

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И АУДИТА ТОВАРОВ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ (на примере ООО фирма «Холам-М»)

Работу выполнил:
Студентка 5 курса ЗФО
Направления 38.03.01
«Экономика»
Шобекова А.М.

Целью выпускной
квалификационной работы является
исследование теоретических и
практических аспектов
бухгалтерского учета и аудита
товарных операций в розничной
торговле

Задачи работы

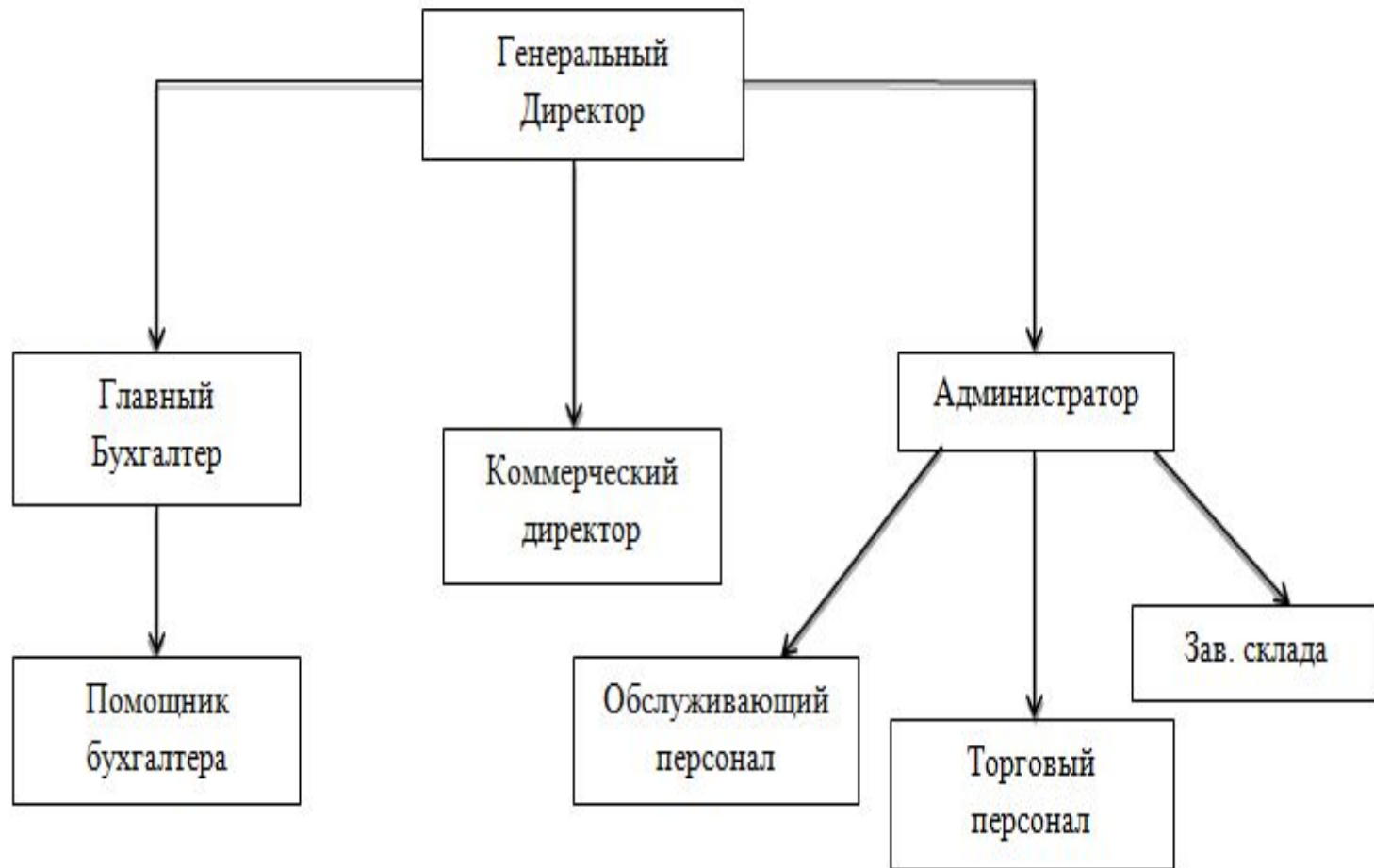
- изучить роль бухгалтерского учета в системе управления организации розничной торговли;
- рассмотреть методические подходы к оценке товаров и определить и обосновать факторы, позволяющие обеспечить сохранность товаров;
- представить схему учетных операций по поступлению товаров;
- исследовать порядок учета издержек обращения;
- рассмотреть особенности учета и налогообложения операций по розничной продаже товаров;
- дать рекомендации по улучшению учета посреднических операций;
- установить последовательность проведения аудита товарных операций для исследуемой организации и разработать план и программу аудита, порядок оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Предметом исследования в работе является совокупность методологических, теоретических и практических вопросов учета и аудита розничных товарных операций

Объект исследования – в качестве объекта исследования использован практический материал ООО фирма «Холам-М»

Теоретической и методологической основой исследования послужили работы отечественных ученых в области бухгалтерского учета и аудита, контроля и финансового анализа, организации управления предприятия, финансового менеджмента, налогообложения, а также законодательные и нормативные документы, регулирующие организацию учета, отчетности и налогообложения в Российской Федерации.

