

**Д.Т. Солодкий**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ  
В ТОРГОВЛЕ**

*Конспект лекций*

Витебск  
2017

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Учреждение образования  
«Витебский государственный технологический университет»

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ТОРГОВЛЕ**

***Конспект лекций***

для слушателей специальности переподготовки  
1-25 04 77 «Экспертиза товаров народного потребления»

Витебск  
2017

УДК 657:339.1/.5(075.8)

ББК 65.052.2+65.42

С 60

Рецензенты :

главный бухгалтер УП «Медтехника» Соловьева О.В.;

зам. начальника центра бухгалтерского учета и финансов УО «ВГТУ»

Дулебо Е.Ю.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом УО «ВГТУ»,  
протокол № 6 от 23.06.2016.

**Солодкий, Д. Т.**

С 60 Бухгалтерский учет в торговле : конспект лекций / сост. : Д. Т. Солодкий –  
Витебск : УО «ВГТУ», 2016. – 75 с.

ISBN 978-985-481-463-6

В конспекте лекций раскрыта сущность бухгалтерского учета как отдельной отрасли науки и вида практической деятельности, рассмотрена его методика, приведен порядок отражения в бухгалтерском учете торговой организации хозяйственных операций с основными объектами учета.

Конспект лекций содержит основные темы учебной дисциплины в соответствии с программой курса.

УДК 657:339.1/.5(075.8)

ББК 65.052.2+65.42

ISBN 978-985-481-463-6

© УО «ВГТУ», 2017

## СОДЕРЖАНИЕ

|     |  |    |
|-----|--|----|
| 1   | Сущность, предмет и метод бухгалтерского учета   | 5  |
| 1.1 | Сущность учета и его виды  | 5  |
| 1.2 | Предмет бухгалтерского учета и его объекты   | 7  |
| 1.3 | Метод бухгалтерского учета и его элементы  | 8  |
| 2   | Бухгалтерский баланс   | 9  |
| 2.1 | Бухгалтерский баланс и его состав  | 9  |
| 2.2 | Понятие хозяйственной операции. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций          | 11 |
| 3   | Система счетов бухгалтерского учета. Двойная запись хозяйственных операций                       | 11 |
| 3.1 | Счета бухгалтерского учета и их строение   | 12 |
| 3.2 | Понятие двойной записи   | 13 |
| 3.3 | Сущность синтетического и аналитического учета   | 14 |
| 3.4 | Сущность и классификация первичных документов и учетных регистров                                | 15 |
| 4   | Учет денежных средств торговой организации   | 16 |
| 4.1 | Бухгалтерский учет денежных средств в кассе  | 16 |
| 4.2 | Бухгалтерский учет денежных средств на расчетном счете   | 17 |
| 4.3 | Бухгалтерский учет денежных средств на специальных счетах  | 17 |
| 5   | Учет расчетных и кредитных операций  | 18 |
| 5.1 | Бухгалтерский учет расчетов с поставщиками и покупателями  | 18 |
| 5.2 | Бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам  | 20 |
| 5.3 | Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами  | 22 |
| 5.4 | Бухгалтерский учет кредитных операций  | 22 |
| 6   | Учет основных средств и нематериальных активов   | 23 |
| 6.1 | Сущность основных средств и их оценка. Организация бухгалтерского учета основных средств         | 24 |
| 6.2 | Бухгалтерский учет поступления и создания основных средств                                       | 25 |
| 6.3 | Порядок начисления амортизации основных средств и отражения в бухгалтерском учете ее результатов | 29 |
| 6.4 | Порядок проведения переоценки основных средств и отражения в бухгалтерском учете ее результатов  | 32 |
| 6.5 | Бухгалтерский учет выбытия основных средств  | 33 |
| 6.6 | Бухгалтерский учет результатов инвентаризации основных средств                                   | 35 |
| 6.7 | Особенности бухгалтерского учета нематериальных активов  | 35 |
| 7   | Учет материалов  | 39 |
| 7.1 | Материалы и их оценка  | 39 |
| 7.2 | Бухгалтерский учет поступления материалов  | 41 |
| 7.3 | Бухгалтерский учет результатов инвентаризации материалов   | 43 |
| 7.4 | Бухгалтерский учет выбытия материалов  | 44 |
| 8   | Учет товаров   | 46 |

|   |    |
|---|----|
| 8.1 Основные объекты учета в торговых организациях  | 46 |
| 8.2 Формирование цен на товары в торговых организациях  | 47 |
| 8.3 Бухгалтерский учет поступления товаров в организациях оптовой торговли                            | 48 |
| 8.4 Бухгалтерский учет поступления товаров в организациях розничной торговли                          | 50 |
| 8.5 Бухгалтерский учет товарных потерь  | 51 |
| 8.6 Инвентаризация товаров в торговых организациях, выявление и учет ее результатов                   | 53 |
| 8.7 Бухгалтерский учет товаров в комиссионных магазинах   | 55 |
| 9 Учет труда и его оплаты   | 56 |
| 9.1 Учет личного состава, рабочего времени и выработки сотрудников                                    | 56 |
| 9.2 Бухгалтерский учет расчетов с персоналом по оплате труда  | 57 |
| 9.3 Бухгалтерский учет расчетов с ФСЗН и РУСП «Белгосстрах»   | 58 |
| 10 Учет издержек обращения торговой организации   | 58 |
| 10.1 Сущность и номенклатура статей издержек обращения  | 58 |
| 10.2 Бухгалтерский учет издержек обращения  | 60 |
| 11 Учет финансовых результатов торговой организации   | 61 |
| 11.1 Организация бухгалтерского учета финансовых результатов  | 61 |
| 11.2 Организация бухгалтерского учета финансовых результатов от текущей деятельности                  | 62 |
| 11.3 Бухгалтерский учет реализации товаров и финансовых результатов в организациях оптовой торговли   | 64 |
| 11.4 Бухгалтерский учет реализации товаров и финансовых результатов в организациях розничной торговли | 64 |
| 11.5 Бухгалтерский учет прочих доходов и прочих расходов по текущей деятельности                      | 65 |
| 11.6 Бухгалтерский учет финансовых результатов от инвестиционной и финансовой деятельности            | 66 |
| 11.7 Бухгалтерский учет конечного финансового результата  | 68 |
| 12 Учет фондов и резервов   | 69 |
| 12.1 Бухгалтерский учет уставного капитала  | 69 |
| 12.2 Бухгалтерский учет резервного капитала   | 70 |
| 12.3 Бухгалтерский учет добавочного капитала  | 71 |
| 12.4 Бухгалтерский учет резервов под снижение стоимости запасов                                       | 71 |
| 12.5 Бухгалтерский учет резервов по сомнительным долгам   | 72 |
| 12.6 Бухгалтерский учет резервов предстоящих платежей   | 73 |
| Литература  | 74 |

# 1 СУЩНОСТЬ, ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

## Вопросы

1.1 Сущность учета и его виды.

1.2 Предмет бухгалтерского учета и его объекты.

1.3 Метод бухгалтерского учета и его элементы.

## 1.1 Сущность учета и его виды

С древних времен инструментом, который использовал человек для сбора и регистрации информации о фактах хозяйственной жизни, был процесс учета. В своем развитии учет прошел несколько этапов, начиная с простого отражения фактов хозяйственной жизни и заканчивая ведением учета на государственном уровне и выделением учетного процесса в отдельную отрасль науки.

В настоящее время учет можно охарактеризовать как отражение всех фактов хозяйственной жизни общества, позволяющее формировать полную и достоверную информацию, на основе которой осуществляется эффективное управление любыми процессами на всех организационных уровнях.

Выделяют следующие этапы учетного процесса:

- наблюдение,
- измерение,
- регистрация,
- обобщение.

