны, что невозможно описать их всех. Обозначим лишь некоторые из них:

Факторы, связанные с личностью руководителя, его профессиональными знаниями, умением управлять торговым предприятием в условиях рынка и действительно руководитель фирмы должен обладать соответствующим набором знаний и личностных качеств, которые необходимы для эффективного управления фирмой. Этот фактор напрямую влияет на экономическую эффективность предприятия и является одним из главных внутренних факторов.

Факторы, связанные с организационно-правовой формой хозяйствования. При создании предприятия необходимо обратить внимание на ту организационно-правовую форму, в которой оно будет работать. Этот фактор оказывает влияние на эффективность работы.

Факторы, связанные с созданием благоприятного социально - психологического климата в коллективе, т.к. без определенного взаимопонимания и спокойствия работников не будет эффективности выполнения поставленных предприятием целей, так же этот фактор прямо влияет на сервисное обслуживание клиентов.

Сервисное обслуживание клиентов играет немаловажную роль в развитии и повышении эффективности деятельности предприятия. Оно

создает определенный имидж компании и привлекает клиентов. И чем лучше качество сервиса, тем эффективнее идет продажа, и деятельность хозяйствующего субъекта [33].

Внутренние факторы, конечно, очень важны, но их можно контролировать и изучать, а вот что касается внешних факторов, то предприятие абсолютно не могут оказать какое-то воздействие на них. К внешним факторам, влияющим на экономическую эффективность деятельности торгового предприятия, относятся.

Изменение конъюнктуры внутреннего и мирового рынка. В основном, это проявляется изменении спроса и предложения. В настоящее время при нестабильной экономической и политической ситуации в нашей стране, наиболее неупорядочено происходит колебание спроса и предложения, что связано с финансовыми затруднениями нашего общества и напрямую влияет на показатели экономической эффективности деятельности фирмы, так как любая торговая фирма строит свою торговую деятельность направленной на более или менее спокойную рыночную ситуацию.

Правовая основа рыночной торговли. Этот фактор важен не только для торгового предприятия. В нашей стране нет строгой нормативной базы для осуществления торговой деятельности. Многие стороны нигде не описаны и не имеют законодательного подтверждения, что чрезвычайно затрудняет деятельность предприятий и отрицательно сказывается на их экономической эффективности.

Так же существует огромное разнообразие других факторов: невозможность получения кредитов, большие налоги, и так далее.

Таким образом, любая торговая организация сталкивается с множеством проблем при попытке повышения экономической эффективности своей деятельности. Существует несколько направлений, которые следует

реализовать для поддержки и развития хозяйственной деятельности торговых предприятий:

• во-первых, следует усилить правовую основу торговли и не просто разработать ряд новых законов, а сделать так, чтобы они работали;

• во-вторых, для развития торговли в нашей стране немаловажна поддержка государства, особенно для малых и средних предприятий. Необходимо установить некоторые льготы, снижение налогов, дотации для этих хозяйствующих субъектов. Ведь они не только развивают нашу отечественную экономику, но и снабжают людей новыми рабочими местами, что очень важно в сложившейся ситуации.

Конечно, без желания самого хозяйствующего субъекта, не будет никакого повышения экономической эффективности, и поэтому нужно не только улучшить внешние факторы, но и желание и активность руководителей этих фирм, так как улучшать показатели своей хозяйственной деятельности должна сама организация, путем улучшения материально-технического снабжения, рентабельности и других показателей, оказывающих влияние на экономическую эффективность работы торгового предприятия.

Для оценки эффективности хозяйственной деятельности торгового предприятия чаще всего используют систему показателей. Обоснование необходимости их применения дано в теории множественности целей, основу которой составляет подход к описанию предприятия, что предполагает существование в иерархии целей и, соответственно, критериев их достижения.

Содержание показателей, привлекаемых для оценки хозяйственной ситуации, в каждом конкретном случае определяется жизненным циклом предприятия, его размерами, временным аспектом планового горизонта,

назначением анализа и другими параметрами. При использовании системы экономических показателей торговых предприятий предусматривается применение дедуктивного метода, то есть построение некого синтетического показателя, обобщающего результаты хозяйственной деятельности, а затем отбор частных показателей, конкретизирующих состояние той или иной стороны деятельности.

В качестве основы для обобщающего показателя рекомендуют использовать экономический потенциал торгового предприятия - совокупность ресурсов, имеющихся в распоряжении хозяйствующего субъекта, а так же способности его сотрудников и менеджеров к использованию ресурсов в соответствии с целью деятельности предприятия и получения максимально возможного в данных экономических условиях дохода.

Экономический потенциал предприятия, во-первых, определяется реальными возможностями предприятия, причем не только реализованными, но и нереализованными по каким-либо причинам; во-вторых, характеризуется объемом ресурсов и резервов - как вовлеченных, так и не вовлеченных в торговую деятельность; в-третьих, определяется способность менеджеров использовать возможности и ресурсы для достижения стратегических целей предприятия.

В связи с этим модель экономического потенциала для торговых предприятий можно представить следующим образом: «человеческий капитал + основной капитал + оборотный капитал».

Модель экономического потенциала любого предприятия определяется объемом и качеством имеющихся у него ресурсов:

- численностью занятых и их профессиональными способностями;
- основными производственными и непроизводственными фондами;

• оборотными фондами;

• материальными запасами;

• финансовыми и нематериальными ресурсами;

• инновациями;

• другими способностями.

В сумме это образует совокупную хозяйственную способность предприятия, которая, по сравнению с аналогичными параметрами другого предприятия, отражает уровень его конкурентоспособности.

Но в настоящее время в нашей стране еще и не сложилась система индикативного регулирования экономики, которая помогла бы предприятию сориентироваться во внешних условиях, определить свое место среди других предприятий, оценить адекватность своих экономических целей состоянию и перспективам развития потребительского рынка. Поэтому предприятия должны самостоятельно создать для себя исходную базу, выделить приоритетные показатели, уровень которых будет являться критерием для формирования значений всех остальных взаимосвязанных показателей системы.

Особенности системы показателей качественной деятельности торговых предприятий в рыночных условиях заключается в том, что уже не существует столь привычных директивных показателей (рисунок 1.2).



Рис. 1.2. Показатели эффективности деятельности торгового предприятия

Среди перечисленных на рисунке 1.2 показателей наиболее часто применяются: [22 с.212].

1. Показатели эффективности использования активов предприятия, (Ea):

Ea = Gm / A, или Ea = Ib / A, или Ea = In / A

где A - средние совокупные активы предприятия (сумма активов предприятия на начало и на конец анализируемого периода, уменьшенная вдвое);

Gm,Ib, In - соответственно, валовый доход, прибыль балансовая, прибыль чистая.

2. Показатели эффективности использования ресурсов (E_r):

E_r=Gm/C, E_r = Ib/C, E_r = In/C

где С - издержки обращения торгового предприятия (затраты).

3. Отношение выручки от продаж (товарооборота) к общим активам предприятия (ТА):

ТА = Т / А,

где Т - выручка от продаж (товарооборот).

4. Отношение выручки от продаж (товарооборота) к собственному оборотному капиталу (ТАсо):

ТАсо = Т / Асо,

где Асо - средний собственный оборотный капитал (сумма собственного оборотного капитала предприятия на начало и конец анализируемого периода, уменьшенная вдвое)

5. Отношение прибыли к выручке (Р)

Р = Gm/T, или Р= Ib/T, или Р = In/T

6. Отношение прибыли к собственному капиталу (РАо):

РАо = Gm / Ао, или РАо = Ib / Ао, или РАо = In / Ао,

где Ао - средний собственный капитал

Показатели эффективности деятельности торгового предприятия являются обобщающими параметрами, позволяющими качественно и количественно оценить экономическое состояние торгового предприятия [10].

