

Д. Т. Солодкий

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В
СЕКМЕНТАХ БИЗНЕСА
ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Конспект лекций

Витебск
2019

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
Учреждение образования
«Витебский государственный технологический университет»

Д. Т. Солодкий

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕГМЕНТАХ БИЗНЕСА
ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Конспект лекций

для студентов специальности
1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Витебск
2019

УДК 657.0/.5
ББК 65.052.2
С 60

Рецензенты:

заместитель главного бухгалтера по фирменной торговле
ОАО «Витебская бройлерная птицефабрика» Лищук И. В.;

главный бухгалтер ООО «Стройторгсервис» Морозова О. Ф.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским
советом УО «ВГТУ», протокол № 9 от 30.11.2018.

Солодкий, Д. Т.

С60 Бухгалтерский учет в сегментах бизнеса промышленных организаций :
конспект лекций / Д. Т. Солодкий. – Витебск : УО «ВГТУ», 2019. – 82 с.
ISBN 978-985-481-589-3

В конспекте лекций представлен теоретический материал по всем темам, предусмотренным учебной программой дисциплины «Бухгалтерский учет в сегментах бизнеса промышленных организаций», что позволит студентам получить представление о сегментах бизнеса и об организации учетного процесса в каждом их них.

УДК 657.0/.5
ББК 65.052.2

ISBN 978-985-481-589-3

© УО «ВГТУ», 2019

СОДЕРЖАНИЕ

1 Сегменты бизнеса	5
1.1 Сегменты бизнеса и их виды	5
1.2 Сущность и условия выделения отчетных сегментов	6
1.3 Информация о сегментах бизнеса, раскрываемая в финансовой отчетности	7
2 Бухгалтерский учет в сегменте бизнеса «Сельское хозяйство»	8
2.1 Особенности сельскохозяйственного производства, обуславливающие организацию бухгалтерского учета	8
2.2 Учет кормов	10
2.3 Учет семян и посадочного материала	11
2.4 Учет удобрений	12
2.5 Учет средств защиты растений, животных и медикаментов	13
2.6 Учет животных на выращивании и откорме	14
2.7 Учет готовой продукции, производимой в сегменте бизнеса «Сельское хозяйство»	16
2.8 Учет затрат по формированию основного стада	18
2.9 Классификация затрат по статьям	19
2.10 Учет затрат на производство продукции растениеводства	21
2.11 Учет затрат на производство продукции животноводства	23
3 Бухгалтерский учет в сегменте бизнеса «Строительство»	25
3.1 Отраслевые особенности строительства и их влияние на организацию учета	25
3.2 Учет затрат на капитальные вложения при подрядном и хозяйственном способах ведения работ	26
3.3 Учёт незавершенного строительства и законченных строительством объектов	28
3.4 Учет материалов повторного использования в сегменте бизнеса «Строительство»	30
3.5 Учет временных сооружений	30
3.6 Учет материалов, переданных заказчиком подрядной строительной организации для выполнения строительного-монтажных работ	31
3.7 Учет расходов по договорам строительного подряда	33
3.8 Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов	35
3.9 Особенности сводного учета затрат на производство строительного-монтажных работ	36
3.10 Учет выполненных объемов строительного-монтажных работ и расчетов с заказчиками	37
4 Бухгалтерский учет в сегменте бизнеса «Автомобильный транспорт»	39
4.1 Факторы, обуславливающие организацию бухгалтерского учёта при осуществлении транспортной деятельности	39
4.2 Учет автомобильного топлива	41
4.3 Учет запасных частей и автомобильных шин	42

4.4 Особенности оплаты труда водителей и рабочих, осуществляющих ремонт подвижного состава	44
4.5 Учет затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава	45
4.6 Учет затрат на перевозки автомобильным транспортом	47
4.7 Учет реализации автотранспортных услуг	50
5 Бухгалтерский учет в сегменте бизнеса «Торговля»	52
5.1 Объекты бухгалтерского учёта при осуществлении оптовой торговой деятельности	53
5.2 Порядок формирования цен на товары при осуществлении оптовой торговой деятельности	54
5.3 Учёт поступления товаров в организациях, осуществляющих оптовую торговую деятельность	55
5.4 Учет товарных потерь в организациях оптовой торговли	57
5.5 Инвентаризация товаров в организациях, осуществляющих оптовую торговую деятельность, выявление и учёт её результатов	59
5.6 Сущность, номенклатура статей и учёт издержек обращения	61
5.7 Учёт реализации товаров и финансовых результатов в организациях, осуществляющих оптовую торговую деятельность	63
5.8 Объекты бухгалтерского учёта при осуществлении розничной торговой деятельности и особенности формирования розничных цен на товары	64
5.9 Учёт поступления товаров в организациях, осуществляющих розничную торговую деятельность	65
5.10 Особенности учёта результатов инвентаризации в организациях, осуществляющих розничную торговую деятельность	66
5.11 Учёт товаров, принятых на комиссию	67
5.12 Учёт реализации товаров и финансовых результатов в организациях, осуществляющих розничную торговую деятельность	68
5.13 Учёт сдачи выручки от реализации товаров в банк для зачисления на расчетный счет	70
5.14 Учёт реализации товаров с предоставлением покупателю скидки	70
6 Бухгалтерский учет в сегменте бизнеса «Общественное питание»	71
6.1 Организация бухгалтерского учета в сегменте бизнеса «Общественное питание»	72
6.2 Формирование цен на продукцию собственного производства в сегменте бизнеса «Общественное питание»	73
6.3 Учет поступления и движения сырья, продуктов и товаров в сегменте бизнеса «Общественное питание»	75
6.4 Учет продукции собственного производства в сегменте бизнеса «Общественное питание»	77
6.5 Учет выручки от реализации и финансовых результатов в сегменте бизнеса «Общественное питание»	79
Литература	81

1 СЕГМЕНТЫ БИЗНЕСА

Вопросы

1.1 Сегменты бизнеса и их виды

1.2 Сущность и условия выделения отчетных сегментов

1.3 Информация о сегментах бизнеса, раскрываемая в финансовой отчетности

1.1 Сегменты бизнеса и их виды

В общем смысле сегмент – отрезок, часть чего-либо.

Сегменты бизнеса – структурные подразделения высшего иерархического уровня организации, которые выпускают продукцию в основном для реализации внешнему потребителю и в случае их юридического обособления могут функционировать как самостоятельные организации.

В последнее время принято использовать определение «операционный сегмент».

Операционный сегмент – это структурный элемент организации:

- который осуществляет деятельность, от которой он может получать выручку и на которую нести расходы (включая выручку и расходы, связанные с операциями с другими подразделениями той же организации);

- результаты деятельности которого регулярно анализируются руководством организации, принимающим управленческие решения о распределении ресурсов сегменту;

- в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

Следует отметить, что не каждая часть организации обязательно является операционным сегментом или частью операционного сегмента.

В современной практике сегменты бизнеса подразделяются на два типа: отраслевой и географический.

Отраслевой сегмент бизнеса – часть деятельности организации по производству определенного вида готовой продукции, выполнению определенной работы или оказанию определенной услуги, которая подвержена рискам деятельности, отличным от рисков по другим видам продукции, работ, услуг.

Географический сегмент бизнеса – часть деятельности по производству готовой продукции, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе, которая подвержена рискам деятельности, отличным от рисков, имеющих место в других географических регионах.

1.2 Сущность и условия выделения отчетных сегментов

Отчетный сегмент – это сегмент бизнеса, информация о котором раскрывается в бухгалтерской отчетности. Их перечень устанавливается организацией самостоятельно, исходя из ее организационной и управленческой структуры.

Отчетным признается сегмент бизнеса, который был идентифицирован в качестве операционного сегмента или является результатом агрегирования двух или более таких сегментов, а также имеет уровень отдельных показателей хозяйственной деятельности, превышающий установленные количественные пороговые значения.

Организация признает операционный сегмент в качестве отчетного сегмента и представляет о данном сегменте отдельно информацию, если уровень отдельных показателей его хозяйственной деятельности удовлетворяет любому из следующих количественных пороговых значений:

- выручка сегмента, включая как продажи внешним покупателям, так и продажи или передачи между сегментами, составляет 10 или более процентов от совокупной выручки всех операционных сегментов;

- прибыль или убыток от деятельности сегмента составляет 10 или более процентов от наибольшей из двух величин: совокупной отчетной прибыли по всем убыточным операционным сегментам и совокупного отчетного убытка всех убыточных операционных сегментов;

- активы сегмента составляют 10 или более процентов совокупных активов всех операционных сегментов.

Операционные сегменты, которые не отвечают ни одному из вышеуказанных количественных пороговых значений, могут считаться отчетными и раскрываться отдельно, если высшее руководство организации полагает, что информация по данным сегментам была бы полезна для пользователей финансовой отчетности.

Если общая сумма выручки отчетных сегментов составляет менее 75 процентов выручки организации в целом, то дополнительные операционные сегменты должны быть выявлены в качестве отчетных сегментов (даже если они не удовлетворяют вышеуказанным критериям), для того чтобы по меньшей мере 75 процентов выручки организации приходилось на отчетные сегменты.

Организация может объединить информацию об операционных сегментах, которые не отвечают количественным пороговым значениям, с информацией о других операционных сегментах, которые не отвечают количественным пороговым значениям, чтобы составить отчетный сегмент, только в том случае, если данные операционные сегменты удовлетворяют большей части критериев агрегирования, то есть имеют схожие экономические характеристики и являются схожими в каждом из следующих отношений:

- характер продукции, работ и услуг;
- характер процессов производства;

- класс покупателей готовой продукции, заказчиков работ и услуг;
- методы, используемые для реализации продукции, работ, услуг.

1.3 Информация о сегментах бизнеса, раскрываемая в финансовой отчетности

Информация по отчетному сегменту – информация по отдельному операционному сегменту, подлежащая раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Организация в своей финансовой отчетности раскрывает информацию, позволяющую ее пользователям оценить характер и финансовое влияние, оказываемое видами деятельности, которые осуществляет организация, а также экономическими условиями, в которых она действует, а именно:

1) общую информацию:

- факторы, используемые для идентификации отчетных сегментов организации;

- описание операционных сегментов, которые были агрегированы, и экономические индикаторы, которые оценивались при определении того, обладают ли операционные сегменты схожими экономическими характеристиками;

- виды продукции, работ и услуг, приносящие выручку каждому отчетному сегменту;

2) информацию о прибыли или убытке отчетного сегмента, включая конкретные виды выручки, доходов и расходов, включенные в состав прибыли или убытка сегмента, активы сегмента, обязательства сегмента;

3) сверки суммарных величин выручки, прибыли или убытка, активов, обязательств отчетных сегментов и прочих существенных статей данных сегментов с соответствующими показателями организации;

4) информацию о географических регионах:

- выручку от внешних покупателей, относимую на страну происхождения организации и относимую на все зарубежные страны в целом, из которых организация получает выручку. Если выручка от внешних покупателей, относимая на отдельную зарубежную страну, является существенной, то указанная выручка раскрывается отдельно;

- долгосрочные активы, за исключением финансовых инструментов, расположенные в стране происхождения организации и расположенные во всех зарубежных странах в целом, в которых организация удерживает данные активы. Если активы в какой-либо отдельной зарубежной стране являются существенными, то указанные активы раскрываются отдельно;

5) информацию о степени своей зависимости от основных покупателей. Если выручка от операций с одним внешним покупателем составляет 10 процентов или более от выручки организации, то организация должна раскрыть

данный факт, общую сумму выручки от каждого такого покупателя и наименование сегмента или сегментов, к которым относится данная выручка.

Порядок организации процесса формирования информации о сегментах бизнеса:

- определение необходимости формирования и представления информации о сегментах бизнеса в бухгалтерской отчетности;
- выделение операционных сегментов, по которым должна формироваться информация;
- определение правил ведения бухгалтерского учета по сегментам;
- выбор отчетных сегментов;
- раскрытие информации по отчетным сегментам при составлении бухгалтерской отчетности.

2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕГМЕНТЕ БИЗНЕСА «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»

Вопросы

2.1 Особенности сельскохозяйственного производства, обуславливающие организацию бухгалтерского учета

2.2 Учет кормов

2.3 Учет семян и посадочного материала

2.4 Учет удобрений

2.5 Учет средств защиты растений, животных и медикаментов

2.6 Учет животных на выращивании и откорме

2.7 Учет готовой продукции, производимой в сегменте бизнеса «Сельское хозяйство»

2.8 Учет затрат по формированию основного стада

2.9 Классификация затрат по статьям

2.10 Учет затрат на производство продукции растениеводства

2.11 Учет затрат на производство продукции животноводства

2.1 Особенности сельскохозяйственного производства, обуславливающие организацию бухгалтерского учета

1. Использование земли в качестве предмета труда.

Средства производства, изнашиваясь в процессе эксплуатации, утрачивают свои технико-эксплуатационные свойства и, в конце концов, выбывают из производства. Земля же является вечным средством производства. Более того, при правильном использовании повышается её плодородие, это улучшает урожайность и эффективность сельскохозяйственного производства.

В бухгалтерском учёте земля учитывается в количественных показателях (гектарах) по видам угодий (пашня, сенокос, пастбище, сад, лес).

2. В сельском хозяйстве производственный процесс носит длительный характер.

Поэтому на конец года накапливаются значительные остатки незавершенного производства. В растениеводстве их образуют затраты на посев озимых культур и многолетних трав, на подъём зяби и заготовку органических удобрений. В связи с этим производственные затраты учитывают не только по отдельным объектам (культурам, группам культур, видам работ, подразделениям) в разрезе калькуляционных статей, но и подразделяют:

- на затраты прошлых лет под урожай текущего года;
- на затраты отчётного года под урожай этого же года;
- на затраты отчётного года под урожай будущих лет.

3. Зависимость от погодных условий, естественных и биологических факторов является причиной сезонности сельскохозяйственного производства, неравномерности затрат средств производства и труда в течение года.

Больше всего их производится в периоды выполнения основных сельскохозяйственных работ (посев, уход за посевами, уборка), поэтому в течение года объём учётных работ изменяется.

Из-за сезонности сельскохозяйственного производства продукция поступает в течение года неравномерно, а её фактическая себестоимость исчисляется только по истечении календарного года, когда учтены все затраты на производство и валовой сбор продукции. Поступающая из производства, а также реализованная и израсходованная на производственные цели сельскохозяйственная продукция (семена и корма) учитывается по плановой себестоимости. Конечные финансовые результаты деятельности определяют после исчисления фактической себестоимости реализованной продукции, то есть по окончании календарного года.

Для контроля за уровнем себестоимости продукции в сельском хозяйстве исчисляют ожидаемую себестоимость. Ожидаемые себестоимость и финансовые результаты определяются на 1 октября по данным о фактических затратах и полученной продукции за 9 месяцев, а также по итогам расчётов ожидаемых затрат и выхода продукции за 4 квартал.

4. В растениеводстве часть продукции используется внутри хозяйства, что требует отдельного учёта её товарной части, семян и кормов.

5. В животноводстве имеются особенности учёта основных и оборотных средств. Например, основное молочное стадо коров учитывается в составе основных средств, которое частично пополняется за счёт молодняка, выращенного в своём хозяйстве. Это вызывает необходимость отражать в учёте переход оборотных средств в основные. При утрате животными племенной или продуктивной ценности из-за болезни или по другим причинам происходит обратный процесс.

6. Характерной чертой сельскохозяйственного производства является то, что от одной культуры или одного вида скота получают несколько наименований продукции. Она бывает основной, сопряженной и побочной.

Основной является продукция, ради которой возделывается данная культура (от зерновых культур получают основную продукцию – зерно и побочную – солому).

Если от одной культуры или технологической группы скота получают несколько видов основной продукции, то такая продукция называется сопряженной (в льноводстве получают семена льна и льносолому, от основного стада коров – молоко и приплод).

Побочная продукция поступает одновременно с основной, но имеет второстепенное значение (солома и полова от зерновых культур, ботва от картофеля и свёклы). Побочная продукция используется внутри хозяйства на производственные цели: на корм скоту, для подстилки животным, на силосование, удобрение полей.

2.2 Учет кормов

Для отражения наличия и движения кормов (как покупных, так и собственного производства) в сегменте бизнеса «Сельское хозяйство» может быть открыт отдельный субсчет к счету 10 «Материалы», например 10/14 «Корма». Аналитический учёт кормов ведут по их видам, а также местам хранения и материально ответственным лицам.

Таблица 2.1 – Отражение хозяйственных операций по учёту кормов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Оприходование кормов:		
	а) покупных:		
	– сумма НДС;	18	60
	– сумма без НДС;	10/14	60
	б) собственного производства:		
	– растительного происхождения;	10/14	20/1
– животного происхождения;	10/14	20/2	
– разница между плановой и фактической себестоимостью (с использованием дополнительной или сторнировочной записи);	10/14	20	
в) отходы столовых, буфетов	10/14	29	
2	Корма, скормленные на корню, могут не приходываться на счёт 10/14	20/2	20/1
3	Расход кормов	20/2	10/14

Расчет количества кормов собственного производства, подлежащих оприходованию.

В сегменте бизнеса «Сельское хозяйство» значительная часть кормов скармливается скоту без предварительной уборки, то есть на корню (путем выпаса). Их количество главный зоотехник и главный агроном определяют расчетным путем (укосный или зоотехнический методы) и затем списывают на издержки производства.

При зоотехническом методе количество зеленой массы определяется исходя из полученной продукции животноводства и норм расхода кормов. Для оприходования пастбищных кормов зоотехническая служба ведет пастбищный дневник, в котором указывается период выпаса, поголовье скота и наименование угодий (трав).

При укосном методе урожай выросшей на пастбище травы определяется комиссией путем скашивания и взвешивания зеленой массы в нескольких местах пастбища: выбирают участки длиной 10 м и шириной, соответствующей ширине захвата косилки, полученную с них зеленую массу взвешивают, делят на скошенную площадь и таким образом получают урожайность.