На этапе наблюдения человек, который выполняет учетные функции, присутствует и непосредственно наблюдает за свершением факта хозяйственной жизни.

На следующем этапе происходит описание каждого факта с использованием точных количественных характеристик (измерение). Для этого используют такие единицы измерения как вес, длина и т. д.

Информацию о фактах хозяйственной жизни, полученную в результате наблюдения и количественного измерения необходимо зарегистрировать. Регистрация осуществляется на бумажных и (или) электронных носителях. Регистрация необходима для подтверждения факта свершения события.

На завершающем этапе происходит обобщение информации для ее представления пользователям в удобном для восприятия виде.

В процессе учета применяются следующие основные виды измерителей:

- натуральные,
- трудовые,
- стоимостные.

Натуральные измерители применяются для измерения объектов учета в их естественном, натуральном виде (штуки, пары обуви и т. д.).

Трудовые измерители используются для определения трудоемкости производства продукции, выполнения работ (человеко-час, человеко-день).

Стоимостные измерители используются для оценки объектов учета с целью формирования информации, подлежащей представлению заинтересованным пользователям в различных формах отчетности.

На современном этапе развития общества выделяют следующие виды учета:

- статистический,
- бухгалтерский,
- оперативно-технический.

Статистический учет осуществляется на общегосударственном уровне и ставит своей целью сбор и регистрацию информации о массовых явлениях и процессах, происходящих в обществе. Информация, предоставляемая статистическим учетом, служит основанием для осуществления управления государством в целом. Можно выделить такие направления данного вида учета как статистика населения, статистика промышленности и т. д.

Общегосударственное управление представляет собой наивысший уровень управления. Более низкий уровень занимает управление организациями и предприятиями. Для осуществления управленческой работы на уровне организации руководству требуется информация о наличии и состоянии имущества (активов) организации, ее обязательств, о размере и составе собственного капитала. Данная информация формируется в системе бухгалтерского учета.

В каждой организации выделяется еще один уровень управления – управление структурными подразделениями. Для представления руководству подразделения информации об основных показателях работы цеха (участка) за короткий временной промежуток используется оперативно-технический учет.

В статье 1 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» дано следующее определение термина «бухгалтерский учет» – «система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности».

Целью бухгалтерского учета является своевременное, полное и достоверное отражение фактических результатов хозяйственной деятельности организации в денежной оценке, а также фактической величины стоимости ее хозяйственных средств (имущества) и источников их образования.

Достижение вышеуказанной цели обеспечивается выполнением принципов построения методик бухгалтерского учета, совокупность которых представляет собой методологию бухгалтерского учета.

К основным фундаментальным принципам относятся:

- полное отражение в системе бухгалтерского учета всех свершившихся хозяйственных операций, а в бухгалтерской отчетности – всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями (хозяевами, менеджерами и т. д.) на ее основе решения;

- широкое использование при ведении бухгалтерского учета денежного измерителя для формирования информации о размере текущей стоимости средств организации и их источников;
- реальности оценки, требует отражения реального размера стоимости средств организации и их источников;
- преобладания экономического содержания над формой;
- правдивости;
- нейтральности, предполагает отсутствие ориентации содержащейся в отчетности информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата.

## **1.2 Предмет бухгалтерского учета и его объекты**

Любая организация осуществляет свою деятельность при наличии имущества (активов), которое формируется за счет вкладов учредителей (собственников), за счет полученной прибыли, за счет долгосрочных и краткосрочных обязательств. В процессе финансово-хозяйственной деятельности происходят изменения в составе и структуре этого имущества и источников его образования.

Таким образом, предметом бухгалтерского учета являются активы, обязательства и собственный капитал организации, а также изменения в их наличии и составе, происходящие в процессе осуществления торговой и другой финансово-хозяйственной деятельности.

В Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» приведены следующие определения:

- «активы – имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод»,
- «обязательства – задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации»,
- «собственный капитал – активы организации за вычетом ее обязательств».

Предмет бухгалтерского учета уточняется в его объектах.

Активы включают:

- основные средства,
- нематериальные активы,
- запасы,
- дебиторскую задолженность,
- финансовые вложения,
- денежные средства и т. д.

Обязательства включают:

- обязательства по кредитам и займам,
- кредиторскую задолженность и т. д.

Собственный капитал включает:

- уставный фонд,
- добавочный фонд,
- резервный фонд,
- нераспределенную прибыль и т.д.

### 1.3 Метод бухгалтерского учета и его элементы

Метод бухгалтерского учета реализуется через методику бухгалтерского учета.

Методика бухгалтерского учета – совокупность применяемых в бухгалтерском учете этапов (стадий) и приемов (частных методов), а также упорядоченная последовательность их использования в процессе формирования реального размера текущей стоимости средств организации и их источников.

Выделяют следующие стадии методики бухгалтерского учета:

- бухгалтерская регистрация реального состояния и изменений объекта как носителя стоимости;
- стоимостное измерение размера стоимости объекта;
- бухгалтерская технология отражения процессов формирования и изменения стоимости объекта;
- бухгалтерское обобщение учетной стоимостной информации в бухгалтерском балансе и других формах бухгалтерской отчетности.

На каждой стадии методики бухгалтерского учета используется свой набор частных методов, иногда их называют элементами метода бухгалтерского учета.

Для осуществления бухгалтерской регистрации применяются такие приемы как документация и инвентаризация.

Документация – оформление хозяйственной операции документом в письменной или иной форме на бумаге или на других носителях информации, свидетельствующим о ее свершении.

Инвентаризация – способ проверки реального состояния и фактического наличия средств и их источников, а также соответствия этих параметров данным бухгалтерского учета.

Стоимостное измерение производится с использованием денежной оценки и калькуляции.

Денежная оценка – способ отражения денежного выражения стоимости, содержащейся в объекте учета. В первичных документах для отражения хозяйственной операции используются натуральные или трудовые измерители. Для определения стоимости объекта учета, отраженного в документе, производят умножение цены (расценки и т. д.) на количество натуральных или трудовых единиц.

В составе цены можно выделить следующие основные составные элементы: фактическая себестоимость и добавленная стоимость.

Калькуляция – прием группировки затрат в денежном выражении и вычисления (расчета) фактической себестоимости единицы произведенной продукции, работ, услуг.

Третья стадия методики бухгалтерского учета использует систему счетов бухгалтерского учета и двойную запись.

В конечном итоге стоимостная информация обобщается в бухгалтерском балансе и бухгалтерской отчетности.

## **2 БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**

Вопросы

2.1 Бухгалтерский баланс и его состав.

2.2 Понятие хозяйственной операции. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций.

### **2.1 Бухгалтерский баланс и его состав**

Бухгалтерский баланс является одним из приемов методики бухгалтерского учета.

С давних времен сложилось представление о форме бухгалтерского баланса как о двухсторонней таблице. Левую сторону таблицы принято называть «Актив», правую «Пассив». Если использовать экономическую трактовку, то в активе баланса находят отражение средства торговой организации, а в пассиве – источники этих средств.

Слово «баланс» обозначает «равенство, равновесие» чего-либо. Это подразумевает и обуславливает равенство суммы всех статей актива бухгалтерского баланса и суммы всех статей пассива баланса.

Бухгалтерский баланс – способ обобщенного отражения в стоимостной оценке средств организации и источников их образования на определенную дату.

Бухгалтерский баланс состоит из разделов, каждый из которых, в свою очередь, включает определенный перечень статей. Статья баланса может характеризовать один объект или несколько однородных объектов бухгалтерского учета.

Бухгалтерский баланс, входящий в состав годовой финансовой отчетности торговой организации – это одна из форм бухгалтерской отчетности, которая представляет собой совокупность показателей, характеризующих финансовое положение организации на отчетную дату.