Так же важным моментом для предприятий торговли является анализ товарооборота. Он начинается с изучения его общего объема. Сравнение фактического товарооборота с плановым значением отражает абсолютное выполнение плана товарооборота. Отношение фактического оборота к плановому с умножением на 100 покажет процент выполнения плана. Выполнение плана оценивается за год и по внутригодовым периодам (за квартал, месяц и др.). Внутригодовое развитие товарооборота обусловлено особенностями покупательского спроса, сезонностью спроса и сезонностью

характера работ некоторых отраслей. Такой анализ предусмотрен системой бюджетирования товарооборота.

Сезонность спроса связана с продажей товаров сезонного потребления, например зимняя обувь, летняя обувь, летняя одежда, лыжи, купальные костюмы и другие товары предназначены для различных времен (сезонов) года.

Сезонный характер работы торговой организации проявляется в торговле на побережье, которая расширяется в летний период с притоком числа отдыхающих. То же можно сказать о работе открытых летних кафе, закрывающихся в зимний период.

Сезонный характер работ ярко выражен в сельском хозяйстве.

После оценки выполнения плана в целом по организации переходят к его изучению по отдельным подразделениям (магазинам, отделам, секциям). По каждому из подразделений определяют выполнение плана по сумме и в процентном измерении. Детализация в анализе позволяет выявить наилучшие и отстающие в работе подразделения с целью изыскания резервов и принятия мер по улучшению работы организации и ее отдельных подразделений.

Для удобства и большей наглядности плановые и фактические данные, а также рассчитанные по ним показатели заносят в таблицу. При построении таблиц подразделения организации группируют в зависимости от выполнения плана.

В анализе товарооборота изучают его динамику, позволяющую выявить тенденции и закономерности развития организации с целью оказания на них положительного влияния, выявления возможностей улучшения динамики продаж.

При анализе динамики товарооборота строится динамический ряд, в котором приводятся данные за ряд периодов (например, лет), но не менее чем

за три периода. Возможно также изучение внутригодовой динамики продаж (по кварталам, месяцам). Анализ динамического ряда осуществляется цепным и (или) базисным способом.

При цепном способе каждый последующий показатель сравнивается с предшествующим. В базисном способе каждый последующий показатель сравнивается с одним и тем же показателем, выбранным в качестве базы, например с первым (наиболее ранним) показателем ряда динамики.

Сравнением отчетного объема товарооборота с предыдущим или базисным определяется абсолютное изменение товарооборота (±), показывающее, на сколько процентов изменился товарооборот в сравнении с предшествующим или базисным периодом.

Затем определяют темпы роста в процентах делением последующего показателя к предшествующему или к базисному с умножением на 100. Темпы роста показывают, сколько процентов составляет товарооборот отчетного периода в отношении к предшествующему (базисному) периоду.

Вычитанием из темпов роста в процентах 100 получают темп прироста в процентах. Темп прироста можно также получить делением абсолютного изменения товарооборота на базисный товарооборот с последующим умножением на 100. Темп прироста показывает, на сколько процентов изменился товарооборот в сравнении с предшествующим (базисным) значением.

Изучение состава товарооборота - важный раздел экономического анализа. Здесь показатель товарооборота рассматривается по видам, организационным формам, формам торгового обслуживания, по товарной (ассортиментной) структуре, формам продвижения товаров.

Таким образом, оптовая торговля представляет собой вид деятельности, связанный с получением прибыли, где объектом действий является

товарообмен, купля-продажа товаров, а так же обслуживание покупателей в процессе продажи товаров, их доставки, хранения и подготовке к продаже.

Основным объектом учета в торговле являются товары. При оптовой торговле существует две основные формы реализации товаров: реализация товаров со склада оптовой организации (складской оборот) и реализация товаров транзитом.

Для оценки эффективности хозяйственной деятельности торгового предприятия чаще всего используют систему показателей. Обоснование необходимости их применения дано в теории множественности целей, основу которой составляет подход к описанию предприятия, что предполагает существование в иерархии целей и, соответственно, критериев их достижения. Основным критерием оценки торговой деятельности является товарооборот и прибыль предприятия.

2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ НА ПРИМЕРЕ ООО «ПЯТЕРОЧКА»

2.1. Организация работы бухгалтерии на предприятиях оптовой и розничной торговли

Все организации и предприятия по видам деятельности подразделяются на несколько больших групп:

- производство;
- услуги;
- строительство;
- оптовая торговля;

- розничная торговля.

Несмотря на то, что правила бухгалтерского учета одинаковы для вех видов деятельности, сам бухгалтерский учет на предприятиях различных сфер деятельности отличается друг от друга.

Традиционно, бухгалтерский учет в производстве и строительстве считается самым сложным, а самым простым - в оптовой и розничной торговле. Но и в торговле, бухгалтерский учет встречает свои сложности.

Прежде чем приступить к более подробному изучению бухгалтерского учета в торговой деятельности, необходимо определится с основными задачами, которые он выполняет:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и имущественном положении. Эта информация необходима внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости;

- обеспечивает внутренних и внешних пользователей информацией бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации.

Для выполнения этих задач бухгалтер совершает ряд операций по формированию данных в самостоятельных элементах бухгалтерского учета:

- Первичный учет - создание или оформление первичных документов с отражение операций на счетах бухгалтерского учета;

- Систематизация и накопления в регистрах бухгалтерского учета информации из первичных документов;

- Документооборот - полный цикл учетной обработки документов от выписки до сдачи в архив;

- Инвентаризация имущества и обязательств организации – проверка и документальное подтверждение их наличия, состояния и оценки, обеспечивающих достоверность бухгалтерского учета;

- Отчетность – группа периодически составляемых сводных документов, для доведения необходимой информации о финансовом состоянии организации до конечного пользователя.

Организация бухгалтерского учета начинается с принятием учетной политики - основного локального нормативного документа, устанавливающего особенности учетного процесса и применяемые методы, а также регламентирующего состав и объем бухгалтерской отчетности компании. Приложением к этому документу служат утвержденные образцы первичных документов и регистров, график документооборота и план проведения инвентаризации.

Каждая организация должна утвердить в своей учетной политике перечень документов, которые будут использоваться в ее ежедневной деятельности, а также разработать и утвердить формы этих документов и список лиц, имеющих право подписи документов конкретного вида.

Любой отдельный факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным документом. (с. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 г. № 402 - ФЗ) [4].

На разных предприятиях используют разные бухгалтерские формы учета. Чаще всего применяют:

- журнально-ордерную форму;

- мемориально-ордерную форму и ее разновидности (Журнал-Главная, Книга учета хозяйственных операций (упрощенная форма)).

Теперь давайте определим , какая торговля относится к оптовой, а какая к розничной.

Изучив гражданское и налоговое законодательство, можно выделить несколько отличий розничной торговли от оптовой:

- розничная торговля осуществляется на основании договоров розничной купли-продажи;

- розничная торговля - это продажа товаров в розницу для личного, семейного и иного потребления, не связанная с предпринимательской деятельностью, образуется при продаже товаров конечным потребителям, в основном населению;

- розничная торговля осуществляется как за наличный расчет, так и по безналичному расчету с использованием пластиковых банковских карт.

Оптовая торговля такого четкого определения не имеет, ни в гражданском, ни в налоговом законодательстве. Понятие "оптовая торговля" используется, когда идет речь о крупных партиях товара, которые приобретаются для последующей перепродажи в розницу или мелкий опт. Как правило, оптовые продажи осуществляются через сеть посредников или дилеров по договорам поставки.

При ведении бухгалтерского учета, если поставщики товаров являются российскими резидентами, в учете оптовых поставок товаров быть не должно. Сложности могут возникнуть в процессе обмена первичными документами (накладные и товаротранспортные накладные, договоры), если поставщик является иногородним. Поэтому рекомендуем сразу разработать систему обмена первичными документами и назначить лиц, ответственных за представление этих документов в установленные сроки.

А вот вести бухгалтерский учет на предприятиях оптовой торговли будет сложнее, если осуществляется торговля товарами, произведенными за пределами Российской Федерации. В этом случае, бухгалтерский учет в оптовой торговле должен будет обеспечить учет валютных контрактов,

паспортов валютных сделок, учет расчетов с поставщиком товаров в валюте контракта.