Зеленую массу естественных пастбищ, скормленную скоту путем выпаса, отражают в учете по количеству и сумме фактических затрат по уходу за пастбищами.

2.3 Учет семян и посадочного материала

Для учета наличия и движения семян и посадочного материала (как покупных, так и собственного производства) в сегменте бизнеса «Сельское хозяйство» может открываться отдельный субсчет к счету 10 «Материалы», например 10/15 «Семена и посадочный материал».

Аналитический учет ведется по видам, ботаническим сортам, репродукциям, местам хранения и материально ответственным лицам.

Таблица 2.2 – Отражение хозяйственных операций по учету семян и посадочного материала

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Оприходование семян и посадочного материала:		
	а) покупных:		
	– сумма НДС;	18	60
	– сумма без НДС;	10/15	60
	б) из готовой продукции;	10/15	43/1

Окончание таблицы 2.2

1	2	3	4
	в) из собственного производства;	10/15	20/1
	г) отражается разница между плановой и фактической себестоимостью (с использованием дополнительной или сторнировочной записи)	10/15	20/1
2	Отражается разница в стоимости полноценного зерна и зерноотходов, то есть неиспользуемых отходов, усушки (по количеству и цене оприходования) урожая текущего года с использованием сторнировочной записи	10/15	20/1
3	Списываются отходы, вызванные очисткой и сортировкой семян и посадочного материала производства прошлого года (только количество) с использованием сторнировочной записи	10/15	20/1
4	Затраты по очистке, сортировке и сушке относят: – на увеличение стоимости семян и посадочного материала производства прошлого года; – на затраты, если семена и посадочный материал урожая текущего года	10/15 20/1	70, 76, 69 60 и т. д. 70, 76, 69 60 и т. д.
5	Расход семян и посадочного материала основного производства – на растениеводство; – на затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений	20/1 08	10/15 10/15

2.4 Учет удобрений

На отдельном субсчете к счету 10 «Материалы», например, субсчете 10/16 «Удобрения» учитывают все виды минеральных и органических

удобрений в физической массе с указанием содержания действующего вещества. Аналитический учет ведут по местам хранения и видам удобрений.

Списание удобрений и ядохимикатов в издержки производства оформляют актом об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений и гербицидов, который составляется после внесения в почву органических и минеральных удобрений или по завершении обработки посевов ядохимикатами.

Таблица 2.3 – Отражение хозяйственных операций по учету удобрений

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Оприходование удобрений: а) покупных: – сумма НДС; – сумма без НДС	18 10/16	60 60
2	Удобрения собственного производства могут не отражаться на счете 10, а списываться на 20 счет	20/1	20/2
3	Списываются удобрения, внесенные в почву	20/1	10/16

2.5 Учет средств защиты растений, животных и медикаментов

На субсчете 10/17 «Средства защиты растений, животных и медикаменты» учитывают ядохимикаты, биопрепараты, медикаменты и другие химикаты, используемые для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур и животных, проведения опытов с растениями и животными и т. д.

При этом рыбий жир и другие ветеринарно-профилактические материалы относят к витаминным кормам и отражают на субсчете 10/14.

Указанные материалы на местах хранения учитываются по наименованию и количеству, а в бухгалтерии – в денежном выражении по каждому их виду.

Списание использованных химикатов, биопрепаратов и медикаментов производят по актам произвольной формы, составленным на основании записей в амбулаторном журнале. Особо дефицитные средства (спирт, опий, морфий), а также лекарства, содержащие ядовитые вещества, списывают по актам с приложением рецептов, по которым они отпускались.

Таблица 2.4 – Отражение хозяйственных операций по учету средств защиты растений, животных и медикаментов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Поступление биопрепаратов, химикатов и медикаментов – сумма НДС; – сумма без НДС	18	60
		10/17	60
2	Списание: – если приобретались за счет собственных средств; – если приобретались за счет ассигнований из бюджета	20/1	10/17
		20/2	
		86	10/17 20/1 20/2

2.6 Учет животных на выращивании и откорме

Молодняк животных представляет собой специфическую группу оборотных средств. Особенностью его является то, что, с одной стороны, молодняк животных является незавершенным производством отрасли животноводства, то есть предметом труда, с другой стороны, он выступает в процессе производства как средство труда. Молодняк как средство труда способствует переработке кормов в качественно иной вид продукции – мясо. Как предмет труда он подвергается воздействию со стороны человека с целью получить потребительную стоимость, то есть животное, которое можно использовать для пополнения основного стада и для забоя на мясо. Таких свойств не имеет ни один вид производственных запасов и незавершенного производства. В связи с этим учет молодняка животных ведут особенно.

Продукцией выращивания и откорма является прирост живой массы. Его определяют двумя методами: по тем видам животных, которых содержат для получения мяса – взвешиванием (крупный рогатый скот, свиньи) и расчетным путем (овцы, козы, птица, кролики). Прирост живой массы по первому методу находят, сравнивая массу на начало и конец периода с учетом движения; по второму – исходя из живой массы этих животных, устанавливаемой выборочным путем по возрастным группам (взвешивают не менее 5 % типичных для данной группы животных и птицы).

Приплод, полученный в хозяйстве, при оприходвании оценивают: телят в молочном животноводстве – по плановой себестоимости приплода (10 % общей суммы затрат на содержание молочного животноводства относятся на приплод); телят в мясном животноводстве – исходя из живой массы теленка и плановой себестоимости 1 кг живой массы; поросят – исходя из живой массы

при рождении и плановой себестоимости 1 кг массы отъемышей. Себестоимость телят на момент рождения определяется в мясо-шерстяном овцеводстве в размере 10 %, романовской породы – 12 %; каракульской – 15 % от общей суммы затрат на содержание овец основного стада.

Оприходование приобретенного молодняка животных и взрослого скота для доращивания и откорма производится по фактической себестоимости.

Прирост живой массы по всем видам животных оценивают по количеству прироста и плановой себестоимости 1 ц.

Синтетический учет наличия и движения молодняка, взрослого скота, находящегося на откорме, птицы и т. д. ведут на счете 11 «Животные на выращивании и откорме». На субсчете 11/1 «Молодняк животных» учитывают молодняк крупного рогатого скота, свиней, овец, коз, оленей, а также молодняк лошадей и других видов рабочего скота. Аналитические счета открывают по видам скота и половозрастным группам:

- крупный рогатый скот: телки старше 2 лет и телки до 2 лет по годам рождения; бычки по годам рождения;

- свиньи: свиноматки проверяемые, поросята до 2 месяцев, поросята от 2 до 4 месяцев, ремонтный молодняк, молодняк на выращивании и откорме.

На субсчете 11/2 «Животные на откорме» учитывают взрослый продуктивный и рабочий скот, переведенный на откорм из основного стада. Аналитические счета открывают по видам скота.

На субсчете 11/3 «Птицы» ведут учет всей птицы (как молодняка, так и взрослой). Аналитические счета открывают по следующим учетным группам:

- куры яичного направления: молодняк, маточное стадо несушек, промышленное стадо несушек, ремонтный молодняк;

- куры мясного направления: молодняк, цыплята-бройлеры, маточное стадо;

- утки, гуси, индейки, цесарки: молодняк, взрослое стадо.

На субсчете 11/4 «Звери» учитывают пушных зверей по каждому их виду и годам рождения; а на субсчете 11/5 «Кролики» – кроликов по породам.

На субсчете 11/6 «Семьи пчел» учитывают пчелиные семьи, определяемые по данным проверки пасеки, а также соторамки, находящиеся в ульях и в запасе.

Таблица 2.5 – Отражение хозяйственных операций по счету 11 «Животные на выращивании и откорме»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Оприходование приплода продуктивного скота и прироста живой массы; отражение в конце года калькуляционных разниц	11	20/2
2	Оприходование приплода молодняка рабочего скота, прироста молодняка; отражение в конце года		

Окончание таблицы 2.5

1	2	3	4
	калькуляционных разниц; стоимость услуг, оказанных собственным автотранспортом по транспортировке купленных животных; отражение калькуляционных разниц по услугам вспомогательных производств	11	23/8
3	Отражается стоимость выбракованных из основного стада животных и поставленных на откорм	11	01
4	Приобретение молодняка животных на стороне	11	60
5	Начисление оплаты труда работникам, занятым доставкой в организацию купленного молодняка животных и взрослого скота на откорме (и начисления на оплату труда)	11	70, 69, 76
6	Приобретение молодняка животных за счет подотчетных сумм	11	71
7	Стоимость молодняка животных, поступившего от учредителей в качестве вклада в уставный фонд	11	75
8	Стоимость поступившего молодняка в качестве целевого финансирования	11	86
9	Стоимость выявленных при инвентаризации излишков	11	90/7
10	Стоимость безвозмездно полученного молодняка животных	11	98
11	Перевод молодняка животных в основное стадо (в течение года – по плановой себестоимости; в конце – списание калькуляционной разницы между фактической и плановой себестоимостью)	08	11
12	Стоимость реализованного молодняка животных и взрослого скота на откорме	90/4	11
13	Стоимость павших и вынужденно забитых животных (за исключением экстремальных ситуаций); отражение выявленных в результате инвентаризации недостатков животных	94	11
14	Стоимость скота, забитого в организации на мясо	20/3	11

2.7 Учет готовой продукции, производимой в сегменте бизнеса «Сельское хозяйство»

Наличие и движение готовой продукции, производимой в сегменте бизнеса «Сельское хозяйство», учитывают на счете 43 «Готовая продукция» в разрезе следующих субсчетов:

43/1 «Продукция растениеводства»

43/2 «Продукция животноводства»

43/3 «Продукция промышленных и подсобных производств».

По дебету счета 43 отражается поступление продукции из производства; излишки, выявленные при инвентаризации, и т. д.

По кредиту счета 43 отражается стоимость продукции, реализованной на сторону, отпущенной в переработку, выданной в счет натуральной оплаты труда работников.

Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она может не приходоваться на счет 43, а учитываться на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции (например, фуражное зерно, семена, посадочный материал, отдельные виды побочной продукции растениеводства и животноводства).

На субсчете 43/1 учитывается продукция растениеводства. Аналитический учет ведется по видам и сортам продукции.

Полученную от урожая продукцию, не имеющую целевого назначения, отражают бухгалтерской записью Д-т 43/1 К-т 20/1 в первоначальной массе. В дальнейшем полученная продукция дорабатывается. Затраты по доработке (очистка, сушка, сортировка) продукции растениеводства урожая прошлого года относятся непосредственно на увеличение ее стоимости. Стоимость неиспользуемых отходов, а также усушка отражается методом «красное сторно» бухгалтерской записью Д-т 43/1 К-т 20/1. При этом используемые отходы необходимо оприходовать исходя из процента содержания в них полноценного зерна.

После определения и передачи готовой продукции (или ее части) по целевому назначению или ее реализации составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет субсчетов 10/14 «Корма»; 10/15 «Семена и посадочный материал»; 20/2 «Животноводство» и 90/4 «Себестоимость реализации», Кредит субсчета 43/1.

На субсчете 43/2 «Продукция животноводства» в сегменте бизнеса «Сельское хозяйство» учитывают готовую продукцию животноводства (молоко, яйцо, шерсть, шкурки зверей, мед, воск и т. д.). Учет ведется по видам и сортам продукции. По дебету этого субсчета отражают поступление продукции животноводства из производства в корреспонденции со счетом 20, по кредиту – использование продукции на собственное производство, ее реализации и т. д.

На субсчете 43/3 «Продукция промышленных и подсобных производств» ведется учет готовой продукции, полученной в сегменте бизнеса «Сельское хозяйство» от промышленной переработки сырья. В частности, продукция консервного, мясного и других производств. Оприходование готовой продукции отражается записью: Д-т 43/3 К-т 20/3 «Промышленное производство».

В конце года плановая себестоимость готовой продукции доводится до фактической способом дополнительной записи или «красное сторно»

бухгалтерскими записями по дебету субсчетов 43/1, 43/2, 43/3 и кредиту 20/1, 20/2, 20/3.

2.8 Учет затрат по формированию основного стада

Особую группу капитальных вложений в сегменте бизнеса «Сельское хозяйство» составляют затраты по формированию основного стада.

К ним относят расходы по выращиванию собственного молодняка, переводимого в основное стадо, а также затраты по приобретению взрослого скота на стороне. Организации отражают их на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». По дебету счета учитываются все затраты, относящиеся к формированию стада взрослого продуктивного и рабочего скота, а по кредиту – списываются затраты в дебет счета 01 «Основные средства».

Самым значимым источником формирования продуктивного стада является выращивание собственного молодняка. Молодняк животных в сегменте бизнеса «Сельское хозяйство» относится к оборотным средствам, поэтому при переводе его в основное стадо происходит переход оборотных средств посредством капитальных вложений в группу основных средств. Перевод молодняка во взрослое поголовье по птице, кроликам, зверям на счете 08 не отражается, поскольку они числятся в составе оборотных средств.

Учет затрат по формированию основного стада за счет перевода молодняка, выращенного в хозяйстве, ведут на субсчете «Перевод молодняка животных в основное стадо», открываемом к счету 08. Аналитический учет ведут по видам животных (КРС, свиньи, овцы, лошади и т. д.).

В течение года при переводе в основное стадо молодняка прошлых лет его стоимость определяется исходя из веса животных и плановой себестоимости 1 ц живой массы.

Стоимость молодняка скота, по которому себестоимость живой массы не исчисляется (молодняк лошадей и др.), определяется исходя из его фактической стоимости на начало года и затрат на выращивание в текущем году, исчисленных умножением плановой себестоимости 1 кормо-дня на количество дней пребывания животных в группе молодняка до его перевода в основное стадо.

Операции по формированию основного стада отражают в учете в следующем порядке.

В течение года по мере перевода молодняка скота в основное стадо составляется бухгалтерская запись по плановой себестоимости живой массы: Д-т сч. 08 К-т сч. 11.

Одновременно составляют корреспонденцию на оприходование скота в состав основных средств: Д-т сч. 01 К-т сч. 08.

В конце года, после определения фактической себестоимости прироста живой массы, плановые затраты на выращивание молодняка, переведенного в течение года в основное стадо, корректируется до фактических.

Калькуляционные разницы списываются дополнительно (или сторнируются) бухгалтерской записью:

Д-т счета 08 К-т счета 11.

Соответственно корректируют стоимость переведенных животных на счетах 01 и 08.

На субсчете «Приобретение взрослых животных», открываемом к счету 08, отражают фактические затраты, связанные с приобретением взрослого продуктивного и рабочего скота для пополнения основного стада. В основные средства эти животные включаются по фактической себестоимости приобретения, включая расходы по доставке в хозяйство. При этом составляются бухгалтерские записи по дебету счета 08 и кредиту счетов:

60 – покупная стоимость без НДС;

71 – сумма командировочных расходов, связанных с приобретением животных основного стада;

23 – стоимость услуг, оказанных по доставке животных;

10/14 – стоимость израсходованных кормов и др.

Одновременно при переводе в состав основных средств делают запись Д-т счета 01 К-т счета 08.

2.9 Классификация затрат по статьям

Для получения необходимой информации, используемой при принятии управленческих решений и управлении процессом формирования себестоимости, затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), в сегменте бизнеса «Сельское хозяйство» группируются по следующим статьям:

1. Расходы на оплату труда.
2. Отчисления на социальные нужды.
3. Сырье и материалы.
4. Содержание и эксплуатация основных средств.
5. Работы и услуги.
6. Расходы денежных средств.
7. Прочие затраты.
8. Потери от брака, падежа животных.
9. Затраты по организации производства и управлению.
10. И т. д.

В статью «Расходы на оплату труда» включаются все виды оплаты труда, относящиеся к работникам, непосредственно занятым в технологическом процессе производства продукции.

По статье «Отчисления на социальные нужды» учитывают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве продукции.

В статью «Сырье и материалы» включают стоимость сырья и материалов (приобретаемых со стороны и собственного производства), которые входят в состав вырабатываемой продукции, а также используемых в процессе производства продукции для обеспечения нормального технологического процесса, а именно:

- семян и посадочного материала;
- минеральных и органических удобрений,
- нефтепродуктов;
- пестицидов, гербицидов, а также других химических и биологических средств, используемых для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур и т. д.

В статью «Содержание и эксплуатация основных средств» включаются затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств непосредственно в производстве. В состав расходов по данной статье относят:

- расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства (кроме трактористов-машинистов, занятых в технологическом процессе производства сельскохозяйственной продукции);
- отчисления на социальные нужды;
- амортизационные отчисления основных средств;
- затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

По статье «Работы и услуги» отражаются затраты на работы и услуги вспомогательных производств организации, обеспечивающих производственные нужды, и затраты на оплату услуг производственного характера, оказываемых сторонними организациями.

На статью «Расходы денежных средств» относят:

- налоги, сборы и платежи в бюджет;
- платежи по обязательным видам страхования в соответствии с порядком, установленным законодательством, и т. д.

По статье «Прочие затраты» отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, но не относящиеся ни к одной из указанных выше статей:

- расходы по ограждению ферм, строительству санпропускников и других объектов, связанных с ветеринарно-санитарными мероприятиями;
- расходы будущих периодов;
- и др.

По статье «Потери от брака, падежа животных» в промышленных производствах отражают: стоимость окончательно забракованной продукции, расходы по исправлению брака и т. д.

В животноводстве по указанной статье учитывают потери от гибели молодняка и взрослого скота, находящегося на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел.

2.10 Учет затрат на производство продукции растениеводства

Растениеводство является одной из основных отраслей сельскохозяйственного производства. Оно удовлетворяет потребности населения в продуктах питания, а промышленности – в сырье. Кроме того, растениеводство является базой для развития животноводства, обеспечивая его кормами. На кругооборот средств в растениеводстве оказывает влияние сезонный характер производства: затраты на производство совершаются в течение длительного времени, а их возмещение (выход продукции) происходит в момент, определенный естественными условиями созревания растений. Параллельно с затратами под урожай отчетного года осуществляются затраты и под урожай будущего года, которые в бухгалтерском учете должны отражаться обособленно. Объектами учета затрат в растениеводстве являются:

- 1) сельскохозяйственные культуры, группы однородных по технологии выращивания культур;
- 2) виды работ незавершенного производства;
- 3) затраты, подлежащие распределению;
- 4) прочие объекты.

