

Т.О. Терентьева, А.В. Дремова

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ В ЭПОХУ ПЛАТФОРМЕННОЙ ТОРГОВЛИ

В БЭС торговля определяется как отрасль народного хозяйства, реализующая товары путём купли-продажи. Для бухгалтерского учёта важное значение имеет вид торговли. Торговлю можно разделить на внутреннюю, т.е. внутри одной страны, и внешнюю (международную) торговлю. В таком случае в бухгалтерском учёте возникают особенности отражения экспортно-импортных операций. Торговлю традиционно делят на оптовую и розничную, т.е. продажу крупных партий и реализацию товаров и услуг населению, от чего также будут зависеть правила учёта товарных операций. Классическое определение имеет комиссионная торговля, как форма розничной торговли, предполагающая реализацию через торгового посредника. В современном мире таким посредником стали выступать интернет-платформы.

Отметим, что законодательство не всегда успевает за развитием технологий. В Федеральном законе «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Интернет» рассматривается как информационно-телекоммуникационная сеть, которая, в свою очередь, определяется как технологическая система, предназначенная для передачи по линиям связи информации, доступ к которой осуществляется с использованием средств вычислительной техники. Мировая пандемия коронавируса 2020-2021 гг. оказала большое влияние на развитие торговли через сеть «Интернет», в том числе и в России. Новые термины, такие как маркетплейс, интернет-магазин, онлайн-торговля, интернет-торговля, онлайн-площадка, цифровая платформа, цифровая торговая площадка и так далее лишь подтверждают, как прочно вошли в жизнь цифровые технологии. Приведённый перечень синонимов и связанных понятий позволяет говорить о новом виде торговли в условиях цифровой экономики. В связи с этим весьма своевременным можно считать новый Федеральный закон «Об отдельных вопросах регулирования платформенной экономики в Российской Федерации от 31 июля 2025 г. № 289-ФЗ, который вступает в силу с 1 октября 2026 г. Его уже стали называть законом о маркетплейсах. Сразу оговорим, что в отличие от интернет-магазина, который предлагает товары на сайте компании-производителя или компании-продавца, маркетплейс — это скорее ярмарка, рынок, торговая интернет-площадка, где продавцу и покупателю помогает встретиться посредник в лице «посреднической цифровой платформы» (термин законодательный). Рассмотрим основные положения нового закона о маркетплейсах, которые способны также оказать влияние на практику бухгалтерского учета в торговле, сложившуюся к настоящему времени.

Основной задачей торговли является удовлетворение спроса потребителя, т.е. предоставление ему товара определенного свойства и качества в определённом месте, в определённое время и за определённую плату. Федеральный закон № 289-ФЗ определяет правовые основы платформенной экономики в Российской Федерации и призван регулировать отношения между маркетплейсами, продавцами, покупателями и иными лицами в связи с продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг. Положения закона не распространяются на интернет-площадки в сфере финансового сектора, аудиовизуальных услуг (кинопоиски, стриминг), госзакупок и иных специальных площадок, а также собственно интернет-магазинов. Таким образом, в общем случае, в законе речь идёт о регулировании торговли с помощью посреднической цифровой платформы, которой выступает маркетплейс, а развитие соответствующих форм коммерческих взаимоотношений между всеми сторонами такой торговли и определяет проблемы в организации бухгалтерского учёта совершаемых сделок.

Схема торговли с помощью посредника в новых условиях может быть проиллюстрирована на рис. 1.