Бухгалтерия в оптовой торговле (работает по схеме: товар приобретен оптом и оптом продана вся партия приобретенного товара), вообще не представляет никаких трудностей. Поскольку, в бухгалтерском учете в программе 1С Бухгалтерия можно сформировать накладную на отпуск товара, на основании документа поставки. Разница в цене будет являться доходом от операции.

А вот если приобретаемая партия товара потом продается по частям, то в этом случае необходимо будет организовать партионный учет товара. Разница в цене будет являться доходом от операции, минус текущие расходы, получим финансовый результат: прибыль или убыток.

Также, выбирая систему налогообложения ОСНО (основная система налогообложения) или УСНО (упрощенная система налогообложения), обращаем внимание на следующие вещи:

- если предполагается значительный годовой оборот по выручке (по реализации), более 112,5 млн рублей, то выбора нет - это ОСНО со всеми налогами (имущество, прибыль, НДС, транспортный и земельный налоги) при наличии соответствующей налоговой базы;

- предполагаемый годовой оборот по выручке не превысит 112,5 миллионов, выбираем УСНО с объектом налогообложения "доходы минус расходы".

Бухгалтерский учет в оптовой торговле, организованный с применением программного обеспечения, не требует от бухгалтера каких-то особых знаний и навыков.

Бухгалтерский учет в розничной торговле имеет ряд особенностей. Эти особенности связаны с возможностью применения в отношении этого вида

деятельности как специального режима в виде ЕНВД (единого налога на вмененный доход), Патента (патентной системы), так и УСНО (упрощенной системы налогообложения) [47].

С 2013 года появились некоторые нововведении, при ведении бухгалтерского учета:

- плательщики УСНО обязаны вести бухгалтерский учет;

- применение ЕНВД не является обязательным, как это было раньше.

Чтобы определиться в эффективности применения ЕНВД, Патента или УСНО, необходимо провести расчеты, используя отчетные данные прошлых лет и прогнозные показатели.

Бухгалтерия в розничной торговле отличается многообразием вариантов относительно размера уплачиваемых налогов.

В случае применения спец режима ЕНВД, Патент, налоговые платежи, в основном, имеют фиксированный характер. Плательщики ЕНВД и тех, кто купил Патент, имеют право не применять ККТ (контрольно-кассовую технику), а это означает экономию на стоимости как самого контрольно-кассового аппарата, так и на его техническое обслуживание.

Для того, чтобы определиться относительно размера налога ЕНВД, необходимо определить налогооблагаемую базу на основании положений Налогового Кодекса Российской Федерации.

К видам розничной торговли, по которым может применяться специальный режим в виде ЕНВД, относиться торговля на предприятиях стационарной торговли на площади не более 150 кв.м., торговля через торговые автоматы, общественное питание без залов обслуживания.

К видам розничной торговли, на которые можно приобретать патент относятся: торговля на предприятиях стационарной торговли на площади не более 50 кв.м.

При применении только режима ЕНВД, бухгалтерский учет в розничной торговле сводится к следующим операциям:

- определение размера налога ЕНВД;

- систематическое отражение на счетах бухгалтерского учета, приходно-расходных товарных операций в хронологической последовательности;

- отражение банковских и кассовых операций;

- отражение операций по реализации и списанию себестоимости товара;

- отражение операций по начислению зарплаты и обязательных страховых взносов;

- ежеквартальная отчетность и годовая отчетность.

При применении Патентной системы налогообложения бухгалтерский учет в розничной торговле сводится к применению тех же операций что и на УСНО "доходы".

Если предприятием будет выбрана упрощенная система налогообложения (УСНО), то предпочтения, скорее всего, будут отданы объекту налогообложения "доходы минус расходы".

Правда, список расходов, которые учитываются в целях исчисления Единого налога по УСНО, содержится в Налоговом Кодексе и является закрытым. Это означает, если в Налоговом Кодексе не содержится какой-то из расходов, произведенный организацией, то сумма этого расхода не будет уменьшать налогооблагаемый доход.

В случаях применения УСНО с объектом налогообложения "доходы минус расходы", бухгалтерия в розничной торговле должна особенно ответственно относиться к учету расходов, остальной учет аналогично рознице на ЕНВД, по тем же участкам учета [33].

Но есть нюансы, предприятия, применяющие УСНО, обязаны применять контрольно-кассовую технику, вести журнал кассира - операциониста и сдавать на расчетный счет выручку сверх лимита, установленного самостоятельно Приказом директора.

Возможно совмещение режимов налогообложения, в этом случае, законодатель требует вести раздельный учет.

Совмещение ЕНВД и УСНО повлечет за собой раздельный учет реализации и затрат (расходов). Если же будут совмещаться ОСНО и ЕНВД или УСНО, необходимо будет вести еще и раздельный учет НДС.

Ведение раздельного учета необходимо организовать сразу, как только появились совмещенные режимы. В противном случае, задним числом необходимо будет "перелопатить" гору бухгалтерских документов.

Возможность ведения раздельного учета (а самый сложный в этом смысле участок - НДС), предусмотрена в программе только 1С, если предполагается ведение раздельного учета, целесообразно приобрести соответствующее программное обеспечение.

2.2. Организация синтетического и аналитического учета поступления и реализации товара на предприятиях оптовой и розничной торговли

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

Аналитический учет - это учет, дающий детализированные показатели в денежном, а в необходимых случаях и в натуральном выражении.

Аналитический учет связан с синтетическим и не может существовать без него. В бухгалтерии аналитический учет ведется с помощью дополнительных субсчетов, привязанных к синтетическим счетам. Субсчета в синтетическом учете должны создаваться в тех случаях, когда требования аналитического учета диктуются требованиями бухгалтерской отчетности или порядком исчисления налогов.

В приказе об учетной политике предприятия утверждается, в том числе, и рабочий план счетов бухгалтерского учета, который содержит синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета исходя из специфики деятельности конкретного предприятия.

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

Начнем с момента приобретения товара и его приемки на склад торговой фирмы.

Партия товара должна сопровождаться соответствующим документом, в котором должны содержаться наименование поставщика и покупателя, их адреса, наименование поставляемого товара, единицы измерения товара, его количество, цена и стоимость товара, а также подписи ответственных представителей поставщика и покупателя, заверенные печатями. Возможно отсутствие печати покупателя в том случае, если товар получает представитель покупателя по доверенности.

Регламентирующим документом по этому вопросу являются

"Методические рекомендации по учету и оформлению операции приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли" (утвержденного письмом Роскомторга от 10.07.1996 г. № 1-794/32-5). При этом, торговые организации для учета могут использовать унифицированные формы первичной учетной документации (согласно утвержденного Постановлением Госкомстата России № 132 от 25.12.1998 г.).

Также, разрешено в соответствии выбранной системой учета документации применять формы первичных учетных документов в соответствии с Альбомом форм первичной учетной документации в торговле и общественном питании, (утвержденного Приказом Министерства торговли РСФСР от 28.11.1988 г. № 229). Ответственность за оформление, своевременную передачу для отражения в бухгалтерском учете и достоверность сведений, содержащихся в первичных документах, несут лица, создавшие и подписавшие эти документы. Первичные документы заполняются чернилами или ручкой от руки, а также на печатных устройствах.

При применении в организации компьютерного учета первичным документом служит созданный в бухгалтерской программе документ, распечатанный на бумажном носителе. Распечатка документа на бумажном носителе для покупателя производится поставщиком за свой счет. Помарки и подчистки, любые нечитаемые исправления в первичных документах не допускаются. Исправления в документах производятся зачеркиванием неправильной информации и внесением соответствующей надписи над зачеркнутым текстом (или цифрами). Исправления должны быть оговорены в самом документе и удостоверены подписями соответствующих лиц. Как правило, первичные документы составляются, как минимум, в двух экземплярах (для покупателя и поставщика). В этом случае исправления

вносятся одновременно во все экземпляры документа.