Во всех случаях, когда затраты можно отнести непосредственно на ту или иную сельскохозяйственную культуру, их учитывают отдельно по объектам учета первой группы, то есть по выращенным культурам.

Объекты учета затрат по выполненным сельскохозяйственным работам выделяют, как правило, в том случае, когда затраты на выполнение этих работ невозможно сразу отнести на ту или иную культуру отчетного года. Их относят к затратам под урожай будущих лет, то есть незавершенному производству растениеводства.

Отдельными объектами в незавершенном производстве являются: посев озимых зерновых культур; подъем зяби; лушение (без зяблевой пахоты); внесение органических удобрений; внесение минеральных удобрений; известкование и гипсование почв; многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет); многолетние травы посева отчетного года и т. д.

Распределяют затраты незавершенного производства после окончания посевных работ и составления заключительного отчета об итогах сева, то есть после определения фактических площадей посева под те или иные культуры.

Затраты по подъему зяби, гипсованию и известкованию распределяют пропорционально площади, занятой под соответствующими культурами.

Издержки по внесению органических и минеральных удобрений распределяют между сельскохозяйственными культурами пропорционально физической массе.

В сегменте бизнеса «Сельское хозяйство» имеются затраты, которые нельзя отнести на объекты первой или второй группы, так как они относятся к нескольким объектам учета затрат. Их называют распределяемыми.

Подобные затраты не переходят на следующий год, а распределяются и полностью списываются в конце года на соответствующие объекты учета затрат.

Выделяют следующие распределяемые расходы:

1) амортизация и затраты на ремонт основных средств растениеводства, подлежащие распределению (зернохранилища, овощехранилища, площади и навесы для хранения зерна, машины для очистки и сушки зерна).

Амортизацию и затраты на ремонт зернохранилищ распределяют между отдельными зерновыми культурами пропорционально массе хранимого зерна. Амортизацию и затраты на ремонт картофелехранилищ и овощехранилищ прямо относят на издержки производства картофеля и овощей. В специализированных хозяйствах расходы по содержанию овощехранилищ распределяют между отдельными овощными культурами пропорционально площади помещений, занимаемых продукцией соответствующих культур;

2) затраты по орошению. Они связаны с содержанием и эксплуатацией ирригационных сетей и сооружений, а также дождевальных установок. Их относят на соответствующие культуры пропорционально посевным площадям;

3) затраты по осушению земель. Затраты на содержание каналов мелиоративных и гидротехнических сооружений. Расходы распределяют по культурам и сенокосам пропорционально посевным площадям.

В качестве отдельных видов затраты в отрасли растениеводства выступают расходы, связанные с производством кормов: заготовка силоса, сенажа и производства других видов кормов, включая фактическую себестоимость зеленой массы и стоимость других компонентов, использованных для приготовления кормов.

Для учета затрат и выхода продукции растениеводства предназначен счет 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство».

Аналитический учет затрат осуществляют в разрезе производственных подразделений, по объектам учета и статьям затрат.

Таблица 2.6 – Отражение хозяйственных операций по субсчету 20/1 «Растениеводство»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Стоимость семян и посадочного материала, минеральных и органических удобрений, химикатов и гербицидов, нефтепродуктов и других материалов, израсходованных при	20/1	10

Окончание таблицы 2.6

1	2	3	4
	возделывании и уборке сельскохозяйственных культур		
2	Сумма амортизации основных средств отрасли растениеводства (кроме основных средств машинно-тракторного парка)	20/1	02
3	Списание стоимости услуг вспомогательных производств для отрасли растениеводства	20/1	23
4	Стоимость работ и услуг, выполненных сторонними организациями для растениеводства	20/1	60
5	Сумма начисленной заработной платы работникам растениеводства и отчислений, установленных действующим законодательством	20/1	70, 69, 76
6	Оприходование семян и кормов (в течение года по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической)	10	20/1
7	Оприходование поступившей из производства продукции растениеводства (кроме семян и кормов): в течение года – по плановой себестоимости с корректировкой до фактической	43	20/1

2.11 Учет затрат на производство продукции животноводства

Животноводство в зависимости от вида выращиваемого скота подразделяется на: скотоводство, свиноводство, овцеводство, полеводство, звероводство, кролиководство, рыбоводство и пчеловодство.

В животноводстве затраты на производство продукции осуществляются в течение года более равномерно, чем в растениеводстве, поэтому все расходы отчетного года, как правило, включаются в состав себестоимости продукции текущего года.

Незавершенное производство может возникать в пчеловодстве – на стоимость меда, оставленного в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период; в рыбоводстве – затраты по зарыблению, в птицеводстве – расходы на незаконченную инкубацию.

В качестве объектов учета затрат в животноводстве выделяют отдельные виды и группы скота в пределах отраслей.

В свиноводстве объектами учета могут быть:

- основное стадо;
- поросята от 2 до 4 месяцев;
- молодняк свиней старше 4 месяцев;

– взрослые свиньи на откорме.

В птицеводстве затраты учитывают по видам выращиваемой птицы (куры, утки, гуси и т. д.). На каждый вид птицы выделяют два объекта учета затрат: взрослое стадо и молодняк на выращивании. Отдельно учитывают затраты по инкубации яиц.

В кролиководстве и звероводстве учет затрат осуществляется по видам зверей с выделением в качестве объектов: основное стадо и молодняк.

В рыболовстве объектами учета являются: выращивание мальков, выращивание сеголеток, выращивание товарной рыбы.

Синтетический учет затрат в животноводстве ведут на субсчете 20/2 «Животноводство». Аналитический учет ведут по отраслям, видам или технологическим группам животных и статьям калькуляции.

Таблица 2.7 – Отражение хозяйственных операций по субсчету 20/2 «Животноводство»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Стоимость кормов, подстилки, медикаментов, биопрепаратов, нефтепродуктов и материалов, израсходованных для нужд животноводства	20/2	10
2	Стоимость сельскохозяйственной продукции, израсходованной на сельскохозяйственные цели (заложенные яйца в инкубатор, израсходованное молоко на выпойку телят и поросят)	20/2	43
3	Стоимость услуг вспомогательных производств	20/2	23
4	Амортизация основных средств животноводства	20/2	02
5	Сумма начисленной заработной платы работникам животноводства и отчислений, установленных действующим законодательством	20/2	70, 69, 76
6	Стоимость работ, выполненных сторонними организациями для животноводства	20/2	60
7	Сумма распределенных общепроизводственных затрат	20/2	25
8	Плановая себестоимость поступившей из производства продукции животноводства с корректировкой в конце года до фактической	43/2	20/2
9	Стоимость поступившего приплода, прироста живой массы животных, суточного молодняка птицы	11	20/2
10	Стоимость органических удобрений, выведенных на поля	20/1	20/2

3 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕГМЕНТЕ БИЗНЕСА «СТРОИТЕЛЬСТВО»

Вопросы

- 3.1 Отраслевые особенности строительства и их влияние на организацию учета
- 3.2 Учет затрат на капитальные вложения при подрядном и хозяйственном способах ведения работ
- 3.3 Учёт незавершенного строительства и законченных строительством объектов
- 3.4 Учет материалов повторного использования в сегменте бизнеса «Строительство»
- 3.5 Учет временных сооружений
- 3.6 Учет материалов, переданных заказчиком подрядной строительной организации для выполнения строительно-монтажных работ
- 3.7 Учет расходов по договорам строительного подряда
- 3.8 Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов
- 3.9 Особенности сводного учета затрат на производство строительно-монтажных работ
- 3.10 Учет выполненных объемов строительно-монтажных работ и расчетов с заказчиками

3.1 Отраслевые особенности строительства и их влияние на организацию учета

Строительство как отрасль материального производства существенно отличается от других отраслей народного хозяйства. Это объясняется особым характером продукции строительства, условиями вложения денежных средств, их освоения и возврата, методами организации и управления строительным процессом, особенностями технологии строительного производства.

В строительстве производственный процесс носит длительный характер. Это вызывает отвлечение капитала из оборота на длительное время и соответственно возрастает объем незавершенного производства.

Товарные отношения в строительстве в отличие от промышленности возникают до начала производственного процесса. Сначала создается модель строительного объекта в виде проектно-сметной документации, затем заключается договор строительного подряда. Товарный спрос во многом определяется уровнем профессионализма проектирования и подрядчика. Эти особенности влияют на ценообразование строительной продукции и себестоимость строительно-монтажных работ.

Строительная продукция создается на определенном земельном участке и в течение всего периода строительства, а в дальнейшем и эксплуатации,

остается неподвижной. В период строительства орудия труда и рабочие непрерывно перемещаются по фронту работ. Перемещение рабочей силы и строительной техники требуют дополнительных затрат на перевозку, демонтаж строительной техники. Некоторые из этих затрат предварительно учитывают как расходы будущих периодов, затем списывают на объекты строительства.

На результаты строительного производства оказывают влияние погодные (дожди, снегопады, ветра, изменение температуры воздуха) и сложные (работа в недоступных для транспорта местах, вблизи линий электропередачи и т. д.) условия. Они нарушают ритмичность производства и способствуют появлению дополнительных затрат.

На строительных объектах и площадках хранятся материалы открытого хранения (кирпич, песок, щебень и т. д.). В течение месяца они расходуются без документального оформления, а их расход на производство определяется путем проведения инвентаризации.

Строительное производство отличается сложностью производственных связей. Участие в строительстве заказчика, генерального подрядчика, субподрядчиков ведет к формированию сложной системы их взаимоотношений и взаиморасчетов, что ведет к дополнительным хозяйственным операциям в бухгалтерском учете.

3.2 Учет затрат на капитальные вложения при подрядном и хозяйственном способах ведения работ

По способу производства строительно-монтажных работ инвестиции в основной капитал подразделяются на выполняемые подрядным и хозяйственным способами.

При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли заказчика, который финансирует строительство и ведет его для собственных нужд.

При хозяйственном способе строительно-монтажные работы ведут сами организации.

Учет затрат на капитальные вложения в строительстве ведут на отдельном субсчете, открываемом к счету 08 «Вложения в долгосрочные активы».

При подрядном способе ведения работ застройщики-заказчики учитывают затраты на капитальные вложения по договорной стоимости.

Таблица 3.1 – Отражение хозяйственных операций, связанных с затратами на капитальные вложения, при подрядном способе ведения работ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается договорная стоимость выполненных и сданных подрядчиком строительно-монтажных работ заказчику: – сумма без НДС; – сумма НДС	08	60
		18	60
2	Отражается сумма страхования материальных ценностей, относящихся к капитальным вложениям	08	76

К работам, выполненным хозяйственным способом, относятся работы по объектам, осуществляемые собственными силами организации-застройщика.

В отличие от подрядного способа ведения работ учет затрат при хозяйственном способе ведется по фактической себестоимости, а не по договорной стоимости.

Таблица 3.2 – Отражение хозяйственных операций, связанных с затратами на капитальные вложения, при хозяйственном способе ведения работ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость материалов, израсходованных на строительство объекта	08	07, 10
2	Отражается сумма амортизации, начисленной по основным средствам, используемым для строительства объекта	08	02
3	Отражается стоимость смонтированного оборудования	08	07
4	Отражается стоимость услуг вспомогательных производств	08	23
5	Начислена заработная плата рабочим, занятым в процессе капитального строительства, и отчисления в ФСЗН и РУСП «Белгосстрах»	08	70, 69, 76
6	Отражается стоимость услуг сторонних организаций, связанных с капитальным строительством: – сумма без НДС; – сумма НДС	08	60
		18	60

3.3 Учёт незавершенного строительства и законченных строительством объектов

Затраты, понесенные заказчиком (застройщиком) при строительстве, подразделяются на две группы:

- 1) затраты, увеличивающие стоимость объекта учета,
- 2) затраты, не увеличивающие стоимость объекта учета.

К затратам первой группы относятся:

– затраты, предусматриваемые сводным сметным расчетом стоимости строительства,

– затраты, не предусматриваемые сводным сметным расчетом стоимости строительства, но включаемые в стоимость объекта строительства (начисленные до даты утверждения акта приемки объекта в эксплуатацию проценты по полученным заказчиком (застройщиком) кредитам и займам, направленным на оплату ТМЦ и работ, непосредственно связанных со строительством; затраты на управление строительством; стоимость услуг инженера (инженерной организации) по договору об оказании инженерных услуг; затраты на консервацию (расконсервацию) незавершенного строительства и т. д.).

К затратам второй группы относятся: затраты на снос и охрану объекта, прекращенного строительством, кроме случаев, когда эти затраты несет новый заказчик (застройщик) в целях возведения или реконструкции нового объекта и эти затраты включены в сводный сметный расчет; затраты по устранению недостатков в проектной документации, в строительных работах, исправлению дефектов оборудования, допущенных по вине организаций-изготовителей и исполнителей, а также повреждений и деформаций оборудования, полученных при его перевозке, и другие аналогичные затраты, которые возмещаются за счет организаций, нарушивших условия поставок, выполнения работ, оказания услуг и т. д.

До даты приемки объекта в эксплуатацию затраты, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» и увеличивающие стоимость объекта, составляют в бухгалтерском учете стоимость незавершенного строительства.

Аналитический учет затрат ведется:

- по каждому объекту;
- по составным элементам объекта;
- по статьям затрат (при хозяйственном способе ведения строительномонтажных работ): «Материалы», «Заработная плата рабочих основного производства», «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов», «Прочие прямые затраты», «Косвенные общепроизводственные затраты».

Прямые затраты, произведенные при выполнении строительных работ хозяйственным способом, включаются в стоимость объекта с учетом сметных норм расходования материальных и трудовых ресурсов, эксплуатации строительных машин и механизмов. Обоснованность понесенных затрат

подтверждается экономическими расчетами, произведенными соответствующими специалистами застройщика. Решение о включении в стоимость объекта учета затрат, превышающих сметные нормы расходования материальных и трудовых ресурсов, эксплуатации строительных машин и механизмов, принимается руководителем застройщика или иным уполномоченным им лицом.

На статью «Косвенные общепроизводственные затраты» относятся общепроизводственные затраты, связанные с выполнением строительных работ, которые невозможно прямо отнести к конкретному объекту учета. Эти затраты учитываются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» (субсчет «Косвенные общепроизводственные затраты»), распределяются между объектами учета в соответствии с методами, определенными учетной политикой организации.

Таблица 3.3 – Отражение хозяйственных операций, связанных со сдачей законченных строительством объектов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость объекта, возведенного заказчиком (застройщиком) для собственного использования	01	08
2	Отражается стоимость объекта, возведенного заказчиком (застройщиком) в целях дальнейшей продажи	43	08
3	Отражается передача заказчиком (застройщиком) затрат по строительству дольщику: – сумма фактических затрат, приходящихся на долю третьего лица, – сумма НДС, приходящаяся на долю третьего лица	76	08
		76	18
4	Отражается безвозмездная передача эксплуатационным организациям государственной формы собственности затрат на возведение инженерных сетей и сооружений, затрат на благоустройство в бухгалтерском учете заказчика (застройщика), являющегося собственником объекта: 1) в случае принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и (или) инвестиционной недвижимости, 2) в случае принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве готовой продукции, предназначенной для	91	08

Окончание таблицы 3.3

1	2	3	4
	реализации:		
	– при приемке объекта;	97	08
	– при реализации объекта	90/10	97

3.4 Учет материалов повторного использования в сегменте бизнеса «Строительство»

При производстве строительно-монтажных работ используются материалы, которые подлежат возврату после окончания производственного процесса. К таким материалам относятся: шпалы и рельсы подкрановых путей, строительные леса и подмости, деревянная и металлическая опалубка и т. д.

Указанные материалы сохраняют свою натуральную форму в течение нескольких производственных процессов и переносят свою стоимость постепенно на строительную продукцию. Такие материалы называют оборачиваемыми или повторного использования.

Следует отметить, что приобретаемые для строительно-монтажных работ строительные трубчатые леса учитываются в составе основных средств, по которым начисляют амортизацию в течение их срока полезного использования.

При отпуске материалов повторного использования на производство строительно-монтажных работ в первый раз часть их стоимости, рассчитанной исходя из нормативного количества оборотов материала, включается в себестоимость СМР, а остальная часть считается расходами будущих периодов.

3.5 Учет временных сооружений

К временным сооружениям относятся объекты строительства, не входящие в сметы строек и возводимые на время стройки основного строительного объекта, а именно:

- настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики;
- временные разводки от магистральных разводящих сетей электроэнергии, воды, пара, газа в пределах рабочей зоны;
- и т. д.

Расходы по возведению, сборке, разборке (и т. д.) временных сооружений первоначально собираются на счете 23 «Вспомогательные производства» субсчет 6 «Возведение временных сооружений».

Ввод в эксплуатацию временных сооружений оформляется актом об устройстве нетитульного временного здания и сооружения по форме № С-5.

Если временное здание будет использоваться в течение периода более 12 месяцев, то оно зачисляется в состав основных средств.

Если полезный срок эксплуатации временного сооружения менее 12 месяцев, то его надо отражать в составе средств в обороте. Временные сооружения учитываются на субсчете 10/8.

Таблица 3.4 – Отражение хозяйственных операций по учету временных сооружений

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость материалов, израсходованных для создания временных сооружений	23/6	10
2	Начислена заработная плата рабочим, занятым созданием временных сооружений, с отчислениями в ФСЗН и РУСП «Белгосстрах»	23/6	70, 69, 76
3	Списывается часть расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов	23/6	25
4	Если временные сооружения включаются в состав основных средств	08	23/6
		01	08
5	Если временные сооружения включаются в состав оборотных средств	10/8	23/6

Погашение стоимости производится ежемесячно в зависимости от продолжительности строительства (с учетом возвратных материалов от разборки).