Организационная структура ООО фирма «Холам-М»



Динамика финансово-экономических показателей ООО фирма «Холам-М»

Показатель	Сумма, тыс. руб.			Удельный вес в выручке, %			Изменение (+,-), %	
	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2015	2016
А	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг за минусом НДС	55927	61290	63134	100	100	100	-	-
2. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	47286	48413	50469	84,55	78,99	79,94	-5,56	0,95
3. Валовая прибыль	8641	12877	12665	15,45	21,01	20,06	5,56	-0,95
4. Внеоборотные активы	2916	2916	2916	-	-	-	-	-
5. Оборотные активы	10180	8565	12103	-	-	-	-	-
6. Баланс	13096	11481	15019	-	-	-	-	-
7. Уставный капитал (УК)	20	20	20	-	-	-	-	-
8. Долгосрочные обязательства	9500	8400	5620	-	-	-	-	-
9. Краткосрочные обязательства	1780	1481	7993	-	-	-	-	-
10. Баланс	13096	11481	15019	-	-	-	-	-
11. Чистые активы	1816 (13096- (9500-1780))	1600 (11481- (8400-1481))	1406 (15019- (5620-7993))	-	-	-	-	-
12. Сравнение чистых активов общества с его УК	1816>20 (2014г.); 1600>20 (2015г.); 1406>20 (2016г.)							

Таблица 1 – Критерии выбора учетных цен товаров

Критерии для сравнения	Метод учета товаров	
	по покупным ценам	по продажным ценам
Сфера применения	Организации, где возможна регистрация каждой торговой сделки	Организации, где фиксировать информацию о каждой торговой сделке нерационально
Используемые данные	Непосредственные данные по каждой торговой операции	Данные, рассчитанные на основании данных инвентаризации и о поступлении товара
Оперативность	Можно получить данные за любой период времени, в любое время	Данные можно получить только по истечении отчетного периода и только целиком за весь отчетный период
Точность	Данные неточны, так как нет сверки с реальными данными инвентаризации	Данные точны, так как рассчитаны на основании конечных данных инвентаризации

Варианты бухгалтерских записей по отражению операций в рамках договора купли-продажи

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
Вариант 1			
Отражено получение права собственности на товары	Стоимость приобретения товаров без НДС	41-2	60-1
Отражен НДС по приобретенным товарам	Сумма НДС в соответствии со счетом-фактурой, полученным от продавца	19-3	60-1
НДС предъявлен к вычету	Сумма НДС в соответствии со счетом-фактурой, полученным от продавца	68	19-3
Произведена оплата поставщику	Фактически перечисленная сумма денежных средств	60-1	51 и др.

Варианты бухгалтерских записей по отражению операций в рамках договора купли-продажи

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
Вариант 2			
Перечислен аванс продавцу	Сумма фактически уплаченных денежных средств	60-2	51 и др.
Принят к вычету НДС с аванса по расчетной ставке	Сумма НДС в соответствии со счетом-фakturой, полученным от продавца	68	76/НДС с авансов выданных
Отражено получение права собственности на товары	Стоимость приобретения товаров без НДС	41-2	60-1
Отражен НДС по приобретенным товарам	Сумма НДС в соответствии со счетом-фakturой, полученным от продавца	19-3	60-1
Сумма аванса зачтена в качестве оплаты за товар	Сумма фактически уплаченных денежных средств	60-1	60-2
Восстановлен НДС, принятый к вычету после перечисления аванса	Сумма НДС в соответствии со счетом-фakturой, полученным от продавца	76/НДС с авансов выданных	68
Принят к вычету НДС с полученных товаров	Сумма НДС в соответствии со счетом-фakturой, полученным от продавца	68	19-3

Варианты бухгалтерских записей по отражению операций в рамках договора купли-продажи