Совокупность показателей включает информацию о величине активов, обязательств и собственного капитала торговой организации на дату составления бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский баланс торговой организации состоит из пяти разделов:

- долгосрочные активы,
- краткосрочные активы,
- собственный капитал,
- долгосрочные обязательства,
- краткосрочные обязательства.

Разделы «Долгосрочные активы» и «Краткосрочные активы» относятся к активу баланса, а разделы «Собственный капитал», «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства» – к пассиву баланса. Соответственно итог суммы двух разделов «Долгосрочные активы» и «Краткосрочные активы» равен итогу суммы трех разделов «Собственный капитал», «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства».

Раздел бухгалтерского баланса «Долгосрочные активы» включает следующие статьи:

- основные средства,
- нематериальные активы,
- доходные вложения в материальные активы,
- вложения в долгосрочные активы,
- долгосрочные финансовые вложения,
- долгосрочная дебиторская задолженность и т. д.

Раздел бухгалтерского баланса «Краткосрочные активы» включает следующие статьи:

- материалы,
- животные на выращивании и откорме,
- готовая продукция и товары,
- товары отгруженные,
- расходы будущих периодов,
- краткосрочные финансовые вложения,
- краткосрочная дебиторская задолженность,
- денежные средства и т. д.

Раздел «Собственный капитал» включает следующие статьи:

- уставный капитал,
- резервный капитал,
- добавочный капитал,
- нераспределенная прибыль,
- чистая прибыль отчетного года и т. д.

Раздел «Долгосрочные обязательства» включает следующие статьи:

- долгосрочные кредиты и займы,
- долгосрочные обязательства по лизинговым платежам и т. д.

Раздел «Краткосрочные обязательства» включает следующие статьи:

- краткосрочные кредиты и займы,
- краткосрочная часть по долгосрочным обязательствам,
- краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам, подрядчикам,
- краткосрочная кредиторская задолженность по налогам и сборам,

- краткосрочная кредиторская задолженность по социальному страхованию и обеспечению,
- краткосрочная кредиторская задолженность по оплате труда,
- краткосрочная кредиторская задолженность по лизинговым платежам,
- резервы предстоящих платежей и т. д.

## **2.2 Понятие хозяйственной операции. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций**

Финансово-хозяйственная деятельность торговой организации состоит из совершения отдельных хозяйственных операций.

Хозяйственная операция – действие или событие, подлежащие отражению торговой организацией в бухгалтерском учете и приводящие к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов.

Так как активы, обязательства и собственный капитал являются составными элементами бухгалтерского баланса, то становится очевидным, что хозяйственные операции вызывают изменения в его составе. Изменения в бухгалтерском балансе под влиянием хозяйственных операций подразделяют на четыре типа:

- активное – когда под влиянием хозяйственной операции одна статья актива баланса увеличивается, а другая статья актива баланса уменьшается на одну и ту же сумму, причем итог баланса остается неизменным;
- пассивное – когда под влиянием хозяйственной операции одна статья пассива баланса увеличивается, а другая статья пассива баланса уменьшается на одну и ту же сумму, причем итог баланса остается неизменным;
- активно-пассивное в сторону увеличения – когда под влиянием хозяйственной операции одна статья актива баланса и одна статья пассива баланса увеличиваются на одну и ту же сумму, итог баланса увеличивается на эту же сумму;
- активно-пассивное в сторону уменьшения – когда под влиянием хозяйственной операции одна статья актива баланса и одна статья пассива баланса уменьшаются на одну и ту же сумму, итог баланса уменьшается на эту же сумму.

## **3 СИСТЕМА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Вопросы

3.1 Счета бухгалтерского учета и их строение.

3.2 Понятие двойной записи.

3.3 Сущность синтетического и аналитического учета.

### 3.4 Сущность и классификация первичных документов и учетных регистров.

#### 3.1 Счета бухгалтерского учета и их строение

Бухгалтерский счет предназначен для регистрации и группировки информации о совершаемых хозяйственных операциях, затрагивающих определенный вид средств торговой организации (активов) или их источников (обязательств или собственного капитала).

По своей структуре бухгалтерский счет представляет собой таблицу, состоящую из двух частей: левая сторона – «дебет», правая – «кредит». По счету отражается сумма остатка объекта учета на начало и конец месяца, эти остатки называются «начальное сальдо» и «конечное сальдо». Отраженные по дебету и кредиту счета хозяйственные операции, совершенные за текущий месяц. Сумма хозяйственных операций, отраженных по дебету счета, называется «оборот по дебету» (или «дебетовый оборот»), а сумма хозяйственных операций, отраженных по кредиту счета, называется «оборот по кредиту» (или «кредитовый оборот»).

По отношению к бухгалтерскому балансу счета подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные счета. Активный счет открывается на статью актива баланса, а пассивный счет – на статью пассива баланса. У активного счета начальное и конечное сальдо отражаются по дебету. Хозяйственные операции, приводящие к увеличению отражаемого объекта, отражаются по дебету счета, а хозяйственные операции, в результате которых величина объекта учета уменьшается, – по кредиту (рисунок 1.1).

| № и наименование счета |                   |
|------------------------|-------------------|
| Дебет                  | Кредит            |
| Начальное сальдо       |                   |
| (+) увеличение         | (-) уменьшение    |
| Оборот по дебету       | Оборот по кредиту |
| Конечное сальдо        |                   |

Рисунок 3.1 – Схема активного бухгалтерского счета

Конечное сальдо активного счета определяется по следующей формуле:

$$КСа = НСа + ОДа - ОКа \quad (3.1)$$

где КСа – конечное сальдо активного счета; НСа – начальное сальдо активного счета; ОДа – оборот по дебету активного счета; ОКа – оборот по кредиту активного счета.

У пассивного счета начальное и конечное сальдо отражаются по кредиту. хозяйственные операции, приводящие к увеличению отражаемого объекта, отражаются по кредиту счета, а хозяйственные операции, в результате которых величина объекта учета уменьшается, – по дебету (рисунок 3.2)

| № и наименование счета |                   |
|------------------------|-------------------|
| Дебет                  | Кредит            |
|                        | Начальное сальдо  |
| (-) уменьшение         | (+) увеличение    |
| Оборот по дебету       | Оборот по кредиту |
|                        | Конечное сальдо   |

**Рисунок 3.2 – Схема пассивного бухгалтерского счета**

Конечное сальдо пассивного счета определяется по следующей формуле:

$$КСп = НСп + ОКп - ОДп \quad (3.2)$$

где КСп – конечное сальдо пассивного счета; НСп – начальное сальдо пассивного счета; ОКп – оборот по кредиту пассивного счета; ОДп – оборот по дебету пассивного счета.

Активно-пассивные счета сочетают в себе признаки как активного, так и пассивного счета одновременно.

### 3.2 Понятие двойной записи

Хозяйственные операции, совершаемые торговой организацией в процессе финансово-хозяйственной деятельности, отражаются на бухгалтерских счетах с использованием двойной записи.

Двойная запись – одновременное отражение хозяйственной операции по дебету одного счета и кредиту другого в одинаковой сумме.

Бухгалтерские счета, между которыми возникает взаимосвязь при отражении хозяйственной операции с использованием двойной записи, называются корреспондирующими.

Запись отражения хозяйственной операции в бухгалтерском учете, содержащая номера и названия корреспондирующих счетов по дебету и кредиту, а также суммы операции, называется бухгалтерской проводкой.

Пример. Хозяйственная операция «поступили денежные средства в кассу торговой организации с текущего расчетного счета в сумме 12 млн.р.» будет отражена в учете следующей бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. 50 «Касса»

К-т сч. 51 «Расчетные счета» – 12 млн.р.