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

Одна и та же товарная накладная выступает и как приходный, и как расходный документ. Для поставщика накладная служит документом, обосновывающим выбытие товаров, а для покупателя та же накладная является основанием для оприходования товара. Накладная выписывается материально ответственным лицом организации-поставщика при отгрузке товаров со склада. Обязательными реквизитами накладной являются номер и дата составления документа, наименование поставщика и покупателя, наименование (краткое описание) товара, количество в единицах измерения, цена за единицу товара, общая сумма отпущенного товара с учетом налога на добавленную стоимость. Накладная подписывается со стороны поставщика материально ответственным лицом, сдавшим товар, а при приеме товара - материально ответственным лицом со стороны покупателя, принявшим товар.

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

указанном количестве больших запечатанных упаковок (коробок), покупатель расписывается в накладной за их прием, а при вскрытии коробок обнаруживается недовложение.

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

Как упоминалось выше, Методические рекомендации по учету и оформлению операции приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли допускают оприходование товара по счету и счету-фактуре. Но бухгалтеру не следует забывать, что изначально счет – фактура служит документом для предъявления к вычету НДС, предоставленных продавцом товаров (работ, услуг), а счет вообще первичным документом не является.

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

Как уже говорилось, накладная заверяется подписями материально ответственных лиц с обеих сторон и круглыми печатями. Если прием товара осуществляется не на складе покупателя, доверенное лицо покупателя

должно при получении товара предъявить документ, удостоверяющий личность, и доверенность на получение товара. В этом случае реквизиты доверенности заносятся в накладную, а сама доверенность прикладывается к экземпляру накладной поставщика и хранится вместе с ней. При невыполнении этих требований операция отгрузки и приемки товара не считается должным образом оформленной и может быть опротестована.

Проверка соответствия количества, номенклатуры и качества товара при поступлении на склад покупателя осуществляется путем внешнего осмотра и подсчета. Если при приемке товара обнаруживаются расхождения, они должны быть внесены в товаросопроводительный документ в соответствии с требованиями, предъявляемыми к внесению исправлений в первичные документы.

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

Учет поступивших товаров ведется в карточках (или книгах) складского учета по их количеству, наименованию, сортности и другим показателям. Данные о количественном учете обобщаются бухгалтером в ведомостях движения товаров, которые являются документами их аналитическою учета. Синтетический же учет движения товаров ведется в сводной ведомости, составляемой на основании данных аналитического учета.

Поступление товаров и тары в торговле отражается по дебету активного счета 41 (товары), который предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в

качестве товаров для продажи. Торговые организации на счете 41 (товары) учитывают также тару (как покупную, так и собственного производства). Тара, служащая для хозяйственных (производственных) нужд самого предприятия, учитывается либо на счете 01 (основные средства), либо на счете 10 (материалы).

Если торговая организация принимает товары на ответственное хранение, они должны учитываться на забалансовом счете 002 (товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение). Комиссионные товары учитываются на забалансовом счете 004 (товары, принятые на комиссию).

К счету 41 (товары) действующий План счетов бухгалтерского учета рекомендует:

- субсчет 41.1 (товары на складах);
- субсчет 41.2 (товар в розничной торговли);
- субсчет 41.3 (тара под товаром и порожняя);
- субсчет 41.4 (покупные изделия).

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

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

При журнально-ордерной форме учета поступление товаров и тары отражают в ведомости по дебету счета 41 (товары), а его выбытие - по кредиту счета 41 (товары). Оборот по дебету счета 41 (товары) по каждой строке учетного регистра должен быть равен общей сумме прихода товаров в соответствующем товарном отчете. Остатки товаров на начало и конец

отчетного периода в учетном регистре также должны совпадать с показателями в товарном отчете.

По окончании месяца в учетном регистре по счету 41 (товары) подсчитывают итоги, которые сверяют с соответствующими показателями учетных регистров по другим счетам. Итоги дебетовой ведомости переносят в журналы-ордера по кредиту соответствующих счетов. Контроль за своевременностью и полнотой оприходования товаров и их сохранностью осуществляется также сопоставлением данных по поступившим товарам от поставщиков в учетном регистре по счету 41 (товары) с данными журнала-ордера по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками удобно вести в регистре, где совмещены операции по кредиту счета 60 (журнал-ордер 6) и по его дебету (ведомость). Данные в этот учетный регистр вносятся по строкам, так называемым линейно-позиционным способом, то есть записи по каждому платежному документу поставщика как в журнале-ордере, так и в ведомости производят по одной и той же строке. Такой способ позволяет вести контроль за поступлением товаров, а также обеспечить синтетический и аналитический учет расчетов с поставщиками. Для этого в журнал-ордер и ведомость введены графы для отражения сальдо на начало месяца, оборотов, а также остатка на конец месяца по счету 60. Если сальдо кредитовое, то товар получен, но оплата не произведена (имеется задолженность поставщикам), дебетовое сальдо означает наличие оплаты за не поступивший товар (товар находится в пути).

Некоторые предприятия розничной торговли ведут учет товара по продажным ценам, а не по покупным. В этом случае при поступлении товара одновременно с записью дебет счета 41 и кредит счета 60 делается запись по дебету счета 41 (товары) и кредиту счета 42 (торговая наценка) на разницу

между покупной стоимостью товара и его стоимостью по продажным ценам.

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

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

- по покупным ценам;
- по фактической себестоимости;
- по учетным ценам;
- по продажным ценам.

Как правило, по покупным ценам товары учитываются на предприятиях оптовой торговли, а организации розничной торговли могут применять в зависимости от своей учетной политики учет товаров как по фактической себестоимости (непосредственно на счете 41), так и по продажным ценам (с использованием счета 42). НДС учитывается на счете 19 (налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям). На практике учет по продажным ценам применяется не часто, а наиболее распространенным способом является учет по фактической себестоимости.

Если в первичных учетных документах (приходных кассовых ордерах, счетах-фактурах, актах) не выделена сумма НДС отдельной строкой или не оформлен либо составлен ненадлежащим образом счет-фактура, исчисление расчетным путем налога на добавленную стоимость не производится. Стоимость приобретенных товаров, включая НДС, приходуется по счету 41 (товары) с последующим списанием на счет продаж.

Если товар закупается у физических лиц (как индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица, так и не являющихся ими), НДС по ним не уплачивается, поэтому сумма налога по счету 19 (налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям) не отражается. При данных операциях предприятие оптовой торговли обязано уплатить налог на добавленную стоимость с полной суммы товарооборота без предъявления каких-либо сумм к зачету в бюджет. Это делает такие операции невыгодными.

Аналитический учет поступления товаров в бухгалтерии может вестись сортовым, сальдовым и партионным способами. Бухгалтерия должна обеспечить тождество аналитического учета оборотам и остаткам синтетического учета на первое число каждого месяца (сумма прихода по аналитическим счетам в денежном выражении должна равняться дебетовому обороту синтетического счета 41 (товары)).

Если при продаже со склада учетной политикой оптовой организации предусмотрен момент продажи товаров по их отгрузке и предъявлению покупателям расчетных документов к оплате, то делают следующие учетные записи:

- Дебет счета 62 (расчеты с покупателями и заказчиками);

- Кредит счета 90 (продажи), субсчет 1 (выручка) - отгружены товары покупателям по продажной стоимости;

- Дебет счета 62 (расчеты с покупателями и заказчиками);

- Кредит счета 41 (товары), субсчет 3 (тара под товаром и порожняя) -отгружена тара под товаром;

- Дебет счета 90 (продажи), субсчет 2 (себестоимость продаж);

- Кредит счета 41 "товары), субсчет 1 "товары на складах) - одновременно списаны реализованные товары с материально ответственных

лиц по покупной стоимости (согласно одному из методов: средней, ФИФО);

- Дебет счета 90 (продажи), субсчет 3 (налог на добавленную стоимость);

- Кредит счета 68 (расчеты по налогам и сборам) - начислен налог на добавленную стоимость по проданным товарам (выделяется в документах на продажу отдельной строкой).