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
Вариант 3			
Отражено поступление товаров от поставщика	Сумма, указанная в товаросопроводительных документах	002	
Произведена оплата поставщику	Фактически перечисленная сумма денежных средств	60-1	51 и др.
Отражено получение права собственности на товары	Стоимость приобретения товаров без НДС	41-2	60-1
Отражен НДС по приобретенным товарам	Сумма НДС в соответствии со счетом-фактурой, полученным от продавца	19	60-1
Списаны с забалансового учета товары, по которым получено право собственности	Сумма, указанная в товаросопроводительных документах		002
НДС предъявлен к вычету	Сумма НДС в соответствии со счетом-фактурой, полученным от продавца	68	19-3

Варианты бухгалтерских записей по отражению операций в рамках договора купли-продажи

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
Вариант 4			
Перечислена оплата продавцу за товар	Сумма фактически уплаченных денежных средств	60-1	51 и др.
Отражено получение права собственности на товары	Стоимость приобретения товаров без НДС	41-2	60-1
Отражен НДС по приобретенным товарам	Сумма НДС в соответствии со счетом-фактурой, полученным от продавца	19-3	60-1
НДС предъявлен к вычету	Сумма НДС в соответствии со счетом-фактурой, полученным от продавца	68	19-3

Особенности в области постановки товаров на учет

- **Первая особенность**

- В отличие от других организаций, торговым компаниям предоставлено право выбирать, каким способом учитывать ТЗР, связанных с приобретением товаров:
- включать в договорную цену товара и относить их на счет **41 «Товары»**;
- учитывать в составе расходов на продажу и относить на счет **44 «Расходы на продажу»**.
- Традиционно основой оценки товаров, демонстрируемой на счете **41 «Товары»**, выступает цена их приобретения у поставщиков. Все же прочие расходы, связанные с приобретением товаров, и прежде всего транспортные расходы, учитываются отдельно и списываются в уменьшение финансового результата от продажи товаров, т. е. декапитализируются пропорционально стоимости товаров, проданных в течение отчетного периода. Возможность применения такой методики сохраняется и ПБУ 5/01.
- Для отражения таких расходов предусматривается специальный счет **44 «Расходы на продажу»**. По дебету этого счета накапливаются суммы расходов, связанных с завозом товаров. Эти суммы по окончании отчетного периода полностью или частично списываются в дебет счета **90 «Продажи»**. При частичном списании подлежат распределению расходы между проданными товарами и их остатком на конец каждого месяца.

Особенности в области постановки товаров на учет

- Сумма списываемых в уменьшение финансового результата издержек обращения определяется по формуле

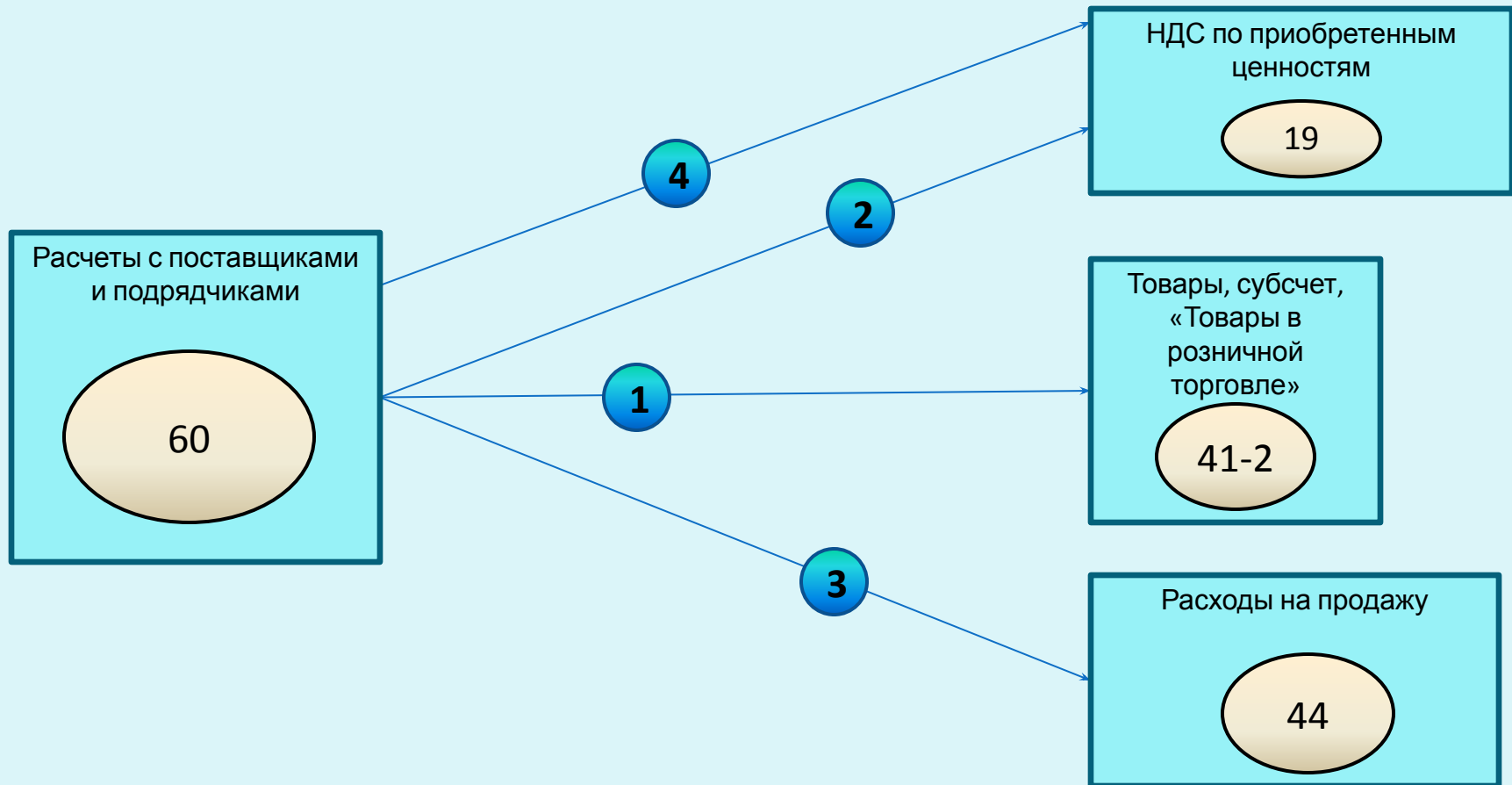
$$ИО_p = ИО - (O_k \times \overline{ПИО} : 100)$$