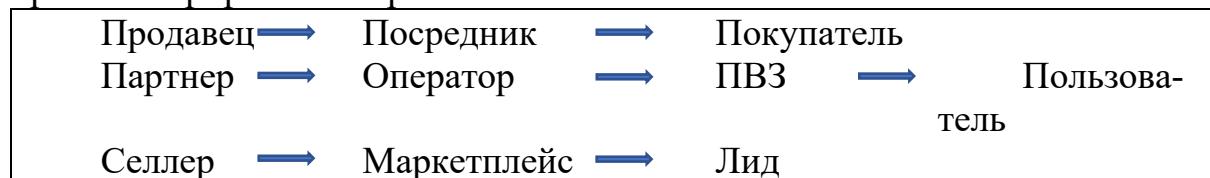


Рис. 1. Торговля с помощью посредника-маркетплейса

В Федеральном законе № 289-ФЗ используются иные названия привычных в коммерческой деятельности понятий. Так партнёр-продавец или партнёр-исполнитель — это фактически продавец, заключивший гражданско-правовой договор с оператором посреднической цифровой платформы для реализации своих товаров, работ или услуг покупателю, который в законе называется пользователь-покупатель или пользователь-заказчик. Объясняется это, на наш взгляд, тем обстоятельством, что не все покупатели (клиенты, заказчики) становятся таковыми в реальности, так как могут лишь воспользоваться возможностью изучить предложения продавцов, информация о которых размещена в сети «Интернет» у соответствующего маркетплейса, но не приобретать ничего, просто сравнивая разные предложения в условиях свободы выбора. Таких потенциальных клиентов сегодня часто называют лидами, от англ. «lead» — интерес, зацепка. Цифровые технологии позволяют проводить анализ таких «заходов» потенциальных покупателей на страницы, где размещена информация о товарах и анализировать, сколько таких «заходов» было «конвертировано» в реальные заказы или покупки. Кстати, в электронной торговле продавцов уже давно стали называть селлерами, от англ. «seller» — продавец, чтобы отличать их от тех, кто осуществляет продажи без посредника-маркетплейса.

Оператор — это владелец посреднической цифровой платформы или лицо, с которым этот владелец заключил договор об эксплуатации платформы. Оператором может быть юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, в том числе иностранные лица, оказывающие услуги, связанные с организацией взаимодействия партнёров и пользователей на маркетплейсе. Соответственно, маркетплейс согласно терминологии законодательства — это посредническая цифровая платформа, где обеспечивается взаимодействие оператора, партнёров и пользователей по купле-продаже товаров, оказанию услуг и т.п. Важно упомянуть, что согласно требованиям Федерального закона № 289-ФЗ, который вступает в силу с 1 октября 2026 г., посреднические цифровые платформы являются таковыми, если включены в соответствующий реестр посреднических цифровых платформ федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным Правительством Российской Федерации на ведение такого реестра.

Ещё одним элементом электронной торговли в данной схеме выступает пункт приёма и выдачи заказов (ПВЗ). В законе дано определение ПВЗ, как объекта логистической инфраструктуры оператора, однако, владельцем ПВЗ может быть не только оператор, но и иные лица, заключившие договор с оператором и осуществляющие в ПВЗ деятельность по приёмке, хранению, доставке, выдаче, отправлению и возврату, а также оплате товаров, заказанных пользователем-покупателем на посреднической цифровой платформе.

Сразу скажем, что взаимоотношения между партнёрами и оператором, между оператором и владельцем ПВЗ осуществляются на основании гражданско-правовых договоров. Как правило, в практике работы с маркетплейсами заключаются посреднические договоры с элементами договора комиссии, агентского договора или договора возмездного оказания услуг. При этом формой заключения такого договора может выступать оферта, открытое предложение со стороны маркетплейса, когда, согласно п.2 ст. 432 ГК РФ договор заключается посредством направления оферты (предложения заключить договор) одной из сторон и ее акцепта (принятия предложения) другой стороной.

При этом регистрация бизнеса продавца - обязательное условие допуска на торговую электронную площадку. В какой форме и как регистрироваться каждый продавец решает самостоятельно. Обычно речь идёт о таких организационно-правовых формах, как акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью, индивидуальные предприниматели и самозанятые. Обычно физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, не ведут бухгалтерский учёт. Им необходим учёт налоговый. Этого бывает достаточно, за исключением выбора

ИП основной системы налогообложения, при которой ведение бухгалтерского учёта скорее вопрос целесообразности, чем обязательности.

Поэтому далее будут рассмотрены проблемы бухгалтерского учёта для юридических лиц — продавцов или партнёров оператора посреднической цифровой платформы, а также юридических лиц-операторов, владельцев маркетплейсов. Вопросы выбора системы налогообложения в данной статье не рассматриваются, кроме некоторых аспектов НДС.