На счете 90 (продажи) в конце месяца (отчетного периода) выявляют финансовый результат. Записи по субсчетам 90.1 (выручка), 90.2 (себестоимость продаж), 90.3 (налог на добавленную стоимость), 90.4 (акцизы) ведутся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90.2 (себестоимость продаж), 90.3 (налог на добавленную стоимость), 90.4 (акцизы) и кредитового оборота по субсчету 90.1 (выручка) определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывают с субсчета 90.9 (прибыль/убыток от продаж) на счет 99 (прибыли и убытки).

Таким образом, синтетический счет 90 (продажи) сальдо на отчетную дату не имеет.

Аналитический учет по счету 90 (продажи) ведут по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по данному счету можно вести по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

При поступлении денег от покупателей на расчетный счет за проданные товары составляют запись:

- Дебет счет 51 (расчетные счета), 52 (валютные счета);

- Кредит счет 62 (расчеты с покупателями и заказчиками).

Если при отгрузке товаров оптовая организация получила от покупателя вексель, то задолженность покупателя учитывают на счете 62 (расчеты с покупателями и заказчиками), субсчет (векселя полученные). На сумму процентов по векселю, если они предусмотрены, делают запись:

- Дебет счет 62 (расчеты с покупателями и заказчиками), субсчет (Векселя полученные2);

- Кредит счета 98 (доходы будущих периодов) или 91 (прочие доходы) и торговая организация может под поставку товара получать от покупателей аванс или предоплату (на всю стоимость поставляемых в будущем товаров). Полученные авансы учитывают на счете 62 (расчеты с покупателями и заказчиками). При поступлении суммы аванса на расчетный счет или в кассу делают запись:

- Дебет счета 51 (расчетные счета), 50 (касса);

- Кредит счета 62 (расчеты с покупателями и заказчиками).

С суммы полученного аванса взимается НДС, который начисляют бюджету такой записью:

- Дебет счета 62 (расчеты с покупателями и заказчиками);

- Кредит счета 68 (расчеты по налогам и сборам).

После отгрузки товаров и отражения их и НДС на счете 90 (продажи) делают запись, уменьшающую задолженность перед бюджетом на сумму НДС, относящегося к полученному авансу:

- Дебет счета 68 (расчеты по налогам и сборам);

- Кредит счета 62 (расчеты с покупателями и заказчиками).

Организация на ОСНО, получая авансы от покупателей, должна в установленном порядке выписывать счета-фактуры и регистрировать их в книге продаж не позднее 5 дней с момента получения аванса.

Если договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права собственности (владения, пользования и распоряжения) на отгруженные товары и риска их случайной гибели (например, при их экспорте), то при учете продажи применяется счет 45 (товары отгруженные). На этом счете учитывают также готовые изделия (товары), переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах. Товары отгруженные учитывают на счете 45 (товары отгруженные) по покупной стоимости, а в аналитическом учете - еще и по продажной стоимости с выделением НДС.

Аналитический учет отгруженных и проданных товаров ведут на счетах 45 (товары отгруженные), если он применяется, и 62 (расчеты с покупателями и заказчиками). По счету 45 (товары отгруженные) учет ведут с указанием: покупной и продажной стоимости, суммы тары, налога на добавленную стоимость и т. д. по местам нахождения и отдельным видам отгруженных товаров. По счету 62 учет ведут линейным позиционным методом по каждому покупателю и счету с расшифровкой сумм отдельно по товарам, таре, налогу на добавленную стоимость, а расчетов плановыми платежами - по каждому покупателю. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных по: покупателям и заказчикам, по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по неоплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Существуют две основные формы реализации товаров: реализация товаров со складов и реализация транзитом. Реализация товаров транзитом применяется как с участием, так и без участия оптового предприятия в

расчетах. В первом случае торговая организация сама рассчитывается за товар с поставщиком и получает средства от покупателя. Во втором случае оптовое предприятие только организует доставку товара конечным покупателям, а расчеты за него производятся между поставщиком и непосредственным получателем.

Учетная политика оптового торгового предприятия принимается на длительный период. Согласно выбранной учетной политике устанавливается метод учета реализации товаров для целей налогообложения. Моментом реализации товаров может быть признана оплата товаров либо их отгрузка и предъявление документов к оплате. Нормативными актами предусмотрено, что предприятия обязаны вести учет по методу начислений. То есть принятый момент реализации может не совпадать с учетным способом, который теперь возможен только по отгрузке товара.

Если предприятие оптовой торговли работает в условиях последующей оплаты, отгрузку покупателям товаров по учетной стоимости оно фиксирует проводкой:

- Дебет счета 45 (товары отгруженные);

- Кредит счета 41 (товары).

Отгруженные и отпущенные покупателям товары организация оптовой торговли считает своими и учитывает по их фактической себестоимости до момента поступления оплаты за них. Покупатель может перепродать полученный товар, но при данном способе учета он будет числиться на балансе продавца до его оплаты.

В момент поступления средств от покупателя за отгруженные товары (например, расчетный счет, касса) составляется бухгалтерская запись:

- Дебет счета 51 (расчетные счета), 50 (касса);

- Кредит счета 90 (продажи), субсчет 1 (выручка2).

Реализованные товары списываются на реализацию:

- Дебет счета 90 (продажи), субсчет 2 (себестоимость продаж);

- Кредит счета 45 (товары отгруженные).

За реализованные товары начисляется в бюджет НДС, что отражает бухгалтерская запись:

- Дебет счета 90 (продажи 2), субсчет 3 (НДС);

- Кредит счета 68 (расчеты по налогам и сборам).

Основанием для записей по дебету счета 45 (товары отгруженные) являются документы на отгрузку. Реализация товаров - кредитование счета 90 (продажи) - отражается на основании выписок банка.

Этот способ учета реализации устраняет возможность уплаты налогов по суммам, которые не поступят от покупателей или будут получены гораздо позже. Но при таком способе затруднено регулирование оборотов по реализации.

Используя метод определения момента реализации по отгрузке товаров и предъявления покупателям расчетных документов, оптовая организация может маневрировать объемами реализации на конец отчетного периода. Но при этом способе возможно неполучение средств по уже отраженным реализованным товарам. Налоги и сборы в фонды начисляются и уплачиваются в момент отгрузки за счет собственных средств, то есть до получения выручки.

Составляются следующие проводки:

- Дебет счета 62 (расчеты с покупателями и заказчиками);

- Кредит счета 90 (продажи), субсчет (Выручка);

- Дебет счета 90 (продажи), субсчет (НДС);

- Кредит счета 68 (расчеты по налогам и сборам).

Учетная стоимость реализованных товаров списывается на

реализацию:

- Дебет счета 90 (продажи), субсчет (себестоимость продаж);

- Кредит счета 41 (товары).

Поступление денег от покупателя за реализованные товары уменьшает задолженность покупателя:

- Дебет счета 51 (расчетные счета);

- Кредит счета 62 (расчеты с покупателями и заказчиками).

После оплаты, если предприятие отражало выручку в момент оплаты, фиксируется задолженность перед бюджетом по НДС проводкой:

- Дебет счета 76 (расчеты с разными дебиторами и кредиторами), субсчет (по НДС);

- Кредит счета 68 (расчеты по налогам и сборам).

Если предприятие получает предварительную оплату за товары, учет полученных денежных средств ведется на счете 62 (расчеты с покупателями и заказчиками) на отдельном субсчете по учету полученных авансов. По кредиту счета 62 (расчеты с покупателями и заказчиками) отражается сумма полученной предварительной оплаты в корреспонденции со счетами учета денежных средств, по дебету - зачет предварительной оплаты в корреспонденции со счетами 90 (продажи). Кредитовое сальдо по счету 62 (расчеты с покупателями и заказчиками) показывает задолженность по предварительной оплате на конец отчетного периода.

Составляются следующие проводки:

- Дебет счета 51 (расчетные счета);

- Кредит счета 62 (расчеты с покупателями и заказчиками).