- где $ИО_p$ - издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам;
- $ИО$ - сумма издержек обращения на начало месяца и издержек обращения за месяц (сумма сальдо счета 44 «Расходы на продажу» на начало месяца и дебетового оборота по данному счету за месяц);
- O_k - остаток товаров на конец месяца (конечное сальдо счета 41 "Товары");
- $\overline{ПИО}$ - средний процент издержек обращения за период расчета, исчисляемый по формуле

$$\overline{ПИО} = \frac{ТP_n + ТP_{II}}{PТ + O_n}$$

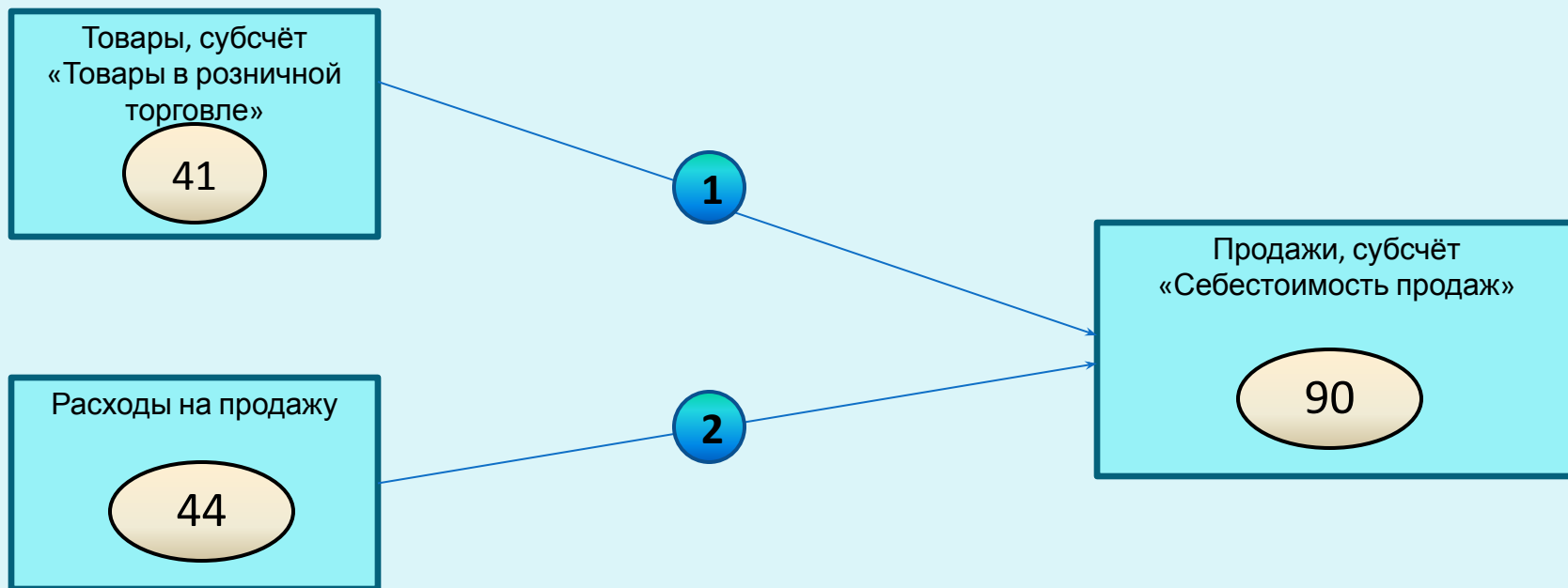
- где $ТP_n$ - сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров на начало периода (начальное сальдо) счета 44 "Расходы на продажу";
- $ТP_{II}$ - транспортные расходы по завозу товаров за период расчета (сумма определяется на основании данных аналитического учета к счету 44 "Расходы на продажу");
- $PТ$ - стоимость реализованных за период товаров в ценах приобретения (сумма записей по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж" в корреспонденции со счетом 41 "Товары").