До ввода в действие Федерального закона № 289-ФЗ маркетплейсы в одностороннем порядке диктовали условия торговли на своих интернет-площадках. Обязательным условием допуска, кроме регистрации бизнеса было подписание (принятие) договора-оферты, условия которого могли меняться в одностороннем порядке. Поэтому вступление в действие с 1 октября 2026 года данного закона должно подготовить для всех сторон переход на более прозрачные условия сотрудничества и создать единые правила «игры» для них. Маркетплейсы и раньше, дорожа своей репутацией, требовали от продавцов документы, подтверждающие характеристики товаров, выставляемых на продажу. Теперь закон обязывает посреднические цифровые платформы обеспечить партнёру техническую возможность размещения в карточке товара всей необходимой информации, а также проверять данную информацию. Существенным моментом, меняющим прозрачность взаимоотношений с продавцом и владельцем ПВЗ, стал перечень условий договоров с ними, установленный в п.4 ст.5 Закона. Так, одним из обязательных условий договора с партнёром-продавцом или партнёром-исполнителем стал порядок установления скидок на предлагаемые товары, работы и услуги, ранее определяемый часто в одностороннем порядке торговой площадкой без уведомления продавца, так называемые несогласованные скидки.

Ведение бухгалтерского учёта субъектами платформенной торговли осуществляется с учётом специфики их деятельности, включая различные модели работы и особенности взаимодействия с маркетплейсами. Для бухгалтерского учёта партнёра-продавца важное значение имеет схема движения товаров и расчётов за них, а также тип договора – посреднический или оказания услуг.

Можно выделить несколько вариантов схем взаимодействия продавца и маркетплейса при осуществлении торговли и доставке товаров до покупателя:

1. Схема FBO (Fulfillment by Operator) / FBM (Fulfillment by Marketplace) – представляет собой модель, при которой маркетплейс хранит товары селлера у себя на складе и сам доставляет их покупателям с этого склада, если от них поступит заказ.

2. Схема FBS (Fulfillment by Seller) – это модель, при которой селлер сам хранит свои товары у себя и отгружает их на маркетплейс только тогда, когда поступают заказы от покупателей.

3. Схема FBY (Fulfillment by Yandex) – обязательства по хранению, упаковке и доставке товаров покупателям полностью берет на себя маркетплейс. Преимущество схемы в том, что у селлера снижаются затраты на аренду складских помещений и логистику.

4. Схема EDBS (Express Delivery by Seller) – при этой схеме селлер самостоятельно организует и оплачивает экспресс-доставку товара со своего склада непосредственно покупателю.

5. Схема DBS (Delivery by Seller) – селлер хранит товары на своём складе, сам собирает заказы и доставляет их своими силами покупателям. При этом маркетплейс выполняет только функцию по размещению и рекламе товаров селлера на своей интернет-площадке.

В рамках описания трудностей учёта товаров и расчётов целесообразно показать схемы движения товаров и денежных потоков в разрезе конкретных типов взаимодействий с маркетплейсом и представить их в виде таблицы 1, таблицы 2 и таблицы 3:

Таблица 1
Бухгалтерский учёт у продавца товаров при схеме FBO / FBM

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Описание проводки
Передача товаров на склад маркетплейса	45	41	Товары переданы на ответственное хранение маркетплейсу. Право собственности сохраняется за продавцом
Отражение выручки после продажи товара покупателю	62	90-1	Реализация товаров подтверждена отчётом маркетплейса. Отражена выручка от продаж
Списание себестоимости реализованных товаров	90-2	45	Списана себестоимость товаров, реализованных через маркетплейс
Начисление вознаграждения маркетплейса (комиссия)	44	76-9	Отражена задолженность перед маркетплейсом за услуги (иногда используется счёт 91 «Прочие доходы и расходы»)
Начисление расходов на фулфилмент (логистика, хранение)	44	76-9	Отражена задолженность перед маркетплейсом за услуги логистики и хранения (иногда используется счёт 91)
Отражение услуг маркетплейса (комиссия и фулфилмент)	90-2	44	Расходы на продажу, связанные с услугами маркетплейса, отнесены на финансовый результат
Отражение полученного от маркетплейса вознаграждения (если маркетплейс платит продавцу за определённые услуги)	76-9	90-1	Отражено вознаграждение, полученное от маркетплейса (например, за продвижение)
Поступление денежных средств от маркетплейса	51	62	Отражено поступление выручки за реализованные товары за вычетом комиссий и расходов

Важной методологической особенностью здесь является раздельный учёт комиссионного вознаграждения и затрат на фулфилмент-услуги (логистика, хранение), что позволяет проводить детальный анализ эффективности сотрудничества с маркетплейсом. Следует отметить возможность использования счёта 91 «Прочие доходы и расходы» для отражения дополнительных видов вознаграждения, что требует закрепления в учётной политике конкретного предприятия.