3.6 Учет материалов, переданных заказчиком подрядной строительной организации для выполнения строительно-монтажных работ

Материалы, переданные подрядной организации с сохранением прав собственности заказчика, учитываются подрядной организацией на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку», у заказчика – на отдельном субсчете, открываемом к счету 07.

Стоимость данных материалов не включается подрядной организацией в объем выполненных СМР и в выручку от реализации.

У подрядной организации поступление данных материалов отражается по Д-т 003, а списание – по К-т 003.

У заказчика передача материалов подрядной строительной организации – Д-т 07 К-т 07/3.

На основании справок о стоимости выполненных работ и затрат по форме № С-3 заказчик списывает материалы в затраты капитальных вложений: Д-т 08/3 К-т 07.

Подрядной организацией могут приобретаться строительные материалы за счет целевых авансов, полученных от заказчика. Такие материалы включаются в объемы выполненных СМР. При расчетах с заказчиками за выполненные СМР размер оплаты уменьшается на фактическую стоимость строительных материалов, приобретенных за счет целевых авансов, полученных от заказчиков на эти цели.

Таблица 3.5 – Отражение хозяйственных операций по учету целевых авансов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Подрядной организацией получен целевой аванс от заказчика на приобретение строительных материалов	51	62 «Целевые авансы полученные»
2	Перечислены денежные средства поставщику за материалы (за счет целевого аванса)	60	51
3	Поступили от поставщика материалы: – сумма без НДС; – сумма НДС	10 18	60 60
4	Списаны на себестоимость СМР материалы, приобретенные за счет целевого аванса	20	10
5	Отражена стоимость выполненных и сданных заказчику СМР	62	90/1
6	Произведен зачет целевого аванса	62 «Целевые авансы полученные»	62
7	Поступила от заказчика оставшаяся сумма задолженности	51	62

3.7 Учет расходов по договорам строительного подряда

Расходы по договору строительного подряда представляют собой совокупность затрат, которые произведены подрядчиком в целях выполнения обязательств по договору. Они состоят из прямых и косвенных затрат.

К прямым затратам относятся затраты, которые могут быть прямо отнесены к конкретному договору строительного подряда. К косвенным затратам относятся общепроизводственные и общехозяйственные затраты, которые не могут быть прямо отнесены на определенный договор.

Прямые затраты группируются по следующим статьям:

- материалы;
- заработная плата рабочих основного производства;
- затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов;
- прочие прямые затраты.

В статью «Материалы» включаются затраты, связанные с использованием материалов при выполнении строительного-монтажных работ: строительных материалов, топлива и других, а также отклонения в стоимости материалов.

В статью «Заработная плата рабочих основного производства» включаются затраты, связанные с оплатой труда основных производственных рабочих: основная и дополнительная заработная плата, надбавки, премии за производственные результаты.

В статью «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов» включаются затраты, связанные с использованием данных машин при выполнении строительного-монтажных работ. Затраты по использованию строительной техники предварительно учитываются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов».

В статью «Прочие прямые затраты» включаются следующие затраты:

- обязательные отчисления от заработной платы рабочих основного производства, установленные законодательством;
- затраты на служебные командировки рабочих основного производства;
- затраты по охране объекта строительства;
- затраты, связанные с использованием временных зданий и сооружений;
- затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно, если объект строительства находится вне места расположения строительной организации;
- затраты, связанные с выполнением строительного-монтажных работ вахтовым методом;
- иные затраты, которые связаны с выполнением строительных работ по конкретному договору.

Таблица 3.6 – Отражение хозяйственных операций по учету прямых затрат по договорам строительного подряда

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость материалов, израсходованных на выполнение строительно-монтажных работ	20	10
2	Отражаются отклонения в стоимости материалов	20	16
3	Списываются расходы по содержанию строительных машин и механизмов	20	25
4	Отражается стоимость услуг сторонних организаций, относящихся к конкретному договору: – сумма без НДС; – сумма НДС	20	60
		18	60
5	Начислена заработная плата рабочим основного строительного производства с обязательными отчислениями	20	70, 69, 76

Для учета косвенных общепроизводственных затрат используется счет 25 субсчет «Косвенные общепроизводственные затраты». Данные затраты включают:

- затраты на организацию работ на строительных площадках;
- затраты на охрану труда;
- затраты по контролю качества выполняемых СМР;
- затраты на перемещение имущества между складом и объектом строительства, а также между объектами;
- затраты по страхованию имущества, грузов;
- другие затраты, связанные с выполнением СМР, но которые невозможно отнести на определенный объект строительства.

Косвенные общепроизводственные затраты ежемесячно распределяются между объектами строительства и списываются на счет 20 «Основное производство».

Косвенные общехозяйственные расходы учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты». К данным затратам относятся:

- затраты на оплату труда управленческого персонала;
- обязательные отчисления от всех видов оплаты труда управленческого персонала, установленные законодательством;
- затраты на содержание зданий и пр., используемых управленческим персоналом;
- затраты на рекламу, представительские цели, маркетинговые услуги и пр.;
- затраты на подготовку и переподготовку кадров;

– затраты на оплату услуг связи.

Косвенные общехозяйственные затраты ежемесячно списываются на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

3.8 Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов

Строительные организации оснащены большим количеством машин и механизмов, что облегчает труд строителей и делает его более производительным.

Учет затрат на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов ведется на счете 25 «Общепроизводственные затраты». По дебету этого счета собирают затраты на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов, а по кредиту их списывают на соответствующие счета в зависимости от того, где работали машины и механизмы. К данным видам расходов относят:

- затраты, связанные с оплатой труда рабочих, занятых управлением, обслуживанием и ремонтом техники;
- стоимость горюче-смазочных материалов, которые были использованы для обеспечения работы, ремонта и технического обслуживания техники;
- затраты на ремонт техники;
- амортизационные отчисления по технике;
- иные затраты, связанные с содержанием строительных машин.

Подрядная строительная организация для выполнения строительно-монтажных работ может использовать как собственную, так и арендованную технику. Для отдельного учета данных затрат к счету 25 открываются два субсчета: субсчет «Затраты по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов» и субсчет «Затраты по эксплуатации арендованных строительных машин и механизмов».

Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов и калькулирование себестоимости машино-смены или машино-часа их работы ведется в соответствующем разделе журнала-ордера № 10-С по видам машин, по которым устанавливаются задания по выработке в натуральном выражении или по времени их использования (краны башенные; краны на гусеничном ходу; экскаваторы; тракторы; бульдозеры и т. д.). По мелким машинам и механизмам, на которые не установлены нормы выработки, а именно: бетононасосы, передвижные и штукатурные и малярные станции и т. д. – аналитический учет ведется в целом как затраты «По прочим машинам».

Объектом калькулирования себестоимости работы строительных машин и механизмов является единица времени их работы (машино-смена или машино-час). Сумма фактических затрат по эксплуатации строительной техники, учтенная на счете 25, ежемесячно списывается на затраты основного производства (объекты строительства) или другие счета потребителей услуг и

распределяется исходя из количества машино-смен (машино-часов) работы техники на каждом объекте.

По строительным агрегатам, выработку которых учитывают в натуральных измерителях, сумму фактических затрат распределяют исходя из натурального объема.

Таблица 3.7 – Отражение хозяйственных операций по учету затрат по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата рабочим, занятым управлением или обслуживанием строительных машин и механизмов, и обязательные отчисления от нее	25	70, 69, 76
2	Отражается стоимость горюче-смазочных материалов, запчастей	25	10
3	Начислена амортизация по строительной технике	25	02
4	Отражены услуги сторонней организации, относимые на затраты по содержанию строительной техники: – сумма без НДС; – сумма НДС	25 18	60 60
5	Отражается списание затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов на себестоимость строительно-монтажных работ	20	25
6	Отражается списание затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов при работе во вспомогательных производствах	23	25
7	Отражается списание затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, относимых на общехозяйственные затраты	26	25

3.9 Особенности сводного учета затрат на производство строительно-монтажных работ

Учет затрат на производство строительно-монтажных работ ведется по договорам строительного подряда, по объектам строительства, под которыми понимается объект (здание, сооружение, линия электропередач и т. п.), на

который имеется утвержденная смета или сводный сметный расчет стоимости строительства.

Объектами учета затрат по монтажу оборудования, устройству отопления, вентиляции, электроосвещению и другим специализированным работам являются комплексы работ, выполняемые субподрядными организациями.

Строительные организации, выполняющие однородные специальные виды работ или осуществляющие строительство однородных объектов с незначительной продолжительностью их строительства и расположенные на одном строительном участке, могут вести учет затрат по группе объектов.

Учет затрат на производство строительного-монтажных работ в зависимости от видов объектов учета может быть организован по позаказному методу или методу накопления затрат за определенный период времени.

Основным методом учета затрат на производство строительных работ является позаказный метод, при котором объектом учета является отдельный заказ, открываемый на каждый объект строительства или вид работ. Учет затрат ведется нарастающим итогом до окончания выполнения работ по заказу.

Метод накопления затрат за определенный период времени предусматривает ведение учета затрат по группе объектов.

Сводный учет затрат на производство СМР осуществляется на счете 20 «Основное производство». Аналитический учет ведется в журнале-ордере №10-С по договорам строительного подряда, по объектам строительства, по статьям калькуляции и элементам затрат.

3.10 Учет выполненных объемов строительного-монтажных работ и расчетов с заказчиками

Выполненные объемы строительного-монтажных работ отражаются по сметной (договорной) стоимости. Такая оценка необходима для расчетов с заказчиками и субподрядными организациями, отражения в отчетности выполненных объемов строительного-монтажных работ и для определения финансового результата от реализации работ.

Для определения количества выполненных объемов строительного-монтажных работ на каждом объекте строительства ведется журнал учета выполненных работ. Он открывается производственно-техническим отделом строительной организации и передается исполнителю работ (прорабу, мастеру). Выполненные объемы работ учитываются в этом журнале на основании замеров в натуре конструктивных элементов или видов работ.

На основании журнала учета выполненных работ ежемесячно составляется акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ (ф. № С-2). Указанный акт составляется в подтверждение объемов и стоимости работ, выполненных собственными

силами. В качестве приложения к акту ф. № С-2 в произвольной форме составляется ведомость материалов, израсходованных на производство работ. Материалы заказчика и подрядчика указываются в ведомости с отдельными подсчетами итогов.

На основании данных акта ф. № С-2 заполняется справка о стоимости выполненных работ и затратах (ф. № С-3). Она служит основанием для расчетов за выполненные строительно-монтажные работы между заказчиком и генподрядчиком, а также между генподрядчиком и субподрядчиком.

Порядок расчетов за выполненные строительно-монтажные работы определяется условиями подрядных торгов или соглашением сторон и устанавливается договором подряда. За расчетный период может быть принят месяц, либо период времени, необходимый для выполнения этапа (комплекса) строительных работ, или для строительства всего объекта в целом. Расчеты производятся на основании подписанных заказчиком справок о стоимости выполненных работ и затратах (ф. № С-3).

Расчеты с заказчиками отражаются на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Аналитический учет расчетов ведется по каждому заказчику и каждому договору.

Таблица 3.8 – Отражение хозяйственных операций по учету выполненных и сданных заказчику объемов строительно-монтажных работ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается договорная стоимость выполненных и сданных заказчику строительно-монтажных работ	62	90/1
2	Отражается сумма начисленного НДС из выручки от реализации	90/2	68/2
3	Списывается себестоимость реализованных строительно-монтажных работ	90/4	20
4	Списываются косвенные общехозяйственные затраты	90/5	26
5	Отражается финансовый результат от реализации строительно-монтажных работ: – прибыль; – убыток	90/11 99	99 90/11

4 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕГМЕНТЕ БИЗНЕСА «АВТОМОБИЛЬНЫЙ ТРАНСПОРТ»

Вопросы

4.1 Факторы, обуславливающие организацию бухгалтерского учёта при осуществлении транспортной деятельности

4.2 Учет автомобильного топлива

4.3 Учет запасных частей и автомобильных шин

4.4 Особенности оплаты труда водителей и рабочих, осуществляющих ремонт подвижного состава

4.5 Учет затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава

4.6 Учет затрат на перевозки автомобильным транспортом

4.7 Учет реализации автотранспортных услуг

4.1 Факторы, обуславливающие организацию бухгалтерского учёта при осуществлении транспортной деятельности

Объекты бухгалтерского учета представляют совокупность экономических явлений и хозяйственных процессов, которые в нем отражаются. Транспортная деятельность обусловлена влиянием ряда факторов: природно-климатических, транспортных, дорожных, которые определяют специфичность данной отрасли и обосновывают организацию системы бухгалтерского учета.

Природно-климатические условия осуществления перевозок (температура воздуха, осадки, снежный покров и т. д.) обуславливают необходимость регулировать теплоизоляцию, устанавливать соответствующие времени года шины, системы запуска двигателей, системы охлаждения, вентиляции и др.

К транспортным факторам относятся дальность перевозок, режим обслуживания по времени и производственно-технологическая организация перевозок.

Такой фактор, как дальность перевозок, в значительной степени определяет организацию труда и отдыха водителей. Технологический процесс выполнения рейсов предусматривает отдых водителей на промежуточных пунктах маршрута и в пункте оборота. Для этого необходимы наличие комнат для отдыха и возможность обеспечить водителей питанием.

Режим обслуживания перевозок предусматривает организацию труда водителей и всего линейного персонала. В связи с тем, что перевозки начинаются в разное время суток (рано утром, поздно вечером), необходимо

доставить водителей на работу и домой, а также организовать круглосуточную работу всех других служб (диспетчерская, ремонтная).

Производственно-технологический аспект перевозочной деятельности предусматривает организацию технического обслуживания и ремонта подвижного состава, обеспечения нефтепродуктами, диспетчерской службы, маршрутной системы, системы сбора доходов и др.

Дорожные условия в значительной степени определяют условия работы автомобильного транспорта и влияют на скорость движения, расход топлива, потерю времени в пути. Дорожным фактором является категория дороги, определяющая разрешенную нагрузку на ось и допустимую полную массу автомобиля, ширину проезжей части и число полос движения, наличие развязок, интенсивность дорожного движения. При высокой интенсивности скорость транспортного потока замедляется.

Необходимая информация для управления транспортным процессом и контроля за расходованием материальных и трудовых ресурсов формируется в системе бухгалтерского учета. Определение объектов учета обусловлено производственной и организационно-технологической спецификой деятельности транспортных организаций. Они устанавливаются в соответствии с содержанием изучаемых процессов и конкретными управленческими задачами. Следовательно, в системе счетов бухгалтерского учета процесс производственной деятельности в сегменте бизнеса «Автомобильный транспорт» отражается системой учетных единиц, которые выступают измерителями хозяйственных операций.

При изучении автомобильных перевозок объектами учета выступают отдельное транспортное средство, их группы по маркам и видам, виды перевозок в разрезе видов грузов, маршрутов клиентов.

Единицами измерения транспортных услуг для грузовых перевозок являются тонны перевезенного груза, а для пассажирских перевозок – пассажирооборот. При невозможности учета объема выполненных работ в количественных измерителях используется время нахождения автомобилей в работе.

Производственная база в сегменте бизнеса «Автомобильный транспорт» представлена подвижным составом (автомобили, прицепы, автобусы, троллейбусы, трамваи, электропоезда), который обеспечивает автомобильные перевозки. Объем перевозок зависит от количества единиц подвижного состава и его качественных характеристик. Объем транспортных услуг определяется по каждой модели автотранспортных средств отдельно, поэтому и в бухгалтерском учете должны найти отражение объемы услуг подвижного состава в таком же разрезе.

4.2 Учет автомобильного топлива

Принятие к учету поступивших со стороны ТСМ производится на основании сопроводительных документов поставщиков.

Автомобильное топливо может быть жидким или газообразным. К жидкому топливу относят бензин, дизельное топливо. Исходя из того, что объем и плотность жидкого топлива изменяются в зависимости от окружающей температуры, а нормы расхода топлива установлены в литрах, учет топлива ведут на складах и в хранилищах в двойных измерителях: литрах и килограммах. Во время приемки бензина на склад проверяют его плотность и в соответствии с объемом определяют массу. Плотность фиксируют в специальном журнале учета плотности.

Учет топливно-смазочных материалов в местах хранения ведется материально ответственными лицами в книгах или карточках складского учета отдельно по каждому наименованию и марке горюче-смазочных материалов. На основании первичных документов по движению топливно-смазочных материалов в карточки (книгу) заносятся данные по приходу и отпуску топливно-смазочных материалов и выводятся количественные остатки после каждой записи или после записи последней операции дня.

Количество выданных топливно-смазочных материалов записывается в ведомость учета выдачи ГСМ. В ведомости за полученные материалы расписывается водитель, а материально ответственное лицо, отпустившее ГСМ, расписывается в путевом листе водителя. На основании записей в путевом листе после сверки их с ведомостями учета выдачи и возврата топлива заполняется карточка учета расхода топлива. Карточка ведется на транспортное средство, машину или механизм. В карточке отражается фактический и нормативный расход топлива и выводится результат (экономия или перерасход).

На основании первичных документов на оприходование и отпуск топливно-смазочных материалов (ТГН, требований, ведомостей учета выдачи ГСМ) материально ответственное лицо составляет отчет о движении горюче-смазочных материалов. Отчет вместе с документами по приходу и расходу в сроки, установленные графиком документооборота, представляется в бухгалтерию организации и является основанием для отражения в учете движения топливно-смазочных материалов.

Бухгалтерский учет топливно-смазочных материалов ведется на счете 10 «Материалы» (субсчет 10/3 «Топливо») по видам горюче-смазочных материалов, местам хранения и материально ответственными лицами. К субсчету 10/3 «Топливо» могут быть открыты следующие субсчета второго порядка:

- 10/3.1 – Топливо на складах;
- 10/3.2 – Топливо в баках транспортных средств.