Схема учета приобретения товаров без капитализации транспортных расходов на счете 41 «Товары»



- 1 – Отражается приобретение товаров – цена приобретения без НДС;
- 2 – Отражается НДС, относящийся к цене поставщика, - сумма НДС, увеличивающая обязательство перед поставщиком;
- 3 – Отражается сумма транспортных расходов;
- 4 – Отражается сумма НДС, относящегося к транспортным расходам

Схема декапитализации расходов по приобретению товаров



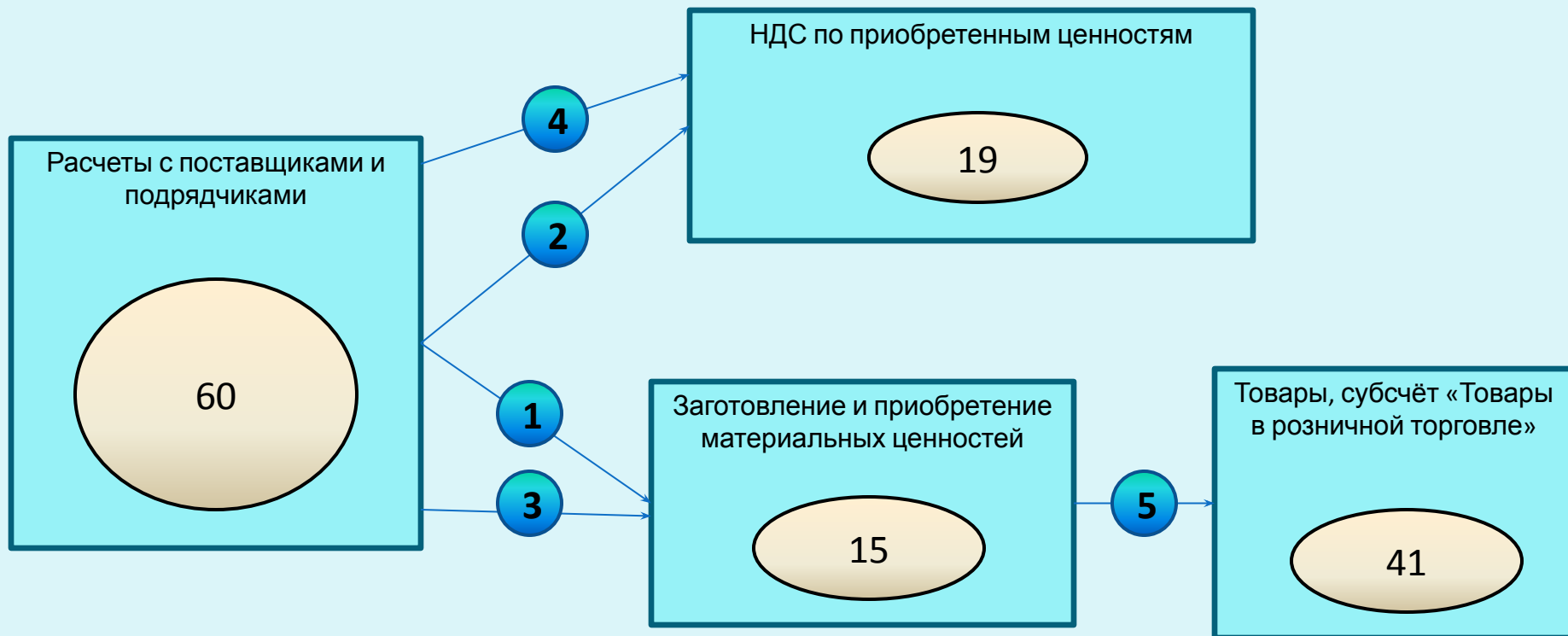
1 – декапитализируется стоимость проданных товаров;

2 – декапитализируются суммы транспортных расходов, относящихся к стоимости проданных товаров.