Порядок составления бухгалтерской проводки следующий:

- 1) определить корреспондирующие счета с обязательным указанием их вида (активный или пассивный);
- 2) выбрать один из корреспондирующих счетов и установить к увеличению или уменьшению текущей стоимости объекта, отражаемого на данном счете, приводит хозяйственная операция;
- 3) используя структуру активного или пассивного счета, сделать вывод о том, по дебету или кредиту выбранного счета отражается данная хозяйственная операция;
- 4) проверить правильность сделанного вывода, применив ко второму корреспондирующему счету вышеуказанную последовательность действий;
- 5) составить бухгалтерскую проводку.

### **3.3 Сущность синтетического и аналитического учета**

По детализации отражаемой информации бухгалтерские счета подразделяются на синтетические и аналитические счета. На синтетических счетах наличие и движение объекта учета отражается только в стоимостном выражении. Синтетическими являются счета, представленные в Типовом плане счетов бухгалтерского учета.

План счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень синтетических счетов, а также субсчетов, открываемых к некоторым из них, с указанием их наименования и номера.

На синтетических счетах ведется синтетический учет.

Синтетический учет – обобщенное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов торговой организации на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Достаточно часто информация об объекте бухгалтерского учета, которая была собрана рядовыми сотрудниками, отражена на синтетическом счете и предоставлена высшему руководству торговой организации, требует более подробной детализации. Это требование удовлетворяется ведением аналитического учета.

Аналитический учет – детализированное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов торговой организации на аналитических счетах бухгалтерского учета.

Аналитический учет ведется параллельно синтетическому. Аналитические счета открываются к определенному синтетическому счету, на их отражаются хозяйственные операции с использованием всех видов измерителей. Взаимосвязь между синтетическим счетом и открываемыми к нему аналитическими счетами следующая – суммы начальных сальдо, оборотов по дебету, оборотов по кредиту, а также конечных сальдо всех аналитических счетов соответственно равны суммам начального сальдо, обороту по дебету, обороту по кредиту и конечного сальдо того синтетического счета, к которому они были открыты.

Для проверки правильности отражения хозяйственных операций в синтетическом учете составляется оборотная ведомость по счетам синтетического учета (таблица 3.1).

**Таблица 3.1 – Оборотная ведомость по счетам синтетического учета**

| Номер и название счета | Сальдо на начало месяца |        | Оборот за месяц |        | Сальдо на конец месяца |        |
|------------------------|-------------------------|--------|-----------------|--------|------------------------|--------|
|                        | Дебет                   | Кредит | Дебет           | Кредит | Дебет                  | Кредит |
| 50 «Касса»             | 5000                    |        | 12000           | 7000   | 10000                  |        |
| ...                    |                         |        |                 |        |                        |        |
| Итого                  |                         |        |                 |        |                        |        |

При правильном отражении хозяйственных операций по счетам синтетического учета в оборотной ведомости должны получить отражение три пары равенств итогов:

- 1) сумма всех дебетовых сальдо по счетам на начало месяца должна быть равна сумме всех кредитовых сальдо по счетам на начало месяца;
- 2) сумма всех дебетовых оборотов по счетам должна быть равна сумме всех кредитовых оборотов по счетам;
- 3) сумма всех дебетовых сальдо по счетам на конец месяца должна быть равна сумме всех кредитовых сальдо по счетам на конец месяца.

Первая и третья пара равенств обусловлена равенством актива и пассива бухгалтерского баланса. А вторая пара равенств обусловлена использованием для отражения хозяйственных операций двойной записи.

### **3.4 Сущность и классификация первичных документов и учетных регистров**

Для фиксации реальности свершения фактов торговой деятельности и их регистрации в системе бухгалтерского учета используются документы и учетные регистры.

Документ – удостоверение, оформленное в письменной или иной форме, о реально свершившемся событии хозяйственного процесса и его результатах.

Классификация первичных документов:

- по назначению: распорядительные, исполнительные, бухгалтерского оформления и комбинированные;
- по охвату хозяйственных операций: единичные и сводные;
- по способу использования: разовые и накопительные;
- по месту составления: внутренние и внешние.

Учетные регистры – специальные таблицы на бумажных или иных носителях информации, предназначенные для накопления, группировки и систематизации данных о реальном размере и изменениях стоимости объектов учета.

Классификация учетных регистров:

- по способу отражения хозяйственных операций: хронологические, систематические и комбинированные;
- по детализации отражения учетной информации: аналитические, синтетические и комбинированные;
- по внешней форме: книги, карточки и машинограммы;
- по строению: односторонние, двухсторонние, шахматные, линейные.

## 4 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

### Вопросы

- 4.1 Бухгалтерский учет денежных средств в кассе.
- 4.2 Бухгалтерский учет денежных средств на расчетном счете.
- 4.3 Бухгалтерский учет денежных средств на специальных счетах.

### 4.1 Бухгалтерский учет денежных средств в кассе

Для оформления хозяйственных операций с денежными средствами в кассе используются следующие первичные документы и учетные регистры: приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, платежная ведомость, объявление на взнос наличными, чек из денежной книжки, кассовая книга и т.д.

Для отражения информации о наличии и движении денежных средств в кассе торговой организации используется счет 50 «Касса». По дебету счета 50 отражается поступление денежных средств в кассу, а по кредиту – их выплата из кассы.

**Таблица 4.1 – Отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций с денежными средствами в кассе**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |        |
|--|-------------------------|--------|
|  | Дебет                   | Кредит |
| Отражено поступление денежных средств в кассу с расчетного счета                             | 50                      | 51     |
| Отражено поступление денежных средств в кассу от покупателей (выручка от реализации товаров) | 50                      | 90.1   |
| Отражено поступление денежных средств в кассу от покупателей                                 | 50                      | 62     |
| Отражена выплата из кассы заработной платы сотрудникам                                       | 70                      | 50     |
| Отражена выплата из кассы денежных средств сотруднику торговой организации под отчет         | 71                      | 50     |

|   |   |    |
|---|---|----|
| Отражается передача денежных средств из кассы инкассаторам для доставки в обслуживающий торговую организацию банк | 57.1<br>«Инкассированные денежные средства» | 50 |
|---|---|----|

#### 4.2 Бухгалтерский учет денежных средств на расчетном счете

Для оформления хозяйственных операций с денежными средствами на расчетном счете используются следующие первичные документы и учетные регистры: платежное поручение, платежное требование, объявление на взнос наличными, чек из денежной книжки, выписка по расчетному счету и т. д.

Для отражения информации о наличии и движении денежных средств на расчетном счете используется счет 51 «Расчетные счета». По дебету счета 51 отражается поступление денежных средств на расчетный счет, а по кредиту – их списание.

**Таблица 4.2 – Отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций с денежными средствами на расчетном счете**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |        |
|--|-------------------------|--------|
|  | Дебет                   | Кредит |
| Отражено поступление денежных средств на расчетный счет из кассы               | 51                      | 50     |
| Отражено поступление ранее инкассированных денежных средств на расчетный счет  | 51                      | 57.1   |
| Отражено поступление денежных средств на расчетный счет от покупателей         | 51                      | 62     |
| Отражено перечисление с расчетного счета заработной платы сотрудникам          | 70                      | 51     |
| Отражено перечисление с расчетного счета денежных средств сотруднику под отчет | 71                      | 51     |
| Отражено перечисление денежных средств с расчетного счета поставщику           | 60                      | 51     |
| Отражена уплата с расчетного счета налогов в бюджет                            | 68                      | 51     |
| Отражена уплата с расчетного счета взносов в ФСЗН                              | 69                      | 51     |
| Отражена уплата с расчетного счета взносов в РУСП «Белгосстрах»                | 76.2                    | 51     |

#### 4.3 Бухгалтерский учет денежных средств на специальных счетах

Кроме расчетного счета торговые организации могут открывать в банках и другие счета в зависимости от осуществляемых видов деятельности. Для отражения информации о наличии и движении денежных средств на таких

счета используется счет 55 «Специальные счета в банках». По дебету данного счета отражается поступление денежных средств, а по кредиту – их списание.