С суммы полученных авансовых взносов начисляется налог на добавленную стоимость, подлежащий взносу в бюджет. На его сумму уменьшается задолженность кредитору по предоплате (дебет счета 62

(расчеты с покупателями и заказчиками)).

При отгрузке товаров покупателям в счет полученной предварительной оплаты на сумму начисленного налога сначала делается восстановительная проводка:

- Дебет счета 68 (расчеты по налогам и сборам);

- Кредит счета 62 (расчеты с покупателями и заказчиками).

После этого отражаются операции, связанные с реализацией в обычном порядке.

Результат от реализации товаров за отчетный месяц формируется сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-1 (себестоимость продаж), 90-3 (НДС) и др., и кредитового оборота по субсчету 90-1 (выручка). Этот результат ежемесячно списывается с субсчета 90-9 (прибыль/убыток от продаж) на счет 99 (прибыли и убытки), что отражается в случае наличия прибыли проводкой:

- Дебет счета 90 (продажи), субсчет 9 (прибыль/убыток от продаж);

- Кредит счет 99 (прибыли и убытки).

Таким образом, синтетический счет 90 (продажи) сальдо на отчетную дату не имеет.

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

2.3. Организация синтетического и аналитического учета издержек на предприятиях оптовой и розничной торговли

Расходы в торговле, возникают при транспортировке товаров, их хранении, фасовке, доработки, выкладки, принято называть издержками обращения. Отдельной статьей издержек торгового предприятия является

заработная плата, а так же отчисления ее в государственные внебюджетные фонды. Особый вид издержек - амортизация имущества, арендные платежи. В издержки включаются комиссии по платежам банковскими картами. Такие расходы имеет каждое торговое предприятие, обеспечивая процесс движения товара от производителя к потребителю. Издержки в торговле - это стоимостная оценка всех затрат финансовых, материальных и трудовых ресурсов необходимых для обращения товара.

Все транспортные расходы, которые производит предприятие в процессе приобретения товаров, в зависимости от принятой учетной политики, или учитываются в составе покупных цен, или могут быть отнесены на издержки обращения. Если поставщик оплатил услуги по доставке товара, то он в соответствии с условиями договора может предъявить данные суммы к оплате покупателю, который отражает данную операцию записью:

- Дебет счета 44 (издержки обращения) - непосредственно на стоимость доставки;

- Дебет счета 19 (НДС по приобретенным ценностям) - на сумму НДС по транспортным услуга;

- Кредит счета 60 (расчеты с поставщиками и подрядчиками)- на общую сумму задолженности за услуги по доставке, включая НДС.

Также на предприятиях торговли бывают товарные потери. Возможны потери при транспортировке товаров, их приобретении, хранении и т. д.

Товарные потери подразделяются на нормированные и ненормируемые, что отражает возможность их предусмотреть заранее и списать в соответствии с обычным для торговли данным видом товаром порядком.

Сумма товарных потерь вследствие естественной убыли при

перевозках определяется, исходя из массы товаров (нетто), принятых для перевозки, и нормы естественной убыли.

Естественная убыль не применяется: по товарам, принимаемых и отпускаемых без перевеса; по массе отправителя (по трафарету), без вскрытия тары; по товарам, реализованным транзитом; по штучным товарам и товарам, списанным в результате боя, лома, порчи.

Потери при перевозках вследствие естественной убыли списываются по покупной стоимости записью:

- Дебет счета 44 (издержки обращения);

- Кредит счета 94 (недостачи и потери от порчи ценностей).

Нормируемые потери при транспортировке товара списываются за счет грузополучателя

Недостача, выявленная при приемке товаров (и превышающая установленные ранее нормы), оформляется соответствующим актом.

Если разница превышает норму естественной убыли, то поставщику предъявляется претензия, в которой излагается ситуация и выдвигаются требования на возмещение недостачи и, если в договоре были предусмотрены штрафные санкции, предъявляются требования по их оплате.

При этом на сумму недостачи товаров (сверх норм естественной убыли при наличии норм) составляется проводка:

- Дебет субсчета 76.2 (расчеты по претензиям);

- Кредит счета 60 (расчеты с поставщиками и подрядчиками).

В случае непринятия поставщиком штрафных санкций подается заявление в арбитражный суд. После решения суда о правомочности выдвинутых требований, делается аналогичная проводка (Дебет 76.2, Кредит 91.1) на присужденную сумму. Если же суд не признает правильности выставленных штрафных санкций, то никаких проводок по выставленным

штрафным санкциям не производится. При отклонении иска судом его суммы (в том числе и недостачи сверх норм естественной убыли) списываются проводкой:

- Дебет счета 94 (недостачи и потери от порчи ценностей);

- Кредит субсчета 76.2 (расчеты по претензиям).

В дальнейшем при оплате поставщиком как недостающих товаров, так и штрафных санкций составляется на сумму поступивших средств бухгалтерская запись:

- Дебет счета 51 (расчетный счет), 52 (валютный счет) - в зависимости от формы оплаты;

- Кредит субсчета 76.2 (расчеты по претензиям).

Недостачи сверх норм убыли и потерь от порчи ценностей, а также похищенных ценностей за счет материально ответственных лиц учитываются по дебету субсчета 73.3 (расчеты по возмещению материального ущерба), при этом на сумму недостачи по учетным ценам делается проводка:

- Дебет субсчета 73.3 (расчеты по возмещению материального ущерба);

- Кредит счета 94 (недостачи и потери от порчи ценностей).

По мере взыскания с виновного лица, причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 98 (доходы будущих периодов).

Недостачи ценностей, выявленные в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения судебных органов о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 (недостачи и потери от порчи ценностей) и кредиту счета 98 (доходы будущих периодов).

Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 (расчеты с персоналом по прочим операциям), субсчет (расчеты по возмещению материального

ущерба) и кредитуется счет 94 (недостачи и потери от порчи ценностей). По мере погашения задолженности кредитуется счет 91 (прибыли и убытки) и дебетуется счет 98 (доходы будущих периодов).

При этом расходы, оплаченные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются отдельно на счете 97 (расходы будущих периодов). Такие расходы подлежат отнесению на издержке обращения в течение срока, к которому они относятся.

К расходам будущих периодов, в частности, относятся:

- затраты по неравномерному проводимому ремонту основных средств, когда предприятие не создает резерва для него;

- арендная плата за аренду отдельных объектов основных средств;

- расходы на подписку периодических изданий;

- расходы по оплате услуг телефонной, радио - и других видов связи;

- другие аналогичные расходы.

В целях равномерного отражения предстоящих расходов в издержках обращения отчетного периода предприятия торговли могут создавать резервы предстоящих расходов, которые учитываются на счете 96 (резервы предстоящих расходов). За счет отчислений, относимых на издержки обращения, создаются следующие резервы:

- на предстоящую оплату отпусков;

- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- на выплату вознаграждения по итогам работы за год;

- фонд или резерв на ремонт основных средств.

Возможность или необходимость образования резервов торговые предприятия предусматривают в учетной политике.

Не относятся на затраты предприятия расходы капитального характера (соответствующие затраты включаются в издержки посредством начисления

амортизации) и расходы, не связанные с торговой деятельностью.

Синтетический учет расходов ведется на активном счете 44 (расходы на продажу). По дебету этого счета собираются все произведенные расходы, а по кредиту отражается их списание. 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 счете 90 (продажи).

В торговых организациях подлежат распределению между реализованными и нереализованными товарами только расходы на транспортировку. Если учетной политикой предусматривается включение транспортных расходов в покупную цену товара, то издержки обращения на остаток товаров не исчисляются. В этом случае они списываются по окончании отчетного периода в дебит счета 90.

В учете издержки обращения собираются в течение отчетного периода по дебиту счета 44 (расходы на продажу), субсчет (издержки обращения), в корреспонденции с разными счетами в зависимости от содержания хозяйственных операций.

Аналитический учет в рамках счета 44 ведется по видам или статьям расходов. Следующие статьи издержек обращения:

- транспортные расходы;

- расходы на оплату 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 санитарной и специальной одежды, столового белья и др.;

- расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- 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.