Учет товаров в сумме фактических затрат на их приобретение

- ПБУ 5/01, указывая лишь на возможность для организации отнесения транспортных расходов по завозу товаров к издержкам обращения (счет **44 «Расходы на продажу»**), оставляет за организацией выбор: относить расходы по завозу товаров на издержки обращения или отражать их на счете **41 «Товары»**. Таким образом, в настоящее время организация, ведущая учет товаров по покупным ценам, может установить в приказе об учетной политике один из двух вариантов: либо традиционно учитывать товары по ценам приобретения у поставщиков без НДС с отражением всех прочих расходов, связанных с покупкой товаров, в качестве издержек обращения, либо вести учет товаров в суммах фактических затрат на их приобретение.
- В том случае если в учетной политике фирмы выбирается методика учета приобретения товаров за плату, при которой в сумму фактических затрат на их приобретение будут включаться и транспортные расходы, для целей калькулирования учетной стоимости товаров может использоваться счет **15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»**.

Схема капитализации расходов на приобретение товаров с использованием счета 15



- 1 – Отражается приобретение товаров – цена приобретения без НДС;
- 2 – Отражается НДС, относящийся к цене поставщика, - сумма НДС, увеличивающая обязательство перед поставщиком;
- 3 – Отражается увеличение капитализируемых по статье «Товары» баланса затрат на сумму транспортных расходов - сумма задолженности перед транспортной организации без НДС;
- 4 – Отражается сумма НДС, относящегося к транспортным расходам;
- 5 – Приходятся товары – сумма фактических затрат на приобретение товаров, скалькулированная из ценой поставщика и расходов по транспортировке

Особенности в области постановки товаров на учет

- **Вторая особенность**

- В настоящее время большинство предприятий розничной торговли ведет учет товаров по продажным ценам. При этом покупная стоимость товаров отражается на счете 41 «Товары», а разница между покупной ценой товаров (за минусом НДС) и их продажной ценой с НДС отражается на счете 42 «Торговая наценка». При принятии товаров к учету сумма торговой наценки относится в кредит счета 42 «Торговая наценка».
- Поступление товаров отражается следующими записями:
- **Д-т сч. 41** «Товары»,
- **К-т сч. 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражается стоимость приобретенных товаров (без НДС) и возникновение задолженности перед поставщиком;
- **Д-т сч. 19** «НДС по приобретенным ценностям»,
- **К-т сч. 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражается НДС, относящийся к стоимости приобретения товаров;
- **Д-т сч. 41** «Товары»,
- **К-т сч. 42** «Торговая наценка» – отражается сумма разницы между установленной ценой продажи товаров с НДС и стоимостью их приобретения без этого налога.

УЧЕТ РОЗНИЧНОЙ ПРОДАЖИ ТОВАРОВ

- Под розничным товарооборотом понимают продажу товаров населению для личного потребления или организациям для текущего хозяйственного пользования. Синтетический учет розничной продажи товаров ведется на счете **90 «Продажи»**. Этот счет предназначен для выявления финансового результата от продажи товаров, он также накапливает информацию о размере выручки от продажи товаров или товарооборота и себестоимости продаж.
- Сопоставление сумм оборотов по кредиту и дебету счета **90 «Продажи»** позволит выявить валовой доход от продажи товаров. Сумма выручки за проданные товары определяется как разница между показателями счетчика кассовой машины на начало и конец смены. На основании отчета кассира на сумму выручки от продажи товаров составляется следующая бухгалтерская запись: **Дебет 50 Кредит 90-1**.
- Если розничная организация использует общую систему налогообложения, то одновременно в учете отражается начисление суммы НДС, которую фирма должна перечислить в бюджет с операций по реализации товара, с помощью следующей записи: **Дебет 90-3 Кредит 68**.
- Валовой доход при этом является основополагающим элементом формирования прибыли, что определяет важность правильного и достоверного его расчета. Как экономическая категория валовой доход есть часть стоимости товара, он предназначен для возмещения затрат на производство и реализацию продукции, товаров, работ, услуг и формирования прибыли.

Учет розничной продажи товаров

- В случае учета товаров по покупным ценам списание товаров производится любым из трех возможных методов списания, предлагаемых п.16 ПБУ 5/01, а именно: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО).
- В учете списание проданного товара производится путем внесения следующих записей:
 - **Дебет 90-2 Кредит 41-2** – списана стоимость проданного товара;
 - **Дебет 90-2 Кредит 44** – списаны расходы на продажу товара.
- Затем сопоставлением дебетового и кредитового оборота по счету 90 «Продажи» производится определение финансового результата:
 - **Дебет 90-9 Кредит 99** – отражен финансовый результат.