Одним из таких счетов является депозитный счет. Для учета денежных средств, размещенных в банковский вклад (депозит), используется субсчет 55.1 «Депозитные счета».

**Таблица 4.3 – Отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций с денежными средствами на депозитном счете**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |        |
|--|-------------------------|--------|
|  | Дебет                   | Кредит |
| Отражено перечисление денежных средств с расчетный счет в банковский вклад   | 55.1                    | 51     |
| Отражается зачисление процентов по вкладу на депозитный счет, если договором предусмотрена их капитализация                | 55.1                    | 91.1   |
| Отражается поступление процентов по депозитному вкладу на расчетный счет, если договором не предусмотрена их капитализация | 51                      | 91.1   |
| Отражено поступление денежных средств на расчетный счет с депозитного счета  | 51                      | 55.1   |

## 5 УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

### Вопросы

- 5.1 Бухгалтерский учет расчетов с поставщиками и покупателями.
- 5.2 Бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам.
- 5.3 Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами.
- 5.4 Бухгалтерский учет кредитных операций.

### 5.1 Бухгалтерский учет расчетов с поставщиками и покупателями

В процессе осуществления хозяйственной деятельности торговые организации взаимодействуют с другими контрагентами по вопросам приобретения активов, получения услуг, продажи товаров и т. д.

Для отражения в бухгалтерском учете расчетов с поставщиками используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По дебету счета 60 отражаются суммы предварительной оплаты и выданных поставщикам, подрядчикам авансов за приобретаемые запасы, выполняемые работы и оказываемые услуги. По кредиту счета отражаются стоимость полученных запасов, принятых работ и услуг, суммы возвращенных ранее выданных авансов и предварительной оплаты.

Для отражения в бухгалтерском учете расчетов с покупателями используется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По дебету счета 62 отражаются суммы отгруженных покупателям товаров, суммы возвращенных ранее полученных авансов и предварительной оплаты. По кредиту счета отражаются суммы полученной как предварительной, так и последующей оплаты от покупателей за товары.

**Таблица 5.1 – Отражение в бухгалтерском учете расчетов с поставщиками и покупателями**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |          |
|---|-------------------------|----------|
|   | Дебет                   | Кредит   |
| Поступили от поставщика основные средства:<br>– сумма НДС,<br>– покупная стоимость без НДС  | 18<br>08                | 60<br>60 |
| Поступили от поставщика материалы:<br>– сумма НДС,<br>– покупная стоимость без НДС  | 18<br>10                | 60<br>60 |
| Отражается задолженность перед сторонней организацией за выполненные работы по ремонту здания:<br>– сумма НДС,<br>– стоимость без НДС                 | 18<br>44                | 60<br>60 |
| Отражается задолженность перед сторонними организациями за потребленные воду, отопление, электроэнергию:<br>– сумма НДС,<br>– стоимость без НДС       | 18<br>44                | 60<br>60 |
| Отражается задолженность перед сторонними организациями за выполненные работы по ремонту транспортных средств:<br>– сумма НДС,<br>– стоимость без НДС | 18<br>44                | 60<br>60 |
| Поступили от поставщика товары:<br>– сумма НДС,<br>– покупная стоимость без НДС   | 18<br>41                | 60<br>60 |
| Перечислены денежные средства поставщику с расчетного счета   | 60                      | 51       |
| Отражена отгрузка товаров покупателю.<br>Признана выручка от реализации товаров   | 62                      | 90.1     |
| Поступили на расчетный счет денежные средства от покупателей  | 51                      | 62       |

## 5.2 Бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам

Плательщиками налогов, сборов (пошлин) признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым Кодексом Республики Беларусь, законами о таможенном регулировании в Республике Беларусь и актами Президента Республики Беларусь возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины).

Налогом признается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты.

Сбором (пошлиной) признается обязательный платеж в республиканский и (или) местные бюджеты, взимаемый с организаций и физических лиц в виде одного из условий совершения в отношении их государственными органами и должностными лицами, юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с ввозом (вывозом) товаров на территорию (с территории) Республики Беларусь.

Косвенными налогами признаются налог на добавленную стоимость и акцизы.

В Республике Беларусь установлены республиканские налоги, сборы (пошлины) и местные налоги и сборы.

Республиканскими признаются налоги, сборы (пошлины), установленные Налоговым Кодексом Республики Беларусь или Президентом Республики Беларусь и обязательные к уплате на всей территории Республики Беларусь. Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые нормативными правовыми актами местных Советов депутатов в соответствии с Налоговым Кодексом Республики Беларусь и обязательные к уплате на соответствующих территориях.

К республиканским налогам, сборам (пошлинам) относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на прибыль;
- подоходный налог с физических лиц;
- налог на недвижимость;
- земельный налог;
- экологический налог;
- налог за добычу (изъятие) природных ресурсов;
- оффшорный сбор;
- таможенные пошлины и таможенные сборы и т. д.

К местным налогам и сборам относятся:

- налог за владение собаками;
- курортный сбор;

– сбор с заготовителей.

В зависимости от источника уплаты налоги и сборы можно разделить на группы:

- включаемые в издержки обращения;
- уплачиваемые из прибыли;
- уплачиваемые из выручки от реализации товаров;
- уплачиваемые из доходов физических лиц.

Для отражения в бухгалтерском учете расчетов по платежам в бюджет используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». По кредиту счета 68 отражаются суммы начисленных к уплате налогов, а по дебету – погашение задолженности перед бюджетом. К счету 68 могут быть открыты следующие субсчета:

- 68.1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 68.2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 68.3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)»;
- 68.4 «Расчеты по подоходному налогу».

**Таблица 5.2 – Отражение в бухгалтерском учете расчетов по налогам и сборам**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Начисление налогов и сборов, включаемых в издержки обращения                                      |                         |        |
| Отражено начисление экологического налога   | 44                      | 68.1   |
| Отражено начисление земельного налога   | 44                      | 68.1   |
| Начисление налогов, уплачиваемых из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг        |                         |        |
| Отражено начисление налога на добавленную стоимость   | 90.2, 90.8, 91.2        | 68.2   |
| Начисление налогов, уплачиваемых из прибыли   |                         |        |
| Отражено начисление налога на прибыль   | 99                      | 68.3   |
| Начисление налогов, уплачиваемых из доходов физических лиц  |                         |        |
| Отражено удержание из заработной платы сотрудника подоходного налога, подлежащего уплате в бюджет | 70                      | 68.4   |
| Уплата налогов  |                         |        |
| Отражена уплата налогов в бюджет  | 68.1, 68.3, 68.4        | 51     |
| Отражен вычет НДС   | 68.2                    | 18     |
| Отражена уплата НДС в бюджет  | 68.2                    | 51     |

### 5.3 Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами

Суммы денежных средств, предоставленные сотрудникам торговой организации под отчет на командировочные расходы или хозяйственные нужды, называются подотчетными суммами, а сотрудники торговой организации, в этом случае, - подотчетными лицами.

Для отражения в бухгалтерском учете расчетов с подотчетными лицами используются счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами». По дебету счета 71 отражается выдача денежных средств под отчет, а по кредиту счета отражаются суммы израсходованных подотчетными лицами по назначению денежных средств, а также суммы неиспользованных и возвращенных денежных средств. Аналитический учет по счету 71 организуется по каждому подотчетному лицу и по каждой выданной сумме.