Предприятия могут изменять и уточнять перечень статей в пределах затрат, предусмотренных действующими нормативными документами, определяющими состав затрат для целей учета и налогообложения. С целью специфики расходов торговых предприятий можно рекомендовать использование в аналитическом учете перечисленных статей издержек обращения.

3. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ООО «ПЯТЕРОЧКА»

ООО «Пятерочка» зарегистрирован Межрайонной Инспекцией Федеральной Налоговой службы №2 по Хабаровскому краю. Полное официальное наименование — ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ "ПЯТЁРОЧКА". Юридический адрес: 682380, ХАБАРОВСКИЙ край, ИМ. ПОЛИНЫ ОСИПЕНКО район, с. ИМ. ПОЛИНЫ ОСИПЕНКО, пер. СЕВЕРНЫЙ, д. 5. Основным видом деятельности является: "Розничная торговля алкогольными напитками, включая пиво". Организация также зарегистрирована в таких категориях как: "Розничная торговля одеждой", "Розничная торговля текстильными и галантерейными

изделиями", "Розничная торговля товарами бытовой химии, синтетическими моющими средствами, обоями и напольными покрытиями". Директор — Наталья Александровна Байдукова. Организационно-правовая форма — общества с ограниченной ответственностью. Тип собственности — частная собственность.

Торговая площадь магазина «Пятерочка» составляет 23 $м^2$ штатная численность сотрудников составляет 3 ч, из них 2 продавца, 1 руководитель Фонд оплаты труда составляет 960 000 руб. в год.

Режим работы магазина: с 8:00 ч до 22:00 ч без перерыва и выходных. Имеет статус продуктового магазина. В ассортименте магазина имеются след. виды товаров: колбасные изделия, хлебобулочные изделия, молочные и кисломолочные продукты, фрукты и овощи, табачные изделия, макаронные изделия, крупы и каши, алкогольная и безалкогольная продукция, шоколадные изделия, консервные товары.

Товар поставляется еженедельно поставщиками с оптовой базы г. Комсомольска-на-Амуре : ИП Оганесян Л.П., ИП Светлова А.В., ИП Дмитричук С.В., ООО «Переясловка», ООО « ГОРЫ»

Наценка на доставленные товары составляет -25%-30%

Корректирующий коэффициент базовой доходности (К2) Сельского поселения «Село имени Полины Осипенко»,: **0,520**

При ведении бухгалтерского учета возникает много разногласий и споров с налоговым учетом, поэтому возникает идея как бы объединить эти два вида учета в один, или упростить хотя бы процедуру исчисления налога на прибыль.

Задачей налогового учета, является, как можно больше изъять прибыли у предприятий, а задачей бухгалтерского учета, формирование полной и

достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении. Из определений мы видим, что сама суть и назначение этих видов учета различна, но в тоже время, если бухгалтерский учет формирует и предоставляет достоверную информацию о деятельности организации, то почему налоговый учет не может основываться на бухгалтерском учете, не изменяя его и не внося корректировки.

Получается, что бухгалтер делает двойную работу, на которую необходимы как время, так и знания, а в силу отсутствия того и другого, считает необходимым в срочном порядке или каким-то образом находить компромиссы и объединить учет, или преобразовать бухгалтерский учет таким образом, чтобы не приходилось где-то на клочках бумаги записывать "это не забыть убрать для налогового учета, это включить" и т. д.

Первым делом на предприятиях торговли надо бухгалтерский учет автоматизировать с помощью программы "1С- Бухгалтерия", но в силу своей специфики для большей автоматизации учета и расчетов с поставщиками, покупателями и заказчиками, а также внутреннего учета движения товаров следует начать применение такой компьютерной программы, как "1С-Торговля". 1С-Торговля и склад" автоматизирует работу на всех этапах деятельности предприятия.

Типовая конфигурация позволяет:

- вести раздельный управленческий и финансовый учет;

- вести учет от имени нескольких юридических лиц;

- вести партионный учет товарного запаса с возможностью выбора метода списания себестоимости (FIFO или по средней);

- вести раздельный учет собственных товаров и товаров, взятых на реализацию;

- оформлять закупку и продажу товаров;

- производить автоматическое начальное заполнение документов на основе ранее введенных данных;

- вести учет взаиморасчетов с покупателями и поставщиками, детализировать взаиморасчеты по отдельным договорам;

- формировать необходимые первичные документы;

- оформлять счета-фактуры, автоматически строить книгу продаж и книгу покупок, вести количественный учет в разрезе номеров ГТД;

- выполнять резервирование товаров и контроль оплаты;

- вести учет денежных средств на расчетных счетах и в кассе;

- вести учет товарных кредитов и контроль их погашения;

- вести учет переданных на реализацию товаров, их возврат и оплату.

В "1С:Торговля и склад" на предприятиях торговли можно:

- задать для каждого товара необходимое количество цен разного типа, хранить цены поставщиков, автоматически контролировать и оперативно изменять уровень цен;

- работать со взаимосвязанными документами;

- выполнять автоматический расчет цен списания товаров;

- быстро вносить изменения с помощью групповых обработок справочников и документов;

- вести учет товаров в различных единицах измерения, а денежных средств - в различных валютах;

- получать самую разнообразную отчетную и аналитическую информацию о движении товаров и денег;

- автоматически формировать бухгалтерские проводки для 1С-Бухгалтерии.

Данная программа "Торговля и Склад" предназначена для учета любых видов торговых операций. Благодаря гибкости и настраиваемости,

конфигурация способна выполнять все функции учета — от ведения справочников и ввода первичных документов до получения различных аналитических отчетов.

В этом программном продукте предусмотрено подключение электронного кассового аппарата к автоматизированному рабочему месту кассира, с дальнейшим переносом данных со всеми проводками в бухгалтерию. Что является большим плюсом при учете денежных средств.

Далее, своевременное и правильное документирование операций по движению денежных средств и расчетов, контроль за сохранностью денежных средств и ценных бумаг в кассе предприятия; использование денежных средств по их целевому назначению; своевременность расчетов с поставщиками, покупателями (заказчиками), бюджетом, банками, органами социального страхования, рабочими и служащими и др.; своевременная проверка расчетов с дебиторами и кредиторами для предупреждения просроченной задолженности.

Для совершенствования контроля за сохранностью и использованием денежных средств на предприятиях торговли предлагаю, ввести на предприятии программу внутрихозяйственного контроля. Данная программа позволит усилить контрольные функции всех должностных и материально-ответственных лиц, которые обязаны отвечать за сохранность и целевое использование денежных средств.

Также, чтобы усилить контроль за движением товарно-материальных ценностей на предприятиях торговли необходимо вести постоянную ревизионную комиссию.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В ходе выполнения работы была достигнута ее основная цель и решены все задачи, поставленные во введении. В заключении сделаем несколько общих выводов по работе.

С точки зрения предпринимательства торговля представляет собой вид деятельности, связанный с получением прибыли, где объектом действий является товарообмен, купля-продажа товаров, а так же обслуживание покупателей в процессе продажи товаров, их доставки, хранения и подготовке к продаже.

Организация оптовой торговли реализует товар юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, приобретающим товар для последующей перепродажи, а также хозяйствующим субъектам, закупающим товар (сырье, материалы, комплектующие) для производства какого-либо вида продукции (выполнения работ, оказания услуг). Таким образом выявлено, при оптовой продаже приобретаемый товар предназначен для дальнейшего использования в предпринимательской деятельности.

В системе бухгалтерского учета торгового предприятия товарам отводится главная роль, так как они принадлежат к основным объектам учета. Основной задачей учета товаров является учет поступления товаров, поскольку правильно организованный данный участок учета позволяет обеспечить сохранность товаров.