Учет розничной продажи товаров

- Если розничная торговая организация использует **продажные цены**, то определение финансового результата производится иным путем. Дело в том, что в этом случае сумма, полученная от покупателя за проданный товар, отражаемая по кредиту счета **90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»**, и стоимость товара, списываемого с кредита счета **41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле»**, равны, поскольку товар числится в учете по продажной цене. Именно поэтому для определения финансового результата бухгалтер должен сторнировать торговую наценку, учтенную на балансовом счете **42 «Торговая наценка»**. Данную разницу в розничной торговле традиционно называют **реализованным наложением**.
- Отражение операций по продаже товаров и определение финансового результата в условиях использования продажных цен отражается в бухгалтерском учете с помощью следующей корреспонденции счетов:
- **Дебет 50 Кредит 90-1** – отражена выручка от розничной продажи товара;
- **Дебет 90-2 Кредит 41-2** – списана себестоимость проданных товаров;
- **Дебет 90-2 Кредит 42** – отражена сумма торговой наценки, относящейся к проданным товарам (**сторно**);
- **Дебет 90-3 Кредит 68** – начислена сумма НДС (в условиях применения общей системы налогообложения);
- **Дебет 90-2 Кредит 44** – отражены расходы на продажу;
- **Дебет 90-9 Кредит 99** – определен финансовый результат от розничной продажи товара.

Способы расчета реализованного налога

- В соответствии с п. 12 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных письмом Роскомторга от 10.07.96 №1-794/32-5 (далее – Методические рекомендации) в условиях использования продажных цен расчет реализованного налога может производиться:
 - по общему товарообороту;
 - по ассортименту товарооборота;
 - по среднему проценту;
 - по ассортименту остатка товаров.

Способы расчета реализованного наложения

- Способ расчета реализованного наложения по общему товарообороту (п. 12.1.4 Методических рекомендаций) используется в том случае, когда на все товары применяется одинаковый процент торговой наценки.
- При использовании данного способа реализованное наложение (валовой доход) определяется по формуле:
 - $ВД = Т \cdot РН : 100$,
 - где Т – общий товарооборот;
 - РН – расчетная торговая наценка (надбавка), определяемая, в свою очередь, как;
 - $РН = ТН : (100 + ТН)$,
 - где ТН – торговая наценка (надбавка), в %.
 -
- В случае изменения размера торговой наценки в отчетном периоде объем товарооборота определяется отдельно по периодам применения разных размеров торговой наценки.

Способы расчета реализованного наложения

- Способ расчета реализованного наложения **по ассортименту товарооборота** (п. 12.1.5 Методических рекомендаций) используется, если на разные группы товаров применяются разные размеры торговой надбавки. Данный способ предполагает обязательный учет товарооборота по группам товаров, каждая из которых включает товары с одинаковой наценкой.
- Реализованное наложение в этом случае определяется по следующей формуле:
- $ВД = (T_1 \cdot РН_1 + T_2 \cdot РН_2 + \dots + T_n \cdot РН_n) : 100,$
- где T – товарооборот по группам товаров;
- $РН$ – расчетная торговая наценка (надбавка) по группам товаров.