Таблица 4.1 – Отражение хозяйственных операций по субсчету 10/3 «Топливо»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость топлива, поступившего на нефтесклад от поставщика: – сумма без НДС; – сумма НДС	10/3.1	60
		18	60
2	Отражается стоимость топлива, залитого в бак автомобиля на нефтескладе	10/3.2	10/3.1
3	Отражается стоимость топлива, заправленного в бак автомобиля на внешней заправке по электронной карте: – сумма без НДС; – сумма НДС	10/3.2	60
		18	60
4	Отражается стоимость топлива, приобретенного за счет подотчетных сумм: – сумма без НДС; – сумма НДС	10/3.2	71
		18	71
5	Отражается стоимость фактически израсходованного топлива в пределах норм	20, 23, 25, 26	10/3.2
6	Отражается стоимость фактически израсходованного топлива сверх норм	94	10/3.2

4.3 Учет запасных частей и автомобильных шин

Учет запасных частей, агрегатов и автомобильных ведется на счете 10 «Материалы» (субсчет 10/5 «Запасные части») по наименованиям, номенклатурным номерам, местам хранения и материально ответственным лицам. К субсчету 10/5 «Запасные части» могут быть открыты следующие субсчета второго порядка:

- 10/5.1 «Запасные части»;
- 10/5.2 «Шины».

На счете 10/5.1 «Запасные части» учитываются наличие и движение всех видов запасных частей.

Новые запасные части и агрегаты поступают на склады от поставщиков. Они принимаются к учету на основании товарно-транспортной накладной. Учет приобретаемых ценностей ведется по фактической стоимости, которая включает покупную стоимость и все расходы, связанные с их приобретением и доставкой. Запасные части, изготовленные в собственных ремонтных мастерских, принимаются к учету по фактической себестоимости их изготовления.

Запасные части учитывают в денежном выражении по группам и маркам машин. Отдельные виды запасных частей можно учитывать по наименованиям с указанием их количества и стоимости. В местах хранения запасных частей и агрегатов ведут их количественный учет по наименованиям и номенклатурным мерам (с указанием цены приобретения).

На счете 10/5.2 «Шины» учитываются наличие и движение шин в запасе на складах, автомобилях технической помощи, предназначенных для замены на транспортных средствах. Автомобильные шины делятся по назначению, способу герметизации, конструкции, форме профиля, рисунку протектора, габаритам.

Стоимость автомобильных шин, поступающих в организацию вместе с новым автомобилем, входит в общую стоимость автомобиля и учитывается в составе основных средств на счете 01 «Основные средства».

Шины, приобретаемые отдельно от автомобиля, учитываются в составе материалов на субсчете 10/5.2.

В автотранспортных организациях для этих целей открывают субсчета третьего порядка:

- 10/5.2.1 «Автомобильные шины в запасе»;
- 10/5.2.2 «Автомобильные шины в обороте».

Автомобильные шины учитываются в следующей оценке:

- новые – по фактической себестоимости их приобретения;
- снятые со списываемых транспортных средств и прицепов, но годные к эксплуатации, приходят по стоимости, соответствующей их остаточному пробегу.

Определение цены автошин, снятых с автомобилей и требующих ремонта для устранения местных повреждений или восстановления наложением протектора, производится на основании данных, содержащихся в карточке учета работы шины: учетной цены, фактического пробега, эксплуатационной нормы пробега шины до списания.

Учет автошин, находящихся на складе, ведется по их видам (покрышки, камеры, ободные ленты), сортам и размерам, а также по степени эксплуатации (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта местных повреждений, требующая восстановления и утильная (негодная)).

На каждую шину, установленную на автомобиль при его комплектации или во время эксплуатации, заводится карточка учета работы шины, в которую записываются заводские номера шин (допускается выжигание гаражных номеров на плечевой зоне протектора шин), указывается техническое состояние шины, находящейся на автомобиле (дефекты и характер

повреждений). Для шин, бывших в эксплуатации на другом автомобиле, записывается их предыдущий пробег.

При принятии к учету шин замеряется остаточная высота рисунка протектора в двух диаметрально противоположных сечениях с наибольшим износом протектора. Средняя высота записывается в графу «Техническое состояние шины при установке».

Ежемесячно в карточку учета работы шины, если не было замены запасной шиной, вносят фактический пробег автомобиля по спидометру. При замене шины на ходовых колесах (запасной или покупной) водитель обязан сообщить дату замены; заводской или гаражный номер замененной шины, показания спидометра в момент установки и снятия запасной шины. Эти данные также регистрируются в карточках учета работы шины.

Пробег автомобильной шины, установленный эксплуатационными нормами, не может служить основанием для ее замены в автомобиле или для списания, если шина по своему техническому состоянию пригодна для дальнейшей эксплуатации, ремонта или восстановления.

4.4 Особенности оплаты труда водителей и рабочих, осуществляющих ремонт подвижного состава

Заработная плата водителей начисляется по следующим направлениям:

- заработная плата водителей автомобилей за подготовительно-заключительное время и время проведения предрейсового медицинского осмотра;
- заработная плата за время неучастия водителей в управлении автомобилем при направлении в рейс двух водителей;
- заработная плата водителям-стажерам;
- заработная плата водителей автомобилей, занятых электроподогревом двигателей;
- заработная плата водителей, занятых перегоном автомобилей;
- заработная плата водителей автобусов за время отстоя, нахождения в резерве, развозки;
- заработная плата водителей в случае их перевода на работы по техническому обслуживанию и ремонту автомобилей.

Заработная плата водителей грузовых автомобилей начисляется по:

- сдельной (прямой) системе оплаты труда по расценкам за тонны, тонно-км и километры пробега;
- нормативу или проценту от суммы выручки;
- повременной форме оплаты труда.

Заработная плата водителей автобусов и легковых автомобилей начисляется по:

- нормативу или проценту от суммы доходов;

– тарифной ставке за отработанное время.

Заработная плата рабочим, занятым техническим обслуживанием и текущим ремонтом автомобилей, начисляется по:

- сдельным расценкам;
- нормативу или проценту от доходов;
- тарифной ставке за отработанное время;
- часовым тарифным ставкам с учетом напряженности и результатов труда.

Кроме того, выплачиваются доплаты, надбавки, премии.

При повременной оплате труда заработная плата работников исчисляется на основании учета отработанного времени, тарифной ставки и разряда, присвоенного работнику. При оплате по сдельным расценкам необходимо знать выработку каждого работника и отработанное время.

Основным первичным документом, определяющим показатели учета работы транспортного средства и водителя (для грузового автотранспорта совместно с товарно-транспортной накладной при перевозке товарных грузов или актом замера (взвешивания) при перевозке нетоварных грузов), являются путевые листы соответствующей формы. Они используются для осуществления расчетов за перевозки и формирования показателей статистической отчетности, а также для начисления заработной платы водителю.

Путевые листы выдаются водителю под расписку только на один рабочий день при условии сдачи водителем путевого листа за предыдущий день работы. На более длительный срок путевые листы выдаются только в случае, если выполняются междугородные и международные перевозки.

4.5 Учет затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава

Под техническим обслуживанием подвижного состава понимается комплекс работ (операций) по поддержанию его в работоспособном состоянии.

В зависимости от периодичности и перечня работ ТО подразделяется на следующие виды:

- ежедневное техническое обслуживание (ЕО);
- первое техническое обслуживание (ТО-1);
- второе техническое обслуживание (ТО-2);
- сезонное техническое обслуживание (СО).

ЕО выполняется ежедневно и включает контроль узлов и деталей, обеспечивающих безопасность дорожного движения, поддержание чистоты подвижного состава, заправку топливом, смазочными материалами и специальными жидкостями.

ТО-1 и ТО-2 выполняются в установленные нормативной документацией сроки. Они включают комплекс операций, предупреждающих и выявляющих

неисправности, уменьшающих интенсивность изнашиваемости деталей подвижного состава.

СО выполняется периодически при переходе с тёплого периода эксплуатации на холодный и обратно для подготовки подвижного состава и безотказной работы в новых условиях.

Ремонт подвижного состава – комплекс операций по восстановлению его исправности или работоспособности.

Выделяют следующие виды ремонтов: сопутствующий, текущий, капитальный, восстановительный.

Учёт затрат на ТО и ремонт подвижного состава ведётся на счёте 23 «Вспомогательные производства».

Учёт расходов на техническое обслуживание осуществляется по видам обслуживания (ЕО, ТО-1, ТО-2, СО), а также по статьям затрат.

Учёт затрат на производство ремонтов осуществляется позаказным методом.

Таблица 4.2 – Отражение хозяйственных операций по учету затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость материалов, израсходованных на проведение ТО и ремонта	23	10
2	Отражается сумма начисленной амортизации по основным средствам, используемым для проведения ТО и ремонта	23	02
3	Начислена заработная плата работникам, производящим ТО и ремонт подвижного состава, и обязательные отчисления от нее	23	70, 69, 76
4	Отражается стоимость услуг сторонних организаций, оказанных по ТО и ремонту: – сумма без НДС; – сумма НДС	23 18	60 60
5	Списывается стоимость затрат на проведение ТО и ремонтов на себестоимость автомобильных услуг	20	23
6	Списывается фактическая себестоимость выполненных работ по проведению ТО и ремонта, реализованных сторонним организациям	90.4	23

4.6 Учет затрат на перевозки автомобильным транспортом

К основным видам деятельности транспортных организаций относятся: перевозка грузов и пассажиров; транспортно-эксплуатационные услуги для юридических и физических лиц; погрузочно-разгрузочные работы; такелажные работы; эксплуатация складов, грузовых станций, контейнеров; услуги населению по продаже проездных билетов; другие работы и услуги.

Затраты по основной эксплуатационной деятельности транспортных организаций учитываются на активном калькуляционном счете 20 «Основное производство», по дебету которого в течение отчетного месяца отражаются затраты на выполнение работ и оказание услуг, а по кредиту производится списание в процессе реализации их заказчикам.

Незавершенное производство при осуществлении транспортных перевозок отсутствует, и счет 20 «Основное производство» закрывается по окончании отчетного месяца.

К счету 20 «Основное производство» могут быть открыты субсчета для отражения расходов, обусловленных конкретными видами выполняемых работ:

- 20/1 «Грузовые перевозки»;
- 20/2 «Пассажирские перевозки»;
- 20/3 «Транспортно-экспедиционное обслуживание».

Перевозка грузов предполагает доставку перевозчиком вверенного ему грузоотправителем груза в пункт назначения и выдачу его грузополучателю или лицу, уполномоченному на получение груза.

Заключение договора перевозки подтверждается составлением товарно-транспортной накладной. Получение груза удостоверяется подписью и печатью (штампом) грузополучателя в товарно-транспортной накладной. Погрузка и выгрузка считаются законченными после вручения водителю товарно-транспортных накладных, оформленных в установленном порядке, и всех других необходимых документов на погруженный или выгруженный груз.

Автомобильные перевозки грузов оформляются следующими транспортными документами:

- путевой лист;
- талон заказчика к путевому листу;
- заказ-поручение.

Аналитический учет затрат перевозочного процесса осуществляется в разрезе:

- мест возникновения затрат (структурных подразделений);
- объектов учета затрат;
- статей затрат.

Местами возникновения затрат могут быть автоколонны (отряды), филиалы, служба эксплуатации, ремонтный цех, центр диагностики, котельная, центр шиномонтажа, мойка и т. д.

Объекты учета затрат представляют собой носителей функционально однородных расходов, формирование которых обусловлено технологическими, организационными и экономическими факторами. В качестве объектов учета расходов перевозочного процесса в транспортных организациях выступают отдельные виды выполняемых работ и оказываемых услуг.

Объектами учета затрат по грузовым перевозкам являются.

- перевозки грузов по сдельным тарифам (за 1 тонну перевезенного груза, за 1 км, за 1 авто-тонно/ч);
- перевозки грузов по повременным тарифам (за 1 час работы, за 1 езду и т. д.);
- погрузоразгрузочные работы;
- транспортно-экспедиционное обслуживание;
- услуги грузовых автостанций и эксплуатация складов;
- услуги по доставке автомобилей;
- перевозка попутных грузов и пр.

Объектами учета расходов по пассажирским перевозкам являются:

- перевозка пассажиров маршрутными автобусами;
- перевозка пассажиров автобусами;
- перевозка пассажиров маршрутными такси;
- перевозка пассажиров микроавтобусами по сдельным тарифам;
- перевозка пассажиров легковыми автомобилями (такси).

По представленным объектам учета затрат группировку производят в разрезе калькуляционных статей:

- основная и дополнительная заработная плата персонала, занятого на перевозках;
- отчисления на социальные нужды от средств на оплату труда;
- топливо;
- смазочные и другие эксплуатационные материалы;
- списание стоимости и ремонт автомобильных шин;
- списание стоимости и ремонт аккумуляторных батарей;
- ремонт и техническое обслуживание подвижного состава;
- амортизация подвижного состава.

По статье «Основная и дополнительная заработная плата персонала, занятого на перевозках» отражаются расходы на основную и дополнительную заработную плату работникам, непосредственно занятым осуществлением перевозок, исчисленную по сдельным расценкам, тарифным ставкам, должностным окладам в соответствии с действующим законодательством.

Первичными учетными документами, на основании которых производится начисление заработной платы и ее отражение по объектам учета затрат, являются путевой лист, наряд на сдельные работы, листок на доплату к наряду, листок учета простоев, табель учета рабочего времени и подсчета заработка.

Грузовые перевозки оформляют путевым листом грузового автомобиля.

Путевой лист грузового автомобиля вместе с товарно-транспортной накладной содержит показатели для учета работы грузовых автотранспортных средств и водителя, данные для начисления заработной платы водителю.

Пассажирские перевозки оформляются путевым листом автобуса, путевым листом автомобиля такси.

Все доплаты к основной заработной плате оформляются листком на доплату к наряду. Работы водителей, выполненные по ремонту автомобилей, оформляются нарядами на сдельные работы. Оплата простоев не по вине работников оформляется листком учета простоев.

По статье «Отчисления на социальные нужды от средств на оплату труда» отражаются страховые взносы по обязательному социальному страхованию согласно установленным законодательством тарифам от определенных видов оплаты труда работников, занятых транспортными перевозками.

В статью «Топливо» включаются затраты на все виды топлива, непосредственно расходуемого на пробег транспортных средств, а также на перемещение автомобилей в гараже и предпусковой подогрев двигателей в зимнее время.

По статье «Смазочные и другие эксплуатационные материалы» учитываются затраты на все виды масел, смазок, обтирочные и другие эксплуатационные материалы. Смазочные материалы, расходуемые при ремонте и эксплуатации станочного и другого оборудования, в данную статью не входят.

По статье «Списание стоимости и ремонт автомобильных шин» учитывают расходы на восстановление шин, стоимость новых установленных шин при замене и затраты по их установке на колеса, стоимость материалов, израсходованных на ремонт шин в пути.

По статье «Списание стоимости и ремонт аккумуляторных батарей» отражается стоимость аккумуляторных батарей, установленных на транспортные средства. Срок их службы зависит от пробега автомобиля. При превышении нормативного пробега автомобиля соответственно снижается срок службы АКБ.

В статью «Ремонт и техническое обслуживание подвижного состава» включаются затраты на основную и дополнительную заработную плату станочников, слесарей, смазчиков, мойщиков и других рабочих, занятых выполнением работ по обслуживанию и ремонту подвижного состава, а также заработная плата водителей, принимавших участие в ремонте. А также стоимость запчастей, топлива и других видов материальных ресурсов, израсходованных при осуществлении технического обслуживания и ремонта подвижного состава.

В сумму затрат по данной статье включаются расходы на техническое обслуживание и все виды ремонта подвижного состава, осуществляемые специализированными ремонтными организациями.

В статье «Амортизация подвижного состава» отражаются затраты на полное восстановление подвижного состава в виде амортизационных отчислений.

Таблица 4.3 – Отражение хозяйственных операций по учету затрат на перевозки автомобильным транспортом

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость топлива, смазочных материалов, автомобильных шин, аккумуляторных батарей, подлежащая включению в затраты на перевозки	20	10
2	Отражается сумма начисленной амортизации подвижного состава	20	02
3	Отражается сумма начисленной заработной платы водителей и обязательные отчисления от нее	20	70, 69, 76
4	Отражается сумма затрат на техническое обслуживание и ремонт подвижного состава	20	23

4.7 Учет реализации автотранспортных услуг

Реализация работ и услуг осуществляется в соответствии с заключенными договорами или в порядке оказания непосредственно населению. В зависимости от вида и периодичности оказания услуг (выполнения работ) могут заключаться следующие договоры:

- договор перевозки груза и пассажиров;
- договор фрахтования;
- договор об организации перевозок грузов и пассажиров;
- договор об организации работы по обеспечению перевозок грузов;
- договор транспортной экспедиции.

По договору перевозки производится перевозка грузов, пассажиров и багажа.

По договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его уполномоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить перевозчику груза установленную плату. Заключение договора подтверждается составлением транспортной накладной (или другого документа на груз).

По договору перевозки пассажира перевозчик обязуется перевезти пассажира в пункт назначения, а в случае сдачи пассажиром багажа, также

доставить багаж в пункт назначения и выдать его уполномоченному на получение багажа лицу. Пассажир обязуется уплатить установленную плату за проезд, а при сдаче багажа – и за провоз багажа. Заключение договора перевозки удостоверяется билетом, а сдача пассажиром багажа – багажной квитанцией.

По договору фрахтования одна сторона (фрахтовщик) обязуется предоставить другой стороне (фрахтователю) за плату всю или часть вместимости одного или нескольких транспортных средств на один или несколько рейсов для перевозки грузов, пассажиров или багажа.

По договору об организации перевозки грузов перевозчик обязуется в установленные сроки принимать, а грузовладелец предъявлять к перевозке грузы в обусловленном объеме. В договоре об организации перевозок пассажиров определяется маршрут, расписание движения, количество рейсов, сроки и другие условия.

Между перевозчиками различных видов транспорта могут заключаться договоры об организации работы по обеспечению перевозок грузов.

По договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента – грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза (организовать перевозку груза определенным видом транспорта, по определенному маршруту, заключить от имени клиента или от своего имени договор перевозки, обеспечить отправку или получение груза, получить требующиеся для экспорта или импорта документы, оформление таможенных документов, хранение груза, погрузка и выгрузка груза и прочее).

В подтверждение факта выполненных работ и оказания услуг составляется акт о выполненных работах (оказанных услугах), который содержит информацию о наименовании, объемах, сроках выполненных работ, соответствии их качеству, оговоренному в договоре, стоимости выполненных работ (оказанных услуг), ставке НДС, его сумме, общей сумме выполненных работ с НДС.

Стоимость оказанных услуг по перевозкам грузов и пассажиров, услуг по транспортно-эксплуатационным и погрузо-разгрузочным операциям формируются исходя из:

- 1) по километрового расчёта: доходы от перевозок равны произведению общего пробега автомобиля и тарифа за 1 км пробега;
- 2) почасовой работы подвижного состава: доходы от перевозок равны произведению автомобиле-часов работы и тарифы за 1 автомобиле-час работы;
- 3) выполненной транспортной работы: произведение выполненной транспортной работы и тарифа за 1 тонно-километр.

Таблица 4.4 – Отражение хозяйственных операций по учету реализации автотранспортных услуг

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость оказанных и принятых заказчиком автотранспортных услуг, признается выручка от реализации	62	90/1
2	Отражается сумма начисленного НДС из выручки от реализации	90/2	68/2
3	Списывается себестоимость реализованных автотранспортных услуг	90/4	20
4	Списываются общехозяйственные затраты	90/5	26
5	Отражается финансовый результат от реализации автотранспортных услуг: – прибыль; – убыток	90/11 99	99 90/11

5 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕГМЕНТЕ БИЗНЕСА «ТОРГОВЛЯ»

Вопросы

5.1 Объекты бухгалтерского учёта при осуществлении оптовой торговой деятельности

5.2 Порядок формирования цен на товары при осуществлении оптовой торговой деятельности

5.3 Учёт поступления товаров в организациях, осуществляющих оптовую торговую деятельность

5.4 Учет товарных потерь в организациях оптовой торговли

5.5 Инвентаризация товаров в организациях, осуществляющих оптовую торговую деятельность, выявление и учёт её результатов

5.6 Сущность, номенклатура статей и учёт издержек обращения

5.7 Учёт реализации товаров и финансовых результатов в организациях, осуществляющих оптовую торговую деятельность

5.8 Объекты бухгалтерского учёта при осуществлении розничной торговой деятельности и особенности формирования розничных цен на товары

5.9 Учёт поступления товаров в организациях, осуществляющих розничную торговую деятельность

5.10 Особенности учёта результатов инвентаризации в организациях, осуществляющих розничную торговую деятельность

5.11 Учёт товаров, принятых на комиссию

5.12 Учёт реализации товаров и финансовых результатов в организациях, осуществляющих розничную торговую деятельность

5.13 Учёт сдачи выручки от реализации товаров в банк для зачисления на расчетный счет

5.14 Учёт реализации товаров с предоставлением покупателю скидки

5.1 Объекты бухгалтерского учёта при осуществлении оптовой торговой деятельности

Оптовая торговля – это купля-продажа товаров партиями с целью их дальнейшего использования в предпринимательской деятельности или иных целей, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

Основными показателями, характеризующими работу организаций, осуществляющих оптовую торговую деятельность, являются товароборот, доход, выручка от реализации, валовой доход, издержки обращения и прибыль. Данные показатели являются основными объектами бухгалтерского и налогового учета в организациях, осуществляющих торговую деятельность.

Оптовый товароборот – продажа товаров несобственного производства без их видоизменения юридическим лицам, их обособленным подразделениям и индивидуальным предпринимателям с целью их дальнейшей перепродажи или собственного использования.

Оптовый товароборот определяется по отгруженным товарам в фактических отпускных ценах организации, осуществляющей оптовую торговую деятельность, включая торговую наставку, налог на добавленную стоимость, акцизы и прочие налоги, входящие в отпускную цену товара, независимо от того, произведен расчет с организацией, осуществляющей оптовую торговую деятельность, за эти товары или нет.

Выручка от реализации товаров в организациях, осуществляющих оптовую торговую деятельность, включает выручку от реализации товаров оптом (оптовый товароборот); выручку от реализации услуг по продаже товаров по договорам комиссии (комиссионное вознаграждение) и выручку от реализации товаров в розницу через собственные объекты розничной торговли. Величина выручки от реализации товаров определяется по стоимости товаров в денежном выражении на момент ее признания по продажным ценам с налогом на добавленную стоимость и другими налогами с реализации.

Валовой доход от реализации товаров в оптовой торговле представляет собой разность между продажной и покупной стоимостью реализованных товаров за вычетом НДС и прочих налогов с выручки.

5.2 Порядок формирования цен на товары при осуществлении оптовой торговой деятельности

Цена как экономическая категория отражает общественно необходимые затраты на выпуск и реализацию продукции (товаров); является инструментом управления организацией и позволяет всем нормально работающим хозяйствующим субъектам покрыть затраты на ведение хозяйственной деятельности и получить прибыль; регулирует общественные отношения по распределению прибавочного продукта между государством, материальным производством и сферой обращения.

Цена – денежное выражение стоимости единицы товара.

Ценообразование – процесс по установлению, регулированию цен (тарифов) и контролю за применением установленного законодательством порядка ценообразования юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями и другими субъектами ценообразования.

Система цен на товары включает:

- свободные цены – цены, которые формируются под действием спроса и предложения, в условиях свободной конкуренции;

- регулируемые цены – цены, устанавливаемые соответствующими государственными органами, осуществляющими регулирование ценообразования, или определяемая субъектом ценообразования с учетом установленных этими органами определенных ограничений. При этом регулируемая цена может иметь фиксированную или предельную величину;

- фиксированная цена – регулируемая цена, устанавливаемая субъектом ценообразования в твердо выраженной денежной величине;

- предельная цена – регулируемая цена, величина которой ограничена верхним и (или) нижним пределами;

- предельные торговые надбавки (скидки) – ограничение к регулируемой цене, устанавливаемое государственными органами, осуществляющими регулирование ценообразования в сфере обращения.

Отпускная цена – цена, устанавливаемая на произведенный товар (как товар собственного производства, так и полученный в результате выполнения договора подряда из материала заказчика, в том числе переработки сырья (материалов) на давальческих условиях) либо на импортированный товар при его оптовой продаже.

Расходы, связанные с доработкой товаров, направленной на улучшение и (или) придание им дополнительных потребительских качеств, относятся на увеличение отпускной цены.

С учётом отправителя продукции (товаров) различают отпускные цены изготовителя, импортёра, организации оптовой торговли.

Организации-изготовители формируют отпускную цену на продукцию на основе её себестоимости с учётом прибыли и всех видов установленных налогов и сборов.

Организации имеют право предоставлять покупателям скидки с установленных ими отпускных цен. Скидки в зависимости от условий договора поставки предоставляются в соответствии с утвержденным в организации порядком применения скидок. Оптовые скидки предоставляются сторонним организациям в размере, определяемом по соглашению сторон.

Оптовая надбавка взимается субъектами хозяйствования при поставке (реализации) продукции (товаров) и предназначена для компенсации расходов, связанных с осуществлением оптовых операций, и получения прибыли.

Организации, осуществляющие оптовую торговлю товарами несобственного производства, взимают оптовую надбавку к сформированным отпускным ценам.

Оптовую надбавку устанавливают в процентах к отпускной цене без НДС, сформированной организацией-изготовителем или импортёром.

Торговая надбавка устанавливается организациями, осуществляющими оптовую торговую деятельность, для покрытия расходов, связанных с продажей товара населению, и получения прибыли от этих операций.

5.3 Учёт поступления товаров в организациях, осуществляющих оптовую торговую деятельность

Документальное оформление поступления товаров зависит:

- от способа их доставки;
- от вида используемого транспорта (автомобильным, железнодорожным транспортом и т. д.);
- места их приемки (от перевозчика на станции железной дороги, на складе поставщика или на складе получателя);
- от вида и состояния тарных мест (в опломбированной, открытой, поврежденной таре);
- от вида приемки (по количеству мест, по количеству товарных единиц, комплектности и качеству);
- от используемых форм расчетов;
- и других условий хозяйственных договоров.

Все первичные документы по сделке покупки-продажи товаров можно сгруппировать с учетом их назначения и видов:

- товарные документы: товарная накладная, товарно-транспортная накладная, авианакладная, спецификация, доверенность на получение товарно-материальных ценностей и пр.;
- документы, удостоверяющие качество товара: сертификат качества (соответствия), ветеринарное удостоверение и пр.;
- платежные документы: счет, платежное требование, платежное поручение и пр.

Приемку товаров по количеству и качеству, поставляемых поставщиком в открытой или поврежденной таре, осуществляет экспедитор организации в момент приемки товаров на станции железной дороги либо на складе поставщика – при самовывозе товаров; заведующий складом – на складе организации при приемке от экспедитора покупателя или поставщика при централизованной доставке товаров.

Доставленные экспедитором на склад организации товары в закрытой исправной таре заведующий складом в присутствии товароведа принимает по количеству единиц, ассортименту и качеству.

Учёт товаров ведут на счёте 41 «Товары».

По дебету субсчёта 41/1 «Товары на складах» отражают и контролируют стоимость фактически поступивших и оприходованных товаров по отпускным ценам поставщика (без НДС).

Таблица 5.1 – Отражение хозяйственных операций по учету поступления товаров и тары в организациях, осуществляющих оптовую торговую деятельность

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость поступивших от поставщика товаров: – стоимость товаров без НДС; – сумма НДС	41/1 18	60 60
2	Предъявлена претензия либо поставщику, либо транспортной организации на сумму недостачи, порчи товаров по отпускным ценам поставщика с НДС	76/3	60
3	Выявлена при приемке недостача товаров	94	60
4	Списана за счет торговой организации недостача товаров в пределах нормируемых товарных потерь при транспортировке	44	94
5	Отнесена на экспедитора недостача товаров, произошедшая по его вине	73	94
6	Произведена оплата поставщику за товар	60	51, 52, 55

5.4 Учет товарных потерь в организациях оптовой торговли

Товарные потери представляют собой уменьшение количества и снижение качества товарно-материальных ценностей, вызванные физико-химическими свойствами товаров (усушка, раскрошка и т. д.) и другими причинами.

Товарные потери классифицируются:

- 1) по натурально-вещественному признаку:
 - количественные товарные потери и потери от снижения качества товаров;
- 2) по отношению к установленным нормам:
 - нормируемые и ненормируемые товарные потери;
- 3) по моменту (стадии) возникновения:
 - потери, возникающие при транспортировке, хранении, фасовке товаров, при переработке, сортировке сельскохозяйственной продукции и реализации товаров;
- 4) по моменту выявления:
 - потери, выявленные при приёмке товаров, при инвентаризации товарно-материальных ценностей в местах их хранения, при контрольных проверках объектов торговли;
- 5) по субъекту возмещения:
 - потери, возмещаемые поставщиками или покупателями;
- 6) по источнику покрытия:
 - потери, списываемые на издержки обращения, внереализационные потери торговой организации и потери, возмещаемые материально ответственными лицами.

К нормируемым товарным потерям относят естественную убыль товаров; бой, лом товаров вследствие их хрупкости; порчу товаров или повреждение потребительской тары, в которую упакованы товары, что в свою очередь вызывает потерю их потребительских свойств; бой порожней стеклянной посуды; технологические отходы, образующиеся при подготовке отдельных видов товаров к продаже.

Естественная убыль представляет собой потери товара (уменьшение его массы при сохранении качества в пределах требований нормативных документов), являющиеся следствием физико-химических свойств товаров, воздействия метеорологических факторов и несовершенства применяемых в данное время средств защиты продукции от потерь при транспортировке, хранении и реализации.

К ненормируемым товарным потерям относят порчу и недостачу товаров сверхустановленных норм и недостачу товаров, по которым такие нормы не установлены.

Товарные потери в пределах и сверх норм естественной убыли, возникающие при хранении и реализации товаров, выявляют и списывают только

после проведения инвентаризации. Фактические товарные потери устанавливаются в сличительной ведомости по каждому наименованию товаров путем сопоставления фактического наличия, указанного в инвентаризационной описи, с остатком по данным бухгалтерского учета в натурально-стоимостном выражении.

Товарные потери от боя, лома, порчи товаров или повреждения потребительской тары, возникающие на оптовых складах при хранении и реализации, оформляются актом в момент их возникновения. Акт о порче, бое, ломе товаров (материалов) в двух экземплярах составляет комиссия, назначенная руководителем торговой организации в составе представителей администрации и материально ответственных лиц.

В бухгалтерском учёте товарных потерь придерживаются следующих принципов:

- нормы естественной убыли и нормы потерь от боя, лома, порчи являются предельными и применяются только в случае выявления фактической недостачи;

- списание естественной убыли и товарных потерь в пределах норм производят на основе соответствующего расчёта, составленного бухгалтером при участии материально ответственного лица и утверждённого руководителем организации;

- естественная убыль товаров и товарные потери в пределах норм с материально ответственных лиц списывают в сумме фактических потерь, но не выше установленных норм;

- недостачу товаров с материально ответственных лиц списывают по учётным ценам, а на издержки обращения или за счёт резерва на естественную убыль списывают по покупным ценам без НДС. Разницу между учётными и покупными ценами списывают за счёт уменьшения торговой надбавки;

- выявленные при инвентаризации товарные потери сверх установленных норм естественной убыли товаров и норм потерь от боя, лома и порчи товаров относят на материально ответственных лиц по продажным ценам.

Таблица 5.2 – Отражение хозяйственных операций по учёту товарных потерь в организациях, осуществляющих оптовую торговую деятельность

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается выявленная недостача, порча товаров, которые учитываются по покупным ценам	94	41/1
2	Списана естественная убыль и товарные потери в пределах норм	44	94
3	Восстанавливается ранее принятый к вычету НДС по недостающим товарам (сторнировочная запись)	68	18

Окончание таблицы 5.2

1	2	3	4
4	НДС по недостающим товарам относится на недостачу	94	18
5	Отнесены товарные потери сверх норм на материально ответственное лицо	73	94
6	Списаны товарные потери сверх норм за счет финансовых результатов организации	90	94

5.5 Инвентаризация товаров в организациях оптовой торговли, выявление и учет ее результатов

Инвентаризацию товаров и тары проводят с целью контроля за их сохранностью, соблюдением условий хранения товарно-материальных ценностей, проверки рабочего состояния весоизмерительного оборудования, ведения складского учёта, выявления неходовых, залежалых, подлежащих уценке товаров, их порчи, боя, применения мер к сокращению товарных потерь и приведения учётных данных в соответствии с фактическим наличием ценностей.

Инвентаризацию товаров и тары в обязательном порядке проводят:

- при реорганизации (ликвидации) организации;
- перед составлением годовой отчётности;
- при смене материально ответственного лица;
- при установлении фактов хищений, других злоупотреблений имущественного характера;
- по решению контролирующих органов.

Результаты инвентаризации товаров и тары по продовольственным складам бухгалтерия должна вывести не позднее 3-х дней, а по непродовольственным – 5 дней после окончания инвентаризации.

Предварительно в инвентаризационной описи по каждому наименованию товаров и тары отражают данные бухгалтерского натурально-стоимостного учета на дату инвентаризации. Сличение в инвентаризационной описи фактического наличия товаров и тары с данными бухгалтерского учета по каждому их наименованию (номенклатурному номеру) позволяет выявить и записать в сличительную ведомость первоначальный результат: недостачи и излишки товаров и тары, с указанием наименования, характеристики, номенклатурного номера товарно-материальных ценностей, единицы измерения, количества и суммы. Выявленные недостачи товаров и тары должны быть списаны с подотчета заведующего складом, а излишки оприходованы в подотчет заведующего складом с учетом полученных результатов в сличительной ведомости.

В первую очередь в сличительной ведомости производят взаимный зачет выявленных излишков и недостач в результате пересортиц товаров и тары. Взаимозачет излишков и недостач производят в исключительных случаях с разрешения руководителя организации за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого материально ответственного лица, по одноименным товарам (таре), одной и той же товарной группе, имеющих сходство по внешнему виду и упакованных в одинаковую тару, в тождественных количествах по наименьшей цене при условии, что недостачи и излишки ценностей явились результатом ошибки.

По недостающим после взаимозачета товарам, по которым установлены нормы естественной убыли, бухгалтер составляет Расчет естественной убыли товаров за межинвентаризационный период. Естественную убыль товаров отражают в сличительной ведомости в пределах фактической недостачи товаров соответствующего наименования и списывают за счет начисленного резерва на естественную убыль, а при его отсутствии или недостатке – на издержки обращения.

Окончательный результат инвентаризации – окончательные недостачи (излишки) товаров и тары по количеству и сумме, включая суммарные недостачи (излишки) по каждому их наименованию, – определяют следующим образом: из первоначальной недостачи (первоначальных излишков) товаров вычитают недостачи (излишки), участвующие во взаимозачете пересортиц, и естественную убыль товаров в пределах норм.

Таблица 5.3 – Отражение хозяйственных операций по учету результатов инвентаризации товаров

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Взаимозачет излишков и недостач по одноименным видам товаров	41/1	41/1
2	Оприходованы окончательные излишки товаров	41/1	90
3	Учтена торговая скидка по излишкам товаров	41/1	42/1
4	Отражена окончательная недостача товаров после взаимозачета пересортиц	94	41/1
5	Списана естественная убыль товаров в пределах суммы выявленной недостачи по покупным ценам	44, 96	94
6	Восстанавливается ранее принятый к вычету НДС по недостающим товарам (сторнировочная запись)	68	18
7	НДС по недостающим товарам относится на недостачу	94	18
8	Отнесена на виновных лиц недостача товаров сверх норм естественной убыли	73	94

5.6 Сущность, номенклатура статей и учёт издержек обращения

Издержки обращения представляют собой выраженные в денежной форме затраты на транспортировку товаров, оплату труда, амортизацию основных средств и нематериальных активов, хранение товаров и другие затраты, возникающие в процессе осуществления торговой деятельности для доведения товаров от производителей до потребителей.