**Таблица 5.3 – Отражение в бухгалтерском учете расчетов с подотчетными лицами**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |        |
|--|-------------------------|--------|
|  | Дебет                   | Кредит |
| <b>Бухгалтерский учет расчетов по командировочным расходам</b>   |                         |        |
| Выплачены (перечислены) денежные средства сотруднику на командировочные расходы                          | 71                      | 50, 51 |
| Списываются командировочные расходы согласно утвержденного авансового отчета                             | 44                      | 71     |
| Возвращен остаток неиспользованного аванса, выданного на командировочные расходы                         | 50, 51                  | 71     |
| Возмещен перерасход денежных средств по командировочным расходам   | 71                      | 50, 51 |
| <b>Бухгалтерский учет расчетов по хозяйственным расходам</b>   |                         |        |
| Выплачены (перечислены) денежные средства сотруднику на хозяйственные расходы                            | 71                      | 50, 51 |
| Приходуются материалы, приобретенные за счет подотчетных сумм, согласно утвержденного авансового отчета: |                         |        |
| – сумма НДС,   | 18                      | 71     |
| – стоимость без НДС  | 10                      | 71     |
| Возвращен остаток неиспользованного аванса, выданного на хозяйственные расходы                           | 50, 51                  | 71     |
| Возмещен перерасход денежных средств по хозяйственным расходам   | 71                      | 50, 51 |

### 5.4 Бухгалтерский учет кредитных операций

С целью расширения рынков сбыта, приобретения долгосрочных активов, развития бизнеса в целом торговые организации могут привлекать кредитные

ресурсы. В зависимости от срока, на который получен кредит, они подразделяются на краткосрочные (срок не более 12 месяцев) и долгосрочные (более 12 месяцев).

Для отражения в бухгалтерском учете информации о расчетах по привлеченным краткосрочным кредитам, а также начисленным и уплаченным по ним процентов используются счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». Для отражения в бухгалтерском учете информации о расчетах по полученным долгосрочным кредитам, а также начисленным и уплаченным по ним процентов используются счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». По кредиту счетов 66 и 67 находят отражение получение кредитов и начисление процентов по ним, а по дебету – погашение как основного долга, так и процентов по кредиту. Аналитический учет по счетам 66 и 67 организуется по каждому кредиту и банку.

**Таблица 5.4 – Отражение в бухгалтерском учете кредитных операций**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета   |            |
|---|---------------------------|------------|
|   | Дебет                     | Кредит     |
| Зачислен на расчетный счет краткосрочный (долгосрочный) кредит банка  | 51                        | 66.1, 67.1 |
| Отражается предоставление краткосрочного (долгосрочного) кредита путем перечисления денежных средств непосредственно поставщику | 60                        | 66.1, 67.1 |
| Отражено начисление процентов по краткосрочному (долгосрочному) кредиту   | 08, 91.4                  | 66.3, 67.3 |
| Отражено погашение основного долга и процентов по кредиту   | 66.1, 67.1,<br>66.3, 67.3 | 51         |

## **6 УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Вопросы

6.1 Сущность основных средств и их оценка. Организация бухгалтерского учета основных средств.

6.2 Бухгалтерский учет поступления и создания основных средств.

6.3 Порядок начисления амортизации основных средств и отражения в бухгалтерском учете ее результатов.

6.4 Порядок проведения переоценки основных средств и отражения в бухгалтерском учете ее результатов.

6.5 Бухгалтерский учет выбытия основных средств.

6.6 Бухгалтерский учет результатов инвентаризации основных средств.

6.7 Особенности бухгалтерского учета нематериальных активов.

## **6.1 Сущность основных средств и их оценка. Организация бухгалтерского учета основных средств**

В бухгалтерском учете в качестве основных средств признаются активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий:

- активы предназначены для использования организацией в течение срока продолжительностью свыше 12 месяцев при осуществлении торговой и (или) иных видов деятельности;
- ожидается получение экономических выгод в будущем от использования активов;
- первоначальная стоимость активов может быть надежно определена;
- не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект основных средств, то есть объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций.

Выделяют следующие виды оценки основных средств:

- остаточная стоимость – стоимость основного средства, определяемая как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения;
- первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив признается в бухгалтерском учете в качестве основного средства;
- переоцененная стоимость – стоимость основного средства после его переоценки;
- текущая рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае продажи основного средства в текущих рыночных условиях.

Основные средства признаются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на приобретение основных средств, включая:

- стоимость приобретения основных средств;
- таможенные сборы и пошлины;
- затраты, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования, в том числе затраты на услуги других лиц, затраты на доставку, погрузку, разгрузку, установку, сборку и монтаж, затраты по страхованию основных средств при перевозке;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, приведением основных средств в состояние, пригодное для использования.

К основным балансовым счетам, на которых отражаются наличие и движение собственных основных средств, а также хозяйственные операции с основными средствами относятся:

- 01 «Основные средства»;
- 02 «Амортизация основных средств»;
- 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»;
- 08 «Вложения в долгосрочные активы» и т. д.;

По дебету счета 01 отражается ввод в эксплуатацию (принятие к учету) соответствующего вида основных средств, принадлежащих торговой организации на праве собственности, а по кредиту – их выбытие.

Для определения первоначальной стоимости приобретенного или созданного основного средства используется счета 08. По дебету данного счета отражаются фактические затраты, связанные с приобретением или созданием основных средств, а по кредиту – первоначальная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию, или выбытие капитальных вложений в незавершенное строительство.

## **6.2 Бухгалтерский учет поступления и создания основных средств**

Основные средства поступают в торговую организацию в случаях:

- приобретения за плату у юридических и физических лиц;
- создания;
- внесения собственниками в качестве неденежного вклада в уставный фонд;
- получения безвозмездно;
- выявления излишков при инвентаризации;
- иных случаях, предусмотренных законодательством.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных основных средств определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату признания в бухгалтерском учете с учетом затрат, непосредственно связанных с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная стоимость основных средств, внесенных собственниками в качестве неденежного вклада в уставный фонд торговой организации, определяется исходя из оценки их стоимости, произведенной в соответствии с законодательством, с учетом затрат, непосредственно связанных с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования.

**Таблица 6.1 – Отражение в бухгалтерском учете поступления основных средств**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета  |                              |
|--|--|------------------------------|
|  | Дебет  | Кредит                       |
| <b>Приобретение основных средств за плату</b>  |  |                              |
| Перечислены денежные средства поставщику за приобретаемые основные средства  | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»                                     | 51                           |
| Поступили от поставщика основные средства:<br>– сумма НДС,   | 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» | 60                           |
| – покупная стоимость без НДС   | 08   | 60                           |
| Отражается задолженность перед сторонней организацией за оказанные транспортные услуги по доставке основных средств:<br>– сумма НДС, | 18   | 60                           |
| – стоимость без НДС  | 08   | 60                           |
| Отражается принятие активов к учету в качестве основных средств (ввод в эксплуатацию) по первоначальной стоимости                    | 01   | 08                           |
| Перечислены денежные средства транспортной организации за оказанные услуги   | 60   | 51 и т. д.                   |
| <b>Безвозмездное получение основных средств, если по ним начисляется амортизация</b>   |  |                              |
| Отражается безвозмездное получение основных средств  | 08   | 98 «Доходы будущих периодов» |
| Отражается задолженность перед сторонней организацией за оказанные транспортные услуги по доставке основных средств:<br>– сумма НДС, | 18   | 60                           |
| – стоимость без НДС  | 08   | 60                           |
| Отражается принятие активов к учету в качестве основных средств (ввод в эксплуатацию) по первоначальной стоимости                    | 01   | 08                           |
| Перечислены денежные средства транспортной организации за оказанные услуги   | 60   | 51                           |