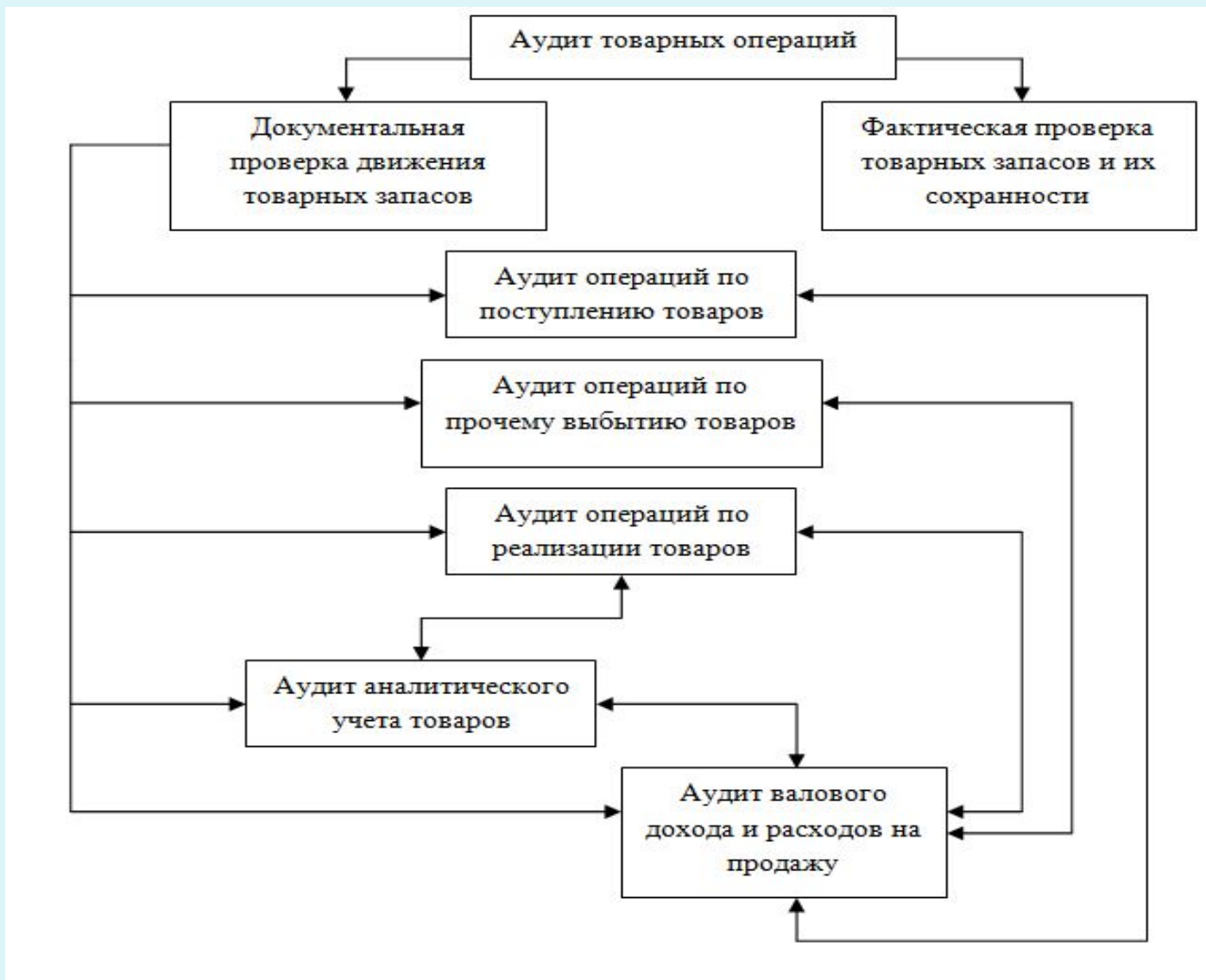
Способы расчета реализованного наложения

- Самым распространенным способом расчета реализованного наложения является **расчет по среднему проценту** (п. 12.1.6 Методических рекомендаций). Заметим, что аналогичный порядок расчета рекомендован и инструкцией к балансовому счету 42 "Торговая наценка", согласно которой сумма торговой наценки на остаток непроданных товаров в организациях, осуществляющих розничную торговлю, может быть определена по проценту, исчисленному исходя из отношения суммы скидок (накидок) на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 42 "Торговая наценка" (без учета сторнированных сумм) к сумме проданных за месяц товаров (по продажным ценам) и остатка товаров на конец месяца (по продажным ценам).
- Реализованное наложение в данном случае определяется по формуле:
 - $ВД = (Т \cdot П) : 100,$
 - где Т – товарооборот;
 - П - средний процент валового дохода, определяемый как:
 - $П = (ТН_{н} + ТН_{п} - ТН_{в}) : (Т + О_{к}) \cdot 100,$
 - где $ТН_{н}$ – торговая наценка на остаток товаров на начало отчетного периода (сальдо счета 42 «Торговая наценка» на начало отчетного периода);
 - $ТН_{п}$ – торговая наценка на товары, поступившие за отчетный период (кредитовый оборот счета 42 «Торговая наценка» за отчетный период);
 - $ТН_{в}$ – торговая наценка на выбывшие товары (дебетовый оборот счета 42 «Торговая наценка» за отчетный период);
 - $О_{к}$ – остаток товаров на конец отчетного периода (сальдо счета 41 «Товары» на конец отчетного периода).

Способы расчета реализованного наложения

- Способ расчета реализованного наложения по ассортименту остатка товара (п. 12.1.7 Методических рекомендаций) используется редко, так как для расчета бухгалтеру необходимо иметь сведения о суммах начисленной и реализованной наценки по каждому наименованию товара.
- При использовании данного метода реализованное наложение определяется по следующей формуле:
- $ВД = (ТН_{н} + ТН_{п} - ТН_{в}) - ТН_{к}$,
- где $ТН_{к}$ – торговая наценка на остаток товаров на конец месяца.
-

План аудита товарных операций



Благодарю за внимание!