Данная система проводок обеспечивает соответствие принципу начисления и правильному формированию налоговой базы, а также создаёт основу для управленческого анализа по центрам ответственности и каналам дистрибуции.

Таблица 2

Бухгалтерский учёт у продавца товаров при схеме FBS / DBS

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Описание проводки
Отражение выручки (момент передачи курьеру/маркетплейсу или по договору)	62	90-1	Отражена выручка от продажи товаров
Списание себестоимости товаров	90-2	41	Товары списываются непосредственно со счета 41, так как они не передавались на склад маркетплейса
Начисление комиссии маркетплейса	44	76-9	Отражена задолженность перед маркетплейсом за предоставленную платформу и услуги (аналогично FBO, но без фулфилмента)
Отражение расходов на доставку (услуги курьерской службы, если привлекается сторонняя)	44	60 (76)	Отражена задолженность перед сторонней курьерской службой за услуги доставки
Отражение выручки от реализации услуг доставки (если продавец оказывает их сам)	62	90-1	Отражена выручка от оказания услуг доставки
Списание расходов на доставку (собственные ресурсы)	90-2	44	Если продавец сам организует доставку, расходы на нее (ГСМ, зарплата водителя и т.п.) списываются на себестоимость продаж
Поступление денежных средств от покупателя (через маркетплейс или напрямую)	51	62	Отражено поступление денежных средств за реализованные товары

Таблица 3

Бухгалтерский учёт у продавца товаров при схеме EDBS

Хозяйственная операция	Дебет	Кре-дит	Описание проводки
Все операции, аналогичные схеме FBS/DBS			
Отражение выручки	62	90-1	
Списание себестоимости товаров	90-2	41	
Начисление комиссии маркетплейса	44	76-9	
Отражение расходов на экспресс-доставку (собственные ресурсы или сторонние службы)	44	60 (76)	Пояснение: с точки зрения бухгалтерского учёта, схема EDBS является разновидностью FBS/DBS, поскольку основная нагрузка по доставке лежит на продавце. Отличие заключается в скорости доставки и в наличии специальных требований к упаковке или логистике, которые могут незначительно повлиять на состав расходов на доставку (счёт 44)
Поступление денежных средств от покупателя	51	62	

Необходимо акцентировать внимание на том, что в приведённых выше таблицах не отражены операции по начислению и уплате НДС, так как они напрямую зависят от статуса продавца (является ли он плательщиком НДС или нет). Также стоит упомянуть, что все бухгалтерские проводки зависят от условий конкретного договора с маркетплейсом.

Итак, проведённое исследование показало, что развитие платформенной торговли требует адаптации методологии бухгалтерского учёта к новым условиям хозяйствования. Внедрение в практику таких логистических схем как FBO, FBS, FBY, DBS и EDBS обуславливает необходимость дифференцированного подхода к отражению товарных операций и расчётов с маркетплейсами.

Систематизация бухгалтерских проводок для различных моделей взаимодействия, представленная в статье, позволяет наглядно продемонстрировать особенности признания выручки, списания себестоимости и отражения расходов на вознаграждение платформы и логистические услуги в зависимости от распределения функций между продавцом и оператором маркетплейса.

Результаты исследования могут быть использованы российскими организациями для построения эффективной системы бухгалтерского учёта в условиях цифровой трансформации торговли, а также для подготовки к применению положений Федерального закона от 31.07.2025 № 289-ФЗ, регулирующего платформенную экономику. Дальнейшее изучение вопросов учёта целесообразно сосредоточить на налоговых аспектах деятельности в маркетплейсах и особенностях трансформации отчётности.