|   |    |                              |
|---|----|------------------------------|
| Списывается стоимость основных средств, учтенная в составе доходов будущих периодов, равная сумме начисленной в отчетном периоде амортизации по ним | 98 | 91 «Прочие доходы и расходы» |
| Безвозмездное получение основных средств, если по ним не начисляется амортизация  |    |                              |
| Отражается безвозмездное получение основных средств   | 08 | 91                           |
| Отражается задолженность перед сторонней организацией за оказанные транспортные услуги по доставке основных средств:                                | 18 | 60                           |
| - сумма НДС,  | 08 | 60                           |
| - стоимость без НДС   |    |                              |
| Отражается принятие активов к учету в качестве основных средств (ввод в эксплуатацию) по первоначальной стоимости                                   | 01 | 08                           |
| Перечислены денежные средства транспортной организации за оказанные услуги  | 60 | 51                           |
| Поступление основных средств от собственников в качестве неденежного вклада в уставный фонд   |    |                              |
| Отражается получение основных средств от учредителей  | 08 | 75 «Расчеты с учредителями»  |
| Отражено формирование уставного фонда   | 75 | 80 «Уставный капитал»        |
| Отражается принятие активов к учету в качестве основных средств (ввод в эксплуатацию) по первоначальной стоимости                                   | 01 | 08                           |

При создании основных средств капитальные вложения подразделяются по способу производства строительно-монтажных работ на выполняемые подрядным и хозяйственным способами.

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

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

Первоначальная стоимость основных средств при их создании определяется исходя из фактических затрат на их создание, которые включают фактические прямые и распределяемые переменные косвенные затраты.

При подрядном способе ведения работ затраты на капитальные вложения учитывают по договорной (сметной) стоимости, а при хозяйственном способе – по фактической себестоимости.

**Таблица 6.2 – Отражение в бухгалтерском учете создания основных средств**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |   |
|--|-------------------------|---|
|  | Дебет                   | Кредит  |
| Отражение в бухгалтерском учете создания основных средств, осуществляемого подрядным способом  |                         |   |
| Отражается задолженность перед подрядной строительной организацией за выполненные строительно-монтажные работы:<br>– сумма НДС,<br>– стоимость СМР без НДС | 18<br>08                | 60<br>60  |
| Перечислены денежные средства подрядной строительной организации за выполненные СМР  | 60                      | 51  |
| Введен в эксплуатацию объект основных средств по первоначальной стоимости  | 01                      | 08  |
| Отражение в бухгалтерском учете создания основных средств, осуществляемого хозяйственным способом  |                         |   |
| Отражается стоимость строительных материалов, израсходованных при осуществлении СМР  | 08                      | 07.3 «Строительные материалы»                         |
| Начислена заработная плата рабочим, выполняющим СМР  | 08                      | 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»             |
| Отражается начисление взносов в ФСЗН от начисленной заработной платы   | 08                      | 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» |
| Отражается начисление взносов в Белгосстрах от начисленной заработной платы  | 08                      | 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»       |
| Начислена амортизация по основным средствам, используемым при выполнении СМР   | 08                      | 02  |
| Отражается стоимость установленного оборудования   | 08                      | 07.2 «Оборудование к установке, переданное в монтаж»  |
| Отражается задолженность перед сторонними организациями за установку оборудования, а также за потребленные электроэнергию, воду, газ и т. д. при           |                         |   |

|   |    |    |
|---|----|----|
| выполнении СМР:   |    |    |
| – сумма НДС,  | 18 | 60 |
| – стоимость без НДС   | 08 | 60 |
| Перечислены денежные средства сторонним организациям за оказанные услуги  | 60 | 51 |
| Введен в эксплуатацию объект основных средств по первоначальной стоимости | 01 | 08 |
| Списаны расходы, не увеличивающие стоимость объекта строительства         | 91 | 08 |

### 6.3 Порядок начисления амортизации основных средств и отражения в бухгалтерском учете ее результатов

Амортизация – процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на себестоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской (торговой) деятельности продукции, работ, услуг.

Выделение из состава всего имущества торговой организации амортизируемого имущества, разделение амортизируемого имущества на используемое и не используемое в предпринимательской деятельности, выбор нормативных сроков службы или сроков полезного использования, выбор способа и метода начисления амортизации, установление амортизируемой и недоамортизированной стоимости и т. д. осуществляет комиссия по проведению амортизационной политики. Положение о которой и ее состав утверждаются руководителем торговой организации. Результаты работы комиссии по проведению амортизационной политики оформляются протоколами.

Для начисления амортизации используются следующие способы:

- линейный;
- нелинейный;
- производительный.

Линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении торговой организацией амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств, нематериальных активов.

При линейном способе годовая (месячная) сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную годовую (месячную) норму амортизационных отчислений либо делением амортизируемой стоимости на установленный нормативный срок службы (срок полезного использования) в годах (месяцах).

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении торговой организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств, нематериальных активов.

Нелинейный способ не применяется при начислении амортизации на

следующие объекты:

– здания, сооружения, за исключением антенн и взлетно-посадочных полос;

– машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет;

– предметы интерьера, включая офисную мебель;

– фирменные наименования, товарные знаки и т. д.

При нелинейном способе годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается следующими методами:

– прямым методом суммы чисел лет;

– обратным методом суммы чисел лет;

– методом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5 раза.

Прямой метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и нематериальных активов и отношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется по следующей формуле 6.1.

$$СЧЛ = \frac{С_{\text{пн}} \times (С_{\text{пн}} + 1)}{2}, \quad (6.1)$$

где СЧЛ – сумма чисел лет срока полезного использования объекта;  $С_{\text{пн}}$  – срок полезного использования объекта.

Обратный метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и нематериальных активов и отношения, в числителе которого – разность срока полезного использования и числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, увеличенная на 1, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле 6.2.

$$А_{\text{год}} = АС \times \frac{С_{\text{пн}} - С_{\text{опи}} + 1}{СЧЛ}, \quad (6.2)$$

где  $А_{\text{год}}$  – годовая сумма амортизационных отчислений; АС – амортизируемая стоимость объекта;  $С_{\text{пн}}$  – срок полезного использования объекта;  $С_{\text{опи}}$  – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта; СЧЛ – сумма чисел лет, рассчитанная по формуле 6.1.

При использовании метода уменьшаемого остатка годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного года недоамортизированной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (от 1 до 2,5 раза), принятого торговой организацией.

Производительный способ начисления амортизации объекта основных средств или нематериальных активов заключается в начислении торговой организацией амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных) в текущем периоде, к ресурсу объекта.

Амортизационные отчисления производительным способом рассчитываются в каждом отчетном году по формуле 6.3.

$$AO_t = AC \times \frac{OПР_t}{n \sum_{t=1} OПР_t}, \quad (6.3)$$

где  $AO_t$  – сумма амортизационных отчислений в году  $t$ ;  $AC$  – амортизируемая стоимость объекта;  $OПР_t$  – прогнозируемый в течение срока эксплуатации объекта объем продукции (работ, услуг) в году  $t$ .

Для отражения начисленной амортизации по основным средствам используется счета 02 «Амортизация основных средств».

По кредиту данного счета отражаются суммы начисленных амортизационных отчислений, а по дебету – суммы накопленной амортизации по выбывающим основным средствам.

**Таблица 6.3 – Отражение в бухгалтерском учете начисления амортизационных отчислений по основным средствам**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Начислена амортизация по собственным основным средствам   | 44                      | 02     |
| Начислена амортизация по основным средствам, используемым при выполнении СМР                    | 08                      | 02     |
| Начислена амортизация по основным средствам, не используемым в предпринимательской деятельности | 90                      | 02     |
| Списывается начисленная амортизация по выбывающим основным средствам                            | 02                      | 01     |

## 6.4 Порядок проведения переоценки основных средств и отражения в бухгалтерском учете ее результатов

Торговая организация проводит переоценку в случаях, установленных законодательством. Проведение переоценки осуществляется или комиссией по проведению амортизационной политики, или иной комиссией в чьи функции включена переоценка имущества. Переоценка проводится на 1 января года, следующего за отчетным. При проведении переоценки составляется ведомость переоценки, в которой производятся записи по каждому переоцениваемому объекту.