Номенклатура статей издержек обращения:

1. Транспортные расходы, связанные с доставкой товаров в организации торговли.
2. Транспортные расходы по доставке товаров покупателям.
3. Расходы на оплату труда персонала.
4. Расходы по аренде (лизингу) основных средств и нематериальных активов.
5. Расходы на содержание сооружений, помещений и инвентаря.
6. Амортизация основных средств и нематериальных активов.
7. Затраты на ремонт основных средств.
8. Расходы на хранение, подсортировку и упаковку товаров.
9. Расходы на рекламу.
10. Естественная убыль товаров при транспортировке, хранении и реализации в пределах норм, технологические отходы.
11. Налоги, отчисления и сборы, включаемые в издержки обращения.
12. Расходы по обеспечению условий труда персонала.
13. Расходы по управлению торговой организации.
14. Прочие расходы.

В статью «Транспортные расходы, связанные с доставкой товаров в организации торговли», включаются:

- затраты на доставку товаров и продуктов железнодорожным, водным, воздушным и автомобильным транспортом;
- плата за промывку, уборку вагона;
- плата за экспедиционные операции и другие услуги и т. д.

На статью «Транспортные расходы по доставке товаров покупателям» относятся затраты, связанные с транспортировкой товаров до точки, обусловленной договором, погрузкой товаров в транспортные средства, плату сторонним организациям за экспедиционные услуги и т. д.

В статью «Расходы на оплату труда персонала» включаются выплаты заработной платы в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда и т. д.

На статью «Расходы по аренде (лизингу) основных средств и нематериальных активов» относится плата за долгосрочную, краткосрочную аренду, лизинг торгово-складских зданий, оборудования и других объектов основных средств и объектов, учитываемых в составе нематериальных активов.

В статью «Расходы на содержание сооружений, помещений и инвентаря» включаются:

- затраты на отопление, освещение, водоснабжение и другие коммунальные услуги;
- оплата электроэнергии, потребляемой для работы подъемников, лифтов, торгового и технологического оборудования;
- затраты на проверку и клеймение весов, водомеров и других измерительных приборов и т. д.

На статью «Затраты на ремонт основных средств» относятся затраты на проведение текущего, среднего и капитального ремонтов зданий, машин, оборудования, измерительных приборов и т. д.

В статью «Расходы на хранение, подсортировку и упаковку товаров» включаются:

- затраты на содержание холодильного оборудования – стоимость электроэнергии, воды, смазочных материалов;
- стоимость льда, использованного для охлаждения продуктов и товаров;
- затраты на дезинфекцию, дезинсекцию (уничтожение вредных насекомых) и дератизацию (истребление мышей, крыс и других грызунов);
- стоимость материалов (пленки, скотча, оберточной бумаги, пакетов, клея, шпагата, гвоздей, стружки, опилок, соломы, проволоки и т. д.), использованных при подработке, сортировке, фасовке и упаковке товаров;
- плата за разработку и изготовление ярлыков со штриховым кодом и т. д.

На статью «Расходы по обеспечению условий труда персонала» относятся затраты по обеспечению здоровых и безопасных условий труда и охраны труда.

В статью «Расходы по управлению торговой организацией» включаются:

- затраты на материально-техническое обслуживание работников аппарата управления торговой организацией;
- затраты на оплату услуг связи и т. д.

В статью «Прочие расходы» включаются:

- затраты по сертификации товаров;
- платежи по страхованию имущества, грузов и т. д.

Издержки обращения учитываются на счете 44 «Расходы на реализацию».

По дебету данного счета находят отражение различные виды издержек в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов. По кредиту производится списание учтенных издержек обращения за отчетный период на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Аналитический учет по счету 44 ведется по статьям расходов.

Аналитический учет по счету 44 должен быть организован таким образом, чтобы позволить формировать информацию о сумме издержек обращения, относящихся к управленческим расходам, так как они списываются на отдельный субсчет 90.5.

Таблица 5.4 – Отражение хозяйственных операций по учету издержек обращения

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по основным средствам	44	02
2	Начислена амортизация по нематериальным активам	44	05
3	Отражается стоимость израсходованных материалов	44	10
4	Отражается стоимость товаров, израсходованных в рекламных целях, на сертификацию	44	41
5	Отражается стоимость услуг сторонних организаций, включаемых в издержки обращения: – сумма без НДС; – сумма НДС	44 18	60 60
6	Отражается начисление налогов, включаемых в издержки обращения	44	68
7	Начислена заработная плата и обязательные отчисления от нее	44	70, 69, 76
8	Списываются подотчетные суммы в издержки обращения	44	71
9	Списана естественная убыль товаров в пределах установленных норм	44	94
10	Списываются издержки обращения: – относящиеся к управленческим расходам; – относящиеся к расходам на реализацию товаров	90/5 90/6	44 44

5.7 Учёт реализации товаров и финансовых результатов в организациях, осуществляющих оптовую торговую деятельность

Организации, осуществляющие оптовую торговую деятельность, реализуют товары организациям розничной торговли, общественного питания и другим хозяйствующим субъектам.

Выбытие товаров отражают по кредиту субсчета 41/1 в той же оценке, в которой они были оприходованы.

Учет расчетов с покупателями ведут на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По дебету данного счета отражают и контролируют сумму предъявленного покупателю счета к оплате, в которую включают стоимость товаров и невозвратной тары по отпускным ценам оптовой торговли.

Для учета и контроля выручки и выявления финансового результата от реализации товаров организации, осуществляющие оптовую торговую деятельность, применяют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Таблица 5.5 – Отражение хозяйственных операций по учету реализации товаров и финансовых результатов в организациях, осуществляющих оптовую торговую деятельность

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость отгруженных покупателю товаров по ценам реализации	62	90/1
2	Начислен НДС из выручки от реализации товаров	90/2	68/2
3	Списывается покупная стоимость реализованных товаров	90/4	41/1
4	Списываются издержки обращения: – относящиеся к управленческим расходам; – относящиеся к расходам на реализацию товаров	90/5	44
		90/6	44
5	Отражается финансовый результат от реализации товаров: – прибыль; – убыток	90/11	99
		99	90/11

5.8 Объекты бухгалтерского учёта при осуществлении розничной торговой деятельности и особенности формирования розничных цен на товары

Розничная торговля – вид торговли товарами, предназначенными для личного, семейного, домашнего потребления и иного подобного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

В розничной торговле завершается процесс обращения товаров. Товары обмениваются на денежные средства населения и переходят в сферу личного,

семейного, домашнего потребления и иного подобного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Формами осуществления розничной торговли являются:

- комиссионная торговля;
- торговля с использованием автоматов;
- выездная торговля;
- торговля на ярмарке;
- и пр.

Основными показателями, характеризующими работу организаций, осуществляющих розничную торговую деятельность, являются розничный товароборот, выручка от реализации товаров, валовой доход, издержки обращения и прибыль.

Розничным товароборотом является продажа продовольственных и непродовольственных товаров населению через специально организованную торговую сеть, рынки, а также непосредственно в организациях.

Выручка от реализации товаров в розничной торговле не всегда совпадает с объемом розничного товарооборота и превышает его, как правило, на сумму продаж товаров субъектам хозяйствования.

Объем выручки и розничного товарооборота уменьшается при возврате товаров покупателями.

Розничная цена - цена, устанавливаемая на товары, предназначенные для продажи из розничной торговли физическим лицам для личного, семейного, домашнего или иного потребления, не связанного с предпринимательской деятельностью, а также в случаях, разрешенных законодательством, - юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям.

Розничные цены на товары, реализуемые субъектами предпринимательской деятельности, осуществляющими розничную торговлю, определяются путем суммирования:

- покупной цены, которая может включать отпускную (закупочную) цену и оптовую надбавку, взимаемую поставщиком;
- торговой надбавки, взимаемой к отпускной (закупочной) цене;
- налогов, включаемых в розничную цену.

5.9 Учёт поступления товаров в организациях, осуществляющих розничную торговую деятельность

Поступление товаров и тары на объекты розничной торговли в учете отражают на основании товарных (товарно-транспортных) накладных и других сопроводительных документов.

В розничной торговле на субсчете 41/1 «Товары на складах» отражают наличие и движение товаров на распределительных складах по покупным (отпускным) ценам поставщиков без НДС. На субсчете 41/2 «Товары в

розничной торговле» ведут учет товаров, находящихся в розничной торговой сети, по розничным ценам с НДС.

Все элементы розничной цены и стоимости товаров по розничным ценам, кроме покупной их стоимости, учитываются на регулирующем, пассивном счете 42 «Торговая наценка».

К счету 42 могут открываться субсчета для учета элементов розничной цены. Субсчет 42/1 «Торговая наценка» предназначен для учета и обобщения доходов розничной торговли по их видам. НДС, включенный в розничную цену товаров, может учитываться на субсчете 42/3 «НДС в цене товаров».

Таблица 5.6 – Отражение хозяйственных операций по учету поступления товаров и тары в организациях, осуществляющих розничную торговую деятельность

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость поступивших на распределительный склад от поставщика товаров и тары: – стоимость товаров без НДС; – сумма НДС	41/1	60
		18	60
2	Отражается передача товаров с распределительного склада непосредственно в магазин, либо торговый зал: – покупная стоимость товаров; – сумма торговой надбавки; – сумма НДС, включаемая в розничную цену	41/2	41/1
		41/2	42/1
		41/2	42/3
3	Отражается стоимость поступивших от поставщика товаров непосредственно в магазин: – стоимость товаров без НДС; – сумма НДС; – сумма торговой надбавки; – сумма НДС, включаемая в розничную цену	41/2	60
		18	60
		41/2	42/1
		41/2	42/3

5.10 Особенности учёта результатов инвентаризации в организациях, осуществляющих розничную торговую деятельность

Порядок проведения, документальное оформление инвентаризации товаров и тары в розничной торговле в основном такие же, как и в оптовой торговле.

Потери товаров в пределах норм естественной убыли, возникающие при хранении и реализации, определяют по расчету при инвентаризации. В розничной торговле нормы естественной убыли товаров установлены в процентах к стоимости товаров и применяются к товарам, реализованным за межинвентаризационный период, без учета времени их нахождения в магазине.

Таблица 5.7 – Отражение хозяйственных операций по учету результатов инвентаризации товаров в организациях, осуществляющих розничную торговую деятельность

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражаются недостачи и потери товаров:		
	– стоимость товаров по розничным ценам;	94	41/2
	– списывается торговая надбавка (сторнировочная запись);	94	42/1
	– списывается сумма НДС, включенного в розничную цену (сторнировочная запись)	94	42/3
2	Списывается естественная убыль товаров	44	94
3	Восстанавливается ранее принятый к вычету НДС по недостающим товарам (сторнировочная запись)	68	18
4	НДС по недостающим товарам относится на недостачу	94	18
5	Отнесены на виновных лиц недостачи и потери сверхустановленных норм	73	94
6	Оприходованы выявленные при инвентаризации излишки:		
	– стоимость товаров по покупным ценам;	41/2	90/7
	– сумма торговой надбавки;	41/2	42/1
	– сумма НДС, включаемого в розничную цену	41/2	42/3

5.11 Учёт товаров, принятых на комиссию

На комиссию принимают новые и бывшие в эксплуатации товары. Товары от физических лиц на реализацию принимают по документу, удостоверяющему личность, а от юридических лиц – по товарной накладной.

При приеме товаров на комиссию заключается договор комиссии. В договоре по согласованию с комитентом определяют продажную цену товаров, указывают ставку комиссионного вознаграждения комиссионеру и оплаты его расходов по хранению вещей при их возврате, сроки и размеры уценки.

Снятие с продажи товаров оформляют актом о снятии с продажи принятых на комиссию вещей.

Выплату денег комитенту за реализованные вещи за минусом комиссионного вознаграждения производят из кассы торгового объекта или организации.

Стоимостный учет комиссионных товаров осуществляется на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Расчеты с комитентами учитываются на активно-пассивном счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», по кредиту счета отражают кредиторскую задолженность в пользу комитента на стоимость реализованного товара, а по дебету данного счета – сумму комиссионного вознаграждения, выплату денежных средств комитенту и пр.

Таблица 5.8 – Отражение хозяйственных операций по учету товаров, принятых на комиссию

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Поступили товары на комиссию по согласованным ценам	004	
2	Отражена сумма выручки в пользу комитента по учетным (согласованным) ценам	50	76
3	Списана стоимость реализованных товаров		004
4	Отражен доход комиссионера в сумме комиссионного вознаграждения от продажи комиссионных товаров	76	90/1
5	Удержан налог с доходов комитента, подлежащих налогообложению	76	68
6	Из кассы выплачена комитенту сумма, причитающаяся за реализованные товары	76	50

5.12 Учёт реализации товаров и финансовых результатов в организациях, осуществляющих розничную торговую деятельность

Для учета и контроля выручки и выявления финансового результата от реализации товаров организации, осуществляющие розничную торговую деятельность, применяют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

При организации натурально-стоимостного учета товаров в розничной торговле с использованием специальных компьютерных систем валовой доход и налоги на реализованные товары определяют методом прямого счета на основании данных нетоварного учета продаж с соответствующими уровнями торговых надбавок (скидок), установленными ставками налогов на добавленную стоимость и с продаж.

При организации стоимостного учета товаров в розничной торговле валовой доход и налоги на реализованные товары определяют методом среднего процента.

На основании составленных расчетов торговые надбавки (скидки), НДС на реализованные товары в розничной торговле списываются сторнировочными записями. Это позволяет довести стоимость реализованных товаров до покупной стоимости. Одновременно НДС начисляется в бюджет.

Таблица 5.9 – Отражение хозяйственных операций по учету реализации товаров и финансовых результатов в организациях, осуществляющих розничную торговую деятельность

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается выручка от реализации товаров, поступившая в кассу торговой организации	50	90/1
2	Списана стоимость реализованных товаров по розничным ценам	90/4	41/2
3	Списывается НДС, приходящийся на реализованные товары (сторнировочная запись)	90/4	42/3
4	Списывается торговая надбавка, приходящаяся на реализованные товары (сторнировочная запись)	90/4	42/1
5	Начислен НДС из выручки от реализации товаров	90/2	68/2
6	Списываются издержки обращения: – относящиеся к управленческим расходам; – относящиеся к расходам на реализацию товаров	90/5	44
		90/6	44
7	Отражается финансовый результат от реализации товаров: – прибыль; – убыток	90/11	99
		99	90/11

5.13 Учёт сдачи выручки от реализации товаров в банк для зачисления на расчетный счет

Выручка от реализации товаров, поступившая в кассу торгового объекта, передается в банк для зачисления на расчетный счет организации.

Таблица 5.10 – Отражение хозяйственных операций по учету сдачи выручки от реализации товаров на расчетный счет

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается выручка от реализации товаров, поступившая в кассу торговой организации	50	90/1
2	Переданы наличные денежные средства через сотрудника организации из кассы торгового объекта в банк	51	50
3	Переданы наличные денежные средства из кассы торгового объекта сотрудникам инкассации банка	57	50
4	Зачислены на расчетный счет ранее инкассированные денежные средства	51	57
5	Включена в издержки обращения сумма комиссионного вознаграждения банку за инкассацию	44	60

5.14 Учёт реализации товаров с предоставлением покупателю скидки

Большинство торговых объектов предоставляют покупателям скидки на реализуемые товары. Для учета и контроля выручки от реализации товаров и предоставляемых покупателям скидок организации, осуществляющие розничную торговую деятельность, применяют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Таблица 5.11 – Отражение хозяйственных операций по учету реализации товаров с предоставлением покупателю скидки

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списывается часть НДС, включенного в розничную цену товара, приходящегося на сумму скидки, предоставленной покупателю (сторнировочная запись)	41/2	42/3

Окончание таблицы 5.11

1	2	3	4
2	Списывается часть торговой надбавки, включенной в розничную цену товара, приходящейся на сумму скидки, предоставленной покупателю (сторнировочная запись)	41/2	42/1
3	Отражается выручка от реализации товаров, поступившая в кассу торговой организации	50	90/1
4	Списана стоимость реализованных товаров	90/4	41/2
5	Списывается НДС, приходящийся на реализованные товары (сторнировочная запись)	90/4	42/3
6	Списывается торговая надбавка, приходящаяся на реализованные товары (сторнировочная запись)	90/4	42/1
7	Начислен НДС из выручки от реализации товаров	90/2	68/2
8	Списываются издержки обращения: – относящиеся к управленческим расходам; – относящиеся к расходам на реализацию товаров	90/5 90/6	44 44
9	Отражается финансовый результат от реализации товаров: – прибыль; – убыток	90/11 99	99 90/11

6 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕГМЕНТЕ БИЗНЕСА «ОБЩЕСТВЕННОЕ ПИТАНИЕ»

Вопросы

6.1 Организация бухгалтерского учета в сегменте бизнеса «Общественное питание»

6.2 Формирование цен на продукцию собственного производства в сегменте бизнеса «Общественное питание»

6.3 Учет поступления и движения сырья, продуктов и товаров в сегменте бизнеса «Общественное питание»

6.4 Учет продукции собственного производства в сегменте бизнеса «Общественное питание»

6.5 Учет выручки от реализации и финансовых результатов в сегменте бизнеса «Общественное питание»

6.1 Организация бухгалтерского учета в сегменте бизнеса «Общественное питание»

В сегменте бизнеса «Общественное питание» сочетаются производственные и торговые функции. В нем производят готовую продукцию, реализуют ее и покупные товары населению и другим субъектам хозяйствования.

Основным показателем, характеризующим объем деятельности общественного питания, является товарооборот. Он состоит из оборота по реализации продукции собственного производства и оборота по продаже покупных изделий.