Порядок приемки товаров регулируется: Положениями главы 30 ГК РФ; Инструкцией о порядке приемки продукции производственно - технического назначения и товаров народного потребления по количеству, утвержденной Госарбитража СССР от 15 июня 1965 г. № П-6; Инструкцией о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по качеству, утвержденной Госарбитража СССР от 25

апреля 1966 г. № П-7; Инструкцией о порядке и сроках приемки импортных товаров по количеству и качеству, составления и направления рекламационных актов, утвержденной Госарбитражем СССР 15 октября 1990г.; Методическими рекомендациями по учету и оформлению приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденными письмом Роскомторга от 10 июля 1996 года № 1-794/32-5; Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 года № 132.

Метод определения стоимости товаров при их списании на реализацию зависит от принятого варианта их оценки при поступлении - по фактической себестоимости или по учетным ценам.

Если используется оценка товаров по учетным ценам, то стоимость товаров при их списании на реализацию состоит из учетной цены и величины отклонений, приходящихся на отгруженные товары.

При оценке товаров, учитываемых по фактической себестоимости, списание товаров на реализацию производится одним из следующих методов: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО).

В целях совершенствования бухгалтерского учета, мною рекомендуется при ведении бухгалтерского учета на ООО «Пятерочка» использовать бухгалтерскую программу 1-С «Торговля и Склад»

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция РФ. - М.: Юрид. лит., 2014. - 64 с.

2. Гражданский кодекс РФ: офиц. текст. - М.: Просвещение, 2013. - 408 с.

3. Налоговый кодекс РФ. Часть 1 и 2.: офиц. текст. - М.: Просвещение, 2013. - 506 с.

4. О бухгалтерском учете: федеральный закон от 06.12.2011 № 402 - ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 2014. - № 45.

5. Положение по бухгалтерскому учету: Учетная политика организации ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н. – Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

6. Положение по бухгалтерскому учету: Учет материально-производственных запасов ПБУ 5/01 [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н. – Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

7. Положение по бухгалтерскому учету: Учет основных средств ПБУ 6/01 [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н. – Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

8. Положение по бухгалтерскому учету: Учет нематериальных активов ПБУ 14/2007 [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н. – Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

9. Положение по бухгалтерскому учету: Учет расходов по займам и кредитам ПБУ 15/2008 [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н. – Доступ из справочно-правовой системы "Гарант".

10. Положение по бухгалтерскому учету: Учетная политика организации ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н. - Доступ из справочно-правовой системы "Гарант".

11. Положение по бухгалтерскому учету: Учет основных средств ПБУ 6/01 [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 27.11.2006 № 26н. - Доступ из справочно-правовой системы "Гарант".

12. Положение по бухгалтерскому учету: Учет нематериальных активов

ПБУ 14/2007 [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н. - Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

13. Положение по бухгалтерскому учету: Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99 [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 18.09.2006 № 43н. - Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

14. Положение по бухгалтерскому учету: События после отчетной даты. ПБУ 7/98 [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 20.12.2007 № 56н. - Доступ из справочно-правовой системы "Гарант".

15. Положение по бухгалтерскому учету: Расходы организации ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 27.11.2006 № 33н. - Доступ из справочно-правовой системы "Гарант".

16. Положение по бухгалтерскому учету: Доходы организации ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 27.11.2006 № 32н. - Доступ из справочно-правовой системы "Гарант".

17. Положение по бухгалтерскому учету: Учет материально-производственных запасов ПБУ 5/01 [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 27.11.2006 № 44н. - Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

18. Положение по бухгалтерскому учету: Условные факты хозяйственной деятельности ПБУ 8/01 [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 20.12.2007 № 96н. - Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

19. Положение по бухгалтерскому учету: Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию ПБУ 15/01 [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 27.11.2006 № 60н. - Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

20. Положение по бухгалтерскому учету: Учет расчетов по налогу на прибыль организаций ПБУ 18/02 [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 11.12.2008 № 114н. - Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

21. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций [Электронный ресурс]: постановление Госкомстата России от 25.12. 1998 № 98 - Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

22. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкцией по его применению [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94 н. - Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

23. Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли [Электронный ресурс]: утверждены письмом Роскомторга от 10.07.1996 № 1 - Доступ из справочно-правовой системы "Гарант".

24. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 46. - Доступ из справочно-правовой системы "КонсультантПлюс".

25. Акчурина, Е. В. Бухгалтерский учет на предприятии розничной торговли / Е. В. Акчурина. - М.: Экон. политика, 2014. - 464 с.

26. Акчурина, Е. В. Бухгалтерский финансовый учет / Е. В. Акчурина, Л. П. Солодко. - М.: "Экзамен", 2014. - 416 с.

27. Бабаев, Ю. А. Бухгалтерский учет в рознице/ Ю. А.Бабаев, Л. А.Макарова. - изд. 4-е. - М.: ИКЦ "ДИС", 2013. - 392 с.

28. Бакаева, А. С. Сборник официальных материалов, Нормативная

база бухгалтерского учета. Предисловие и составление / А. С. Бакаева // "Главбух". - 2015. - № 8 – С. 105 – 132.

29. Бартенев, С. А. История экономических учений или что понимал Дж.М. Кейнс под эффективным спросом / С. А. Бартенев. - М.: "Экономика", 2008. - 352 с.

30. Барышников, Н. П. Организация и методика проведения общего аудита / Н. П. Барышников. - М.: ИИД "Филинъ", 2013. - 626 с.

31. Безруких, П. С. Бухгалтерский учет / П. С. Безруких, Н. П. Кондраков, В. Ф. Палий. - М.: "Бухгалтерский учет", 2016. - 719 с.

32. Бобров, Н. Анализ новых тенденций в развитии розничной торговли / Н. Бобров. - М.: "Маркетинг", 2015. - 102 с.

33. Богатая И. Н. Бухгалтерский учет / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова. - изд. 2-е. - "Феникс", 2016. - 608 с.

34. Богаченко В. М. Бухгалтерский учет / В. М. Богаченко, Н. А. Кирилова. - Ростов н/Д: "Феникс", 2013. - 480 с.

35. Вахрушина М. А. Анализ финансовой отчетности / М. А. Вахрушина, Н. С. Пласкова. - М.: Вузовский учебник, 2014. - 367 с.

36. Двадцать три положения по бухгалтерскому учету. - М.: "Омега-Л", 2015. - 373 с.

37. Жарылгасова Б. Т. Бухгалтерский учет и аудит / Б. Т. Жарылгасова. - М.: КНОРУС, 2014. - 400 с.

38. Ивашкин, Б. Н. Бухгалтерский учет в торговле / Б. Н. Ивашкин // "Бухгалтерский вестник", - 2014. - № 6 – 18 – 25 с.

39. Игнатова, Е. А. Анализ финансового результата деятельности предприятия / Е. А. Игнатова, Г. М. Пушкарева. - М.: "Финансы и статистика", 2015. - 246 с.

40. Карзаева, Н. Н. Учет товарных операций / Н. Н. Карзаева. - М.:

"Финансы и статистика", 2016. - 415 с.

41. Карташова, И. В. Ведение бухгалтерского учета / И. В. Карташова. - М.: "ИНФРА- М", 2014. - 464 с.

42. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета / М. И. Кутер. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: "Финансы и статистика", 2013. - 592 с.

43. Леевик Ю. С. Бухгалтерский финансовый учет / Ю. С. Леевик. - СПК, 2010. - 384 с.

44. Медведев М. Ю. Теория бухгалтерского учета /М. Ю. Медведев. - М.: "Омега-Л", 2014. - 418 с.

45. Поленова С. Н. Теория бухгалтерского учета / С. Н. Поленова, Л. Н. Юдина. - М.: "Дашков и К", 2012. - 428 с.

46. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Савицкая. - М.: "ИНФРА-М". 2014. - 336 с.

47. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности / Г. В. Савицкая. - изд. 6-е. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 284 с.

48. Саполгина Л. А. Бухгалтерский учет и анализ / Л. А. Саполгина. - М.: КНОРУС, 2015. - 152 с.

49. Сафронова Н. Г. Бухгалтерский финансовый учет / Н. Г. Сафронова, А. В. Ядюк. - М.: "ИНФРА-М", 2015. 527 с.

50. Учет в торговле // Приложение к журналу "Главбух". - 2016. - № 1. - 65 с.