Продукция собственного производства – это изделия, изготовленные из сырья и продуктов по нормативно-технической документации, установленной для организаций общественного питания. К продукции собственного производства относят обеденную продукцию, холодные и горячие закуски, кулинарные и кондитерские изделия.

Оборот по реализации продукции собственного производства включает готовую продукцию и полуфабрикаты общественного питания, реализованные населению и организациям. Оборот по реализации покупных товаров включает товары, реализуемые покупателям без технологической обработки.

Совокупный (валовой) товарооборот общественного питания подразделяется на розничный и оптовый.

В сегменте бизнеса «Общественное питание» выделяют следующие центры ответственности:

- кладовая;
- производство: кухня, цех;
- обеденный зал;
- зал ресторана, кафе, бара;
- и т. д.

Товары в кладовых и буфетах торговых объектов общественного питания учитываются на субсчетах 41/1 «Товары на складах» и 41/2 «Товары в розничной торговле».

На субсчете 20-9 «Общественное питание» учитывается стоимость сырья (по учетной стоимости), поступившего на кухню под отчет материально ответственного лица. Другие расходы общественного питания на этом субсчете не учитываются. По кредиту субсчета 20-9 отражается учетная стоимость готовой продукции, отпущенной из производства. Сальдо по субсчету 20-9 показывает стоимость остатков необработанного сырья, полуфабрикатов и нереализованных изделий.

Расходы по изготовлению собственной продукции, реализации покупных товаров и продукции собственного производства, обслуживанию посетителей в организациях общественного питания учитываются на счете 44 «Расходы на реализацию» по установленным номенклатурой статьям затрат.

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для отражения информации о торговых наценках (скидках, надбавках) на товары, если их учет ведется по продажным ценам.

В организациях общественного питания на данном счете учитываются суммы торговых скидок (надбавок) на продукты питания и товары, находящиеся в кладовых, буфетах, на кухне, а также суммы наценок, прибавляемые в установленном размере к стоимости кухонной и буфетной продукции по розничным ценам.

Если учет продуктов в кладовых, на производстве, в буфетах, барах и других объектах общественного питания ведется по продажным ценам (с наценкой), то торговая скидка (наценка) по проданным товарам определяется в том же порядке, как и в розничных предприятиях торговли.

Согласно методическим рекомендациям по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании, утвержденных Приказом Министерства торговли Республики Беларусь № 74 от 09.04.2007 года, в связи с необходимостью уплаты из суммы наценки общественного питания налога на добавленную стоимость, предприятия общественного питания в зависимости от принятой ими методики учета и настройки программных продуктов могут осуществлять учет сумм наценок и НДС с использованием следующих вариантов:

а) Д-т 41-2, 20-9 – К-т 42-1 – на сумму наценки общественного питания за минусом суммы НДС, выделенной из суммы наценки по ставкам применительно к конкретному товару;

Д-т 41-2; 20-9 – К-т 42-3 – на сумму НДС, включенную в сумму наценки;

б) Д-т 41-2; 20-9 – К-т 42-1 – на сумму наценки общественного питания в полном объеме;

Д-т 42-3 – К-т 42-1 – на сумму НДС, выделенную из наценки общественного питания (сторнировочная запись).

Аналитический учет по счету 42 «Торговая наценка» должен обеспечивать отдельное отражение сумм скидок (надбавок) и разниц в ценах, относящихся к товарам и готовой продукции на складах, в буфетах, на кухне организации общественного питания и к реализованным товарам.

6.2 Формирование цен на продукцию собственного производства в сегменте бизнеса «Общественное питание»

В общественном питании сочетаются функции производства, реализации собственной продукции и организации потребления. В зависимости от типа

торгового объекта общественного питания, ассортимента выпускаемой продукции и способа ее реализации применяют две методики калькулирования продажных цен на продукцию собственного изготовления:

- исчисление продажной цены готового изделия по стоимости сырьевого набора;

- определение отпускной цены на основе исчисления себестоимости единицы выпускаемой продукции и норматива рентабельности.

Первая методика применяется при реализации продукции собственного изготовления преимущественно населению, а вторая – при производстве продукции с целью ее реализации другим организациям. Методика калькулирования отпускных цен на основе себестоимости и норматива рентабельности аналогична применяемой в промышленности.

В сегменте бизнеса «Общественное питание», обслуживающим население, применяется нормативная калькуляция розничных цен по стоимости сырьевого набора. В данную калькуляцию сырье включается по нормам его вложения, устанавливаемым на каждое блюдо, с учетом действующих цен кухни. Сырьевые компоненты блюда, нормы их закладки и указания по технологии обработки приведены в Сборниках рецептов блюд и кулинарных изделий. Организациями общественного питания могут использоваться индивидуальные рецептуры для фирменных блюд.

Продажная цена на продукцию собственного производства, реализуемую населению, определяется путем составления на каждое блюдо расчета в калькуляционной карточке по установленной форме. Основанием для ее составления служит предусмотренный планом-меню ассортимент выпускаемых блюд, нормы закладки сырья и учетные цены на него.

Для обеспечения большей точности расчета калькуляцию продажных цен на продукцию собственного производства составляют из расчета стоимости сырьевого набора на 100 блюд. Калькуляция цены сводится к суммированию стоимости сырьевых компонентов блюда по учетным ценам, включающим наценку общественного питания и НДС. Общую стоимость набора продуктов делят на 100.

В сегменте бизнеса «Общественное питание» могут выпускать как массовые блюда, так и заказные. Калькулирование цены на заказное блюдо может проводиться двумя методами:

- при учете сырья в производстве по розничным ценам – начислением установленной наценки общественного питания, НДС на сырье, израсходованное по нормам на фактически выпущенные заказные блюда;

- при учете сырья в производстве по розничным ценам с наценкой, установленной для изготовления массовых блюд – доначислением разницы в ценах на сырье, израсходованное на приготовление заказных блюд, по сравнению с ценами на сырье для массовых блюд.

Калькуляционные карточки составляются и подписываются ответственными за формирование цен лицами, утверждаются руководителем

организации и регистрируются в специальном Реестре калькуляционных карточек и хранят вместе с другими бухгалтерскими документами.

Контроль правильности установления продажных цен на продукты, покупные товары и применения наценок общественного питания ведется по данным Книги регистрации окончательных продажных цен на продукты и товары.

6.3 Учет поступления и движения сырья, продуктов и товаров в сегменте бизнеса «Общественное питание»

В сегменте бизнеса «Общественное питание» могут создаваться кладовые для хранения необходимого запаса товаров и продуктов.

В кладовой сырье и продукты могут учитываться по розничным ценам без НДС, или по розничным ценам с НДС (включая покупные товары), или по розничным ценам с наценкой общественного питания и с НДС.

Отпуск товаров в розничную торговую сеть производится по розничным ценам с НДС. Отпуск сырья на кухню для приготовления блюд производится по розничным ценам с добавлением наценки общественного питания и НДС.

Для проверки полноты оприходования сырья, продуктов, товаров в кладовую и их отпуска на кухню и в другие подразделения составляются Отчет о движении товаров и тары в кладовой и Ведомость внутреннего перемещения товаров.

Синтетический учет сырья, продуктов и товаров в кладовой ведут на субсчете 41/1 «Товары на складах». Аналитический учет организуют по каждому виду сырья (товара) и материально ответственным лицам.

Таблица 6.1 – Отражение хозяйственных операций по учету поступления и движения продуктов и товаров в кладовой (на складе) организации общественного питания (согласно учетной политике учет в кладовой ведется по розничным ценам)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается поступление продуктов и товаров от поставщика: – сумма приобретения без НДС; – сумма НДС поставщика; – сумма торговой наценки; – сумма НДС, включаемого в розничную цену	41/1	60
		18	60
		41/1	42/1
		41/1	42/3
2	Списана за счет организации недостача продуктов, товаров в пределах норм естественной убыли при транспортировке	44	94

Окончание таблицы 6.1

1	2	3	4
3	Отнесена на экспедитора недостача продуктов, товаров, произошедшая по его вине	73	94
4	Возврат продуктов, товаров в кладовую из буфета (бара): 1) сумма продуктов, товаров по продажным ценам 2) доведение продажной цены до розничной цены: – сумма наценки общественного питания (сторнировочная запись); – сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания	41/1 41/1 42/3	41/2 42/1 42/1
5	Возврат продуктов, товаров в кладовую из производства: 1) сумма продуктов, товаров по продажным ценам; 2) доведение продажной цены до розничной цены: – сумма наценки общественного питания (сторнировочная запись); – сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания	41/1 41/1 42/3	20/9 42/1 42/1
6	Отражается отпуск продуктов, товаров из кладовой в буфет (бар): 1) сумма продуктов, товаров по розничным ценам; 2) доведение розничной цены до продажной цены: – сумма наценки общественного питания; – сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания (сторнировочная запись)	41/2 41/2 42/3	41/1 42/1 42/1
7	Отражается отпуск продуктов, товаров из кладовой в производство: 1) сумма продуктов, товаров по розничным ценам; 2) доведение розничной цены до продажной цены: – сумма наценки общественного питания; – сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания (сторнировочная запись)	20/9 20/9 42/3	41/1 42/1 42/1
8	Отражается возврат поставщику продуктов, товаров: – сумма НДС, включаемого в розничную цену (сторнировочная запись); – сумма торговой наценки (сторнировочная запись); – сумма приобретения без НДС; – сумма НДС поставщика	41/1 41/1 60 60	42/3 42/1 41/1 18

6.4 Учет продукции собственного производства в сегменте бизнеса «Общественное питание»

Продукты поступают в производство из кладовой, от поставщиков, от собственного подсобного хозяйства, а также за счет подотчетных сумм. Отпуск продуктов из кладовой производится в пределах суточной потребности с учетом переходящего остатка на кухне на начало дня. Суточная потребность определяется планом-меню. На основании плана-меню определяется суточная потребность в сырье по нормам и оформляется Требование на отпуск продуктов из кладовой.

Готовые изделия из производства отпускают на раздачу, в буфеты, в собственную розничную торговую сеть и т. д. Отпуск продукции из производства в подразделения своей организации оформляется Дневными заборными листами или Накладными. Если материальная ответственность в раздаточной и производственном цехе совмещена, то учет готовых изделий, переданных из производства на раздачу, организуют в Журнале учета передачи продукции в пункт раздачи.

В столовых, реализующих покупателям продукцию собственного производства по методу самообслуживания, составляется Акт подсчета продажи и отпуска изделий из кухни.

Таблица 6.2 – Отражение хозяйственных операций по учету готовой продукции собственного производства в организации общественного питания

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается поступление в производство (на кухню) сырья, продуктов из кладовой:		
	1) сумма продуктов по розничным ценам;	20/9	41/1
	2) доведение розничной цены до продажной цены:		
	– сумма наценки общественного питания;	20/9	42/1
	– сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания (сторнировочная запись)	42/3	42/1
2	Отражается поступление в производство (на кухню) сырья, продуктов от поставщика:		
	1) сумма без НДС;	20/9	60
	сумма НДС;	18	60
	2) доведение розничной цены до продажной цены:		
	– сумма наценки общественного питания;	20/9	42/1
	– сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания (сторнировочная запись)	42/3	42/1

Продолжение таблицы 6.2

1	2	3	4
3	<p>Отражается поступление в производство (на кухню) сырья, продуктов, приобретенных за счет подотчетных сумм:</p> <p>1) сумма без НДС; сумма НДС</p> <p>2) доведение розничной цены до продажной цены:</p> <p>– сумма наценки общественного питания; – сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания (сторнировочная запись)</p>	<p>20/9 18 20/9 42/3</p>	<p>71 71 42/1 42/1</p>
4	<p>Отражается передача готовой продукции из производства в бар, буфет:</p> <p>1) если продажные цены совпадают:</p> <p>– стоимость готовой продукции;</p> <p>2) если учетная цена на производстве ниже, чем продажная в баре, буфете:</p> <p>– стоимость готовой продукции на производстве; – сумма разницы между ценой производства и продажной ценой в рознице; – сумма НДС из суммы разницы (сторнировочная запись);</p> <p>3) если учетная цена на производстве выше, чем продажная в баре, буфете:</p> <p>– стоимость готовой продукции на производстве; – сумма разницы между ценой производства и продажной ценой в рознице (сторнировочная запись); – сумма НДС из суммы разницы</p>	<p>41/2 41/2 41/2 42/3 41/2 20/9 42/3</p>	<p>20/9 20/9 42/1 42/1 20/9 42/1 42/1</p>
5	Отражается стоимость готовой продукции, отпущенной покупателям непосредственно из кухни	90/4	20/9
6	<p>Отражается отпуск готовой продукции в лаборатории для проведения анализа:</p> <p>– стоимость по продажным ценам; – сумма наценки общественного питания и торговой надбавки (сторнировочная запись); – сумма НДС, выделенная из наценки общественного питания и надбавки; – стоимость готовой продукции, израсходованной на проведение анализов, по ценам приобретения</p>	<p>76 76 42/3 44</p>	<p>20/9 42/1 42/1 76</p>

Окончание таблицы 6.2

1	2	3	4
7	Отражается передача сырья, продуктов, готовой продукции в производстве от одного материально ответственного лица другому	20/9	20/9

6.5 Учет выручки от реализации и финансовых результатов в сегменте бизнеса «Общественное питание»

Продукция собственного производства реализуется:

- в столовых через обеденный зал за наличный расчет, с использованием банковских пластиковых карточек;
- в ресторанах, барах, кафе через официантов за наличный расчет, с использованием банковских пластиковых карточек;
- работникам организации с последующим удержанием из заработной платы;
- сторонним организациям по безналичному расчету.

Для учета выручки и выявления финансового результата от реализации продукции собственного производства организации общественного питания применяют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Таблица 6.3 – Отражение хозяйственных операций по учету выручки от реализации готовой продукции собственного производства и финансовых результатов в организации общественного питания

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражается реализация продукции собственного производства: 1) за наличный расчет; 2) с использованием банковской пластиковой карточки; 3) отпуск продукции покупателям	50	90/1
		57	90/1
		62	90/1
2	Одновременно списывается продажная стоимость реализованной готовой продукции	90/4	20/9, 41/2
3	Списывается сумма НДС, приходящаяся на реализованную готовую продукцию (сторнировочная запись)	90/4	42/3
4	Списывается сумма торговой надбавки и наценки общественного питания, приходящиеся на реализованную готовую продукцию (сторнировочная		

Окончание таблицы 6.3

1	2	3	4
	запись)	90/4	42/1
5	Начислен НДС из выручки от реализации готовой продукции	90/2	68/2
6	Списываются издержки обращения:		
	– относящиеся к управленческим расходам;	90/5	44
	– относящиеся к расходам на реализацию	90/6	44
7	Отражается финансовый результат от реализации готовой продукции:		
	– прибыль;	90/11	99
	– убыток	99	90/11

ЛИТЕРАТУРА

1. Михалкевич, А. П. Бухгалтерский учет в АПК : практикум / А. П. Михалкевич [и др.]; под общ. ред. А. П. Михалкевича. – Минск : БГЭУ, 2005. – 230 с.
2. Молокович, А. Д. Бухгалтерский учет в организациях автомобильного транспорта : учеб.-метод. пособие / А. Д. Молокович [и др.]; под общ. ред. А. Д. Молоковича. – Минск : ФУАинформ, 2006. – 720 с.
3. Кравченко, Л. И. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании : практ. пособие / Л. И. Кравченко [и др.]; под общ. ред. Л. И. Кравченко. – Минск : ФУАинформ, 2010. – 728 с.
4. Березовский, В. А. Бухгалтерский учет в торговле : учеб. / В. А. Березовский [и др.]; под общ. ред. В. В. Кожарского. – Минск : Новое знание, 2004. – 812 с.
5. Папковская, П. Я. Бухгалтерский учет на автотранспорте : учебное пособие для студентов вузов по спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / П. Я. Папковская [и др.]; под ред. П. Я. Папковской. – Минск : БГЭУ, 2007. – 367 с.
6. Дробышевский, Н. П. Бухгалтерский учет в строительстве : учеб.-метод. пособие / Н. П. Дробышевский. – Минск : Современная школа, 2011. – 864 с.
7. Завилейский, Г. Г. Бухгалтерский учет в торговле : учеб. пособие / Г. Г. Завилейский, Н. В. Мартынов. – Минск : Амалфея, 2008. – 384 с.
8. Завилейский, Г. Г. Бухгалтерский учет в общественном питании : учеб. пособие / Г. Г. Завилейский [и др.]. – Минск : Амалфея, 2008. – 444 с.
9. Кожарский, В. В. Бухгалтерский учет в розничной торговле : практическое пособие / В. В. Кожарский, Н. В. Кожарская. – Минск : Издательство Гревцова, 2009. – 262 с.
10. Стешиц, Л. И. Бухгалтерский учет и аудит в АПК : учебник для студентов экон. специальностей с.-х. вузов / Л. И. Стешиц. – Минск : ИВЦ Минфина, 2005. – 537 с.
11. Тарасевич, И. Н. Особенности бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства : учеб. пособие / И. Н. Тарасевич. – Минск : Амалфея, 2009. – 176 с.
12. Трофимова, А. Н. Бухгалтерский учет в сфере товарного обращения: учебное пособие для студентов учреждений высшего образования системы потребительской кооперации высшего образования по спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / А. Н. Трофимова; УО «БТЭУПК». – Минск : Вышэйшая школа, 2014. – 303 с.

Учебное издание

Солодкий Дмитрий Тадеушевич

Бухгалтерский учет в сегментах бизнеса промышленных организаций

Конспект лекций

Редактор *Т. А. Осипова*
Корректор *Т. А. Осипова*
Компьютерная верстка *Н. С. Васильева*

Подписано к печати 02.01.2019. Формат 60x90^{1/16}. Усл. печ. листов 5,1.
Уч.-изд. листов 5,5. Тираж 42 экз. Заказ № 2.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет»
210038, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования

«Витебский государственный технологический университет».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 3/1497 от 30 мая 2017 г.