При проведении переоценке применяются следующие методы:

- прямой оценки;
- пересчета валютной стоимости;
- индексный.

Переоценка основных средств с использованием метода прямой оценки может проводиться как самой торговой организацией, так и с привлечением сторонней организации, занимающейся оценочной деятельностью.

Торговая организация, самостоятельно проводящая переоценку основных средств методом прямой оценки, подтверждает переоцененную стоимость по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, на основании документов, датированных декабрем отчетного года:

- об уровне цен на новое аналогичное основное средство от организаций-изготовителей;
- об уровне цен на новое аналогичное основное средство от торговых организаций;
- об уровне цен на новое аналогичное основное средство, опубликованных в средствах массовой информации и специализированных изданиях.

Если торговая организация для проведения переоценки основных средств методом прямой оценки привлекает стороннюю организацию, оказывающую услуги по оценке, то подтверждением переоцененной стоимости основного средства является заключением об оценке, которое определяет переоцененную стоимость в ценах на 31 декабря отчетного года.

Переоценка основных средств методом пересчета валютной стоимости производится:

- если имеются документально подтвержденные сведения о стоимости основных средств в иностранной валюте: в начале осуществляется суммирование стоимости основного средства и затрат на его приобретение, установку, модернизацию в иностранной валюте, после чего полученная сумма пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на 31 декабря отчетного года;

- если по основным средствам иностранного происхождения отсутствуют документально подтвержденные сведения об их стоимости в иностранной валюте: сразу стоимость основных средств на дату их принятия к бухгалтерскому учету пересчитывается в иностранную валюту по курсу

Национального банка Республики Беларусь на указанную дату, после этого суммирование стоимости основного средства и затрат на его модернизацию в иностранной валюте, конечной точкой данного процесса является пересчет полученной суммы в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на 31 декабря отчетного года.

Если торговая организация проводит переоценку основных средств индексным методом, то к их первоначальной (переоцененной) стоимости, числящейся в бухгалтерском учете до переоценки, применяются коэффициенты изменения стоимости по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, дифференцированные по периодам принятия объектов основных средств к бухгалтерскому учету.

При проведении переоценки основных средств изменяются как числящаяся в учете до переоценки первоначальная (переоцененная) их стоимость, так и сумма накопленной амортизации.

Сумма накопленной амортизации после переоценки (кроме переоценки, осуществляемой с привлечением оценочной организации) определяется путем умножения переоцененной стоимости основных средств на удельный вес накопленной на дату переоценки амортизации, который рассчитывается как отношение суммы накопленной амортизации до переоценки по каждому переоцениваемому объекту к его первоначальной (переоцененной) стоимости, числящейся в бухгалтерском учете до переоценки.

Отражение в бухгалтерском учете изменения стоимости основных средств в результате переоценки производится с использованием счета 83 «Добавочный капитал».

**Таблица 6.4 – Отражение в бухгалтерском учете результатов переоценки основных средств**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |        |
|--|-------------------------|--------|
|  | Дебет                   | Кредит |
| Отражена доценка первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств | 01                      | 83     |
| Отражена доценка накопленной амортизации по основным средствам             | 83                      | 02     |
| Списывается сумма начисленной переоценки по выбывающим основным средствам  | 83                      | 84     |

### 6.5 Бухгалтерский учет выбытия основных средств

Выбытие основных средств происходит в следующих случаях:

- продажи;
- безвозмездной передачи;
- физического износа;
- выявления недостатков при инвентаризации;

– иных случаях, предусмотренных законодательством.

**Таблица 6.5 – Отражение в бухгалтерском учете выбытия основных средств**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета               |   |
|--|---------------------------------------|---|
|  | Дебет                                 | Кредит  |
| <b>Продажа основных средств</b>  |                                       |   |
| Поступили денежные средства от покупателя за приобретаемые основные средства                       | 51                                    | 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»   |
| Списывается начисленная амортизация по продаваемым основным средствам                              | 02                                    | 01  |
| Списывается остаточная стоимость продаваемых основных средств                                      | 91.4 «Прочие расходы»                 | 01  |
| Отражается отгрузка основных средств покупателю. Признается выручка от реализации основных средств | 62                                    | 91.1 «Прочие доходы»  |
| Начислен НДС в бюджет из выручки от реализации основных средств                                    | 91.2 «Налог на добавленную стоимость» | 68.2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» |
| Списывается сумма начисленной переоценки по выбывающим основным средствам                          | 83                                    | 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»   |
| <b>Безвозмездная передача основных средств</b>   |                                       |   |
| Списывается начисленная амортизация по передаваемым основным средствам                             | 02                                    | 01  |
| Списывается остаточная стоимость передаваемых основных средств                                     | 91.4                                  | 01  |
| Списывается сумма начисленной переоценки по выбывающим основным средствам                          | 83                                    | 84  |

## 6.6 Бухгалтерский учет результатов инвентаризации основных средств

Инвентаризация основных средств осуществляется инвентаризационной комиссией, создание которой предусматривается приказом руководителя торговой организации о проведении инвентаризации. По результатам проведения инвентаризации составляется инвентаризационная опись. Если в результате инвентаризации были выявлены расхождения между фактическим количеством основных средств и данными бухгалтерского учета, то в этом случае составляется сличительная ведомость. Расхождения могут быть представлены излишками или недостачей.

**Таблица 6.6 – Отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации основных средств**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета                    |        |
|---|--|--------|
|   | Дебет                                      | Кредит |
| Отражаются выявленные в результате инвентаризации излишки основных средств  | 01   | 91.1   |
| Отражение недостач основных средств, выявленных в результате инвентаризации |  |        |
| Списывается начисленная амортизация по недостающим основным средствам       | 02   | 01     |
| Списывается остаточная стоимость недостающих основных средств               | 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» | 01     |
| Списывается сумма начисленной переоценки по недостающим основным средствам  | 83   | 84     |
| Отражено отнесение суммы недостачи на виновное лицо                         | 73.2 «Расчеты по возмещению ущерба»        | 94     |
| Отражено взыскание сумм недостач с виновного лица:                          |  |        |
| – внесение денежных средств в кассу торговой организации                    | 50   | 73.2   |
| – удержание из заработной платы   | 70   | 73.2   |

## 6.7 Особенности бухгалтерского учета нематериальных активов

В бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов признаются активы, не имеющие материально-вещественной формы, при одновременном выполнении следующих условий:

- активы могут быть идентифицированы, то есть отделены от других активов торговой организации;
- активы предназначены для использования организацией при

осуществлении торговой и иной деятельности;

- ожидается получение экономических выгод в будущем от использования активов и торговая организация может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;

- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

- не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

При невыполнении любого из условий произведенные торговой организацией затраты признаются в бухгалтерском учете в качестве расходов.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект нематериальных активов. Инвентарным объектом нематериальных активов является совокупность имущественных прав, возникающих из патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора либо в ином установленном законодательством порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

Выделяют следующие виды оценки нематериальных активов:

- остаточная стоимость – стоимость нематериального актива, определяемая как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью нематериального актива и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения;

- первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив признается в бухгалтерском учете в качестве нематериального актива;

- переоцененная стоимость – стоимость нематериального актива после его переоценки;

- текущая рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае продажи нематериального актива в текущих рыночных условиях.

Нематериальные активы признаются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью нематериальных активов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на их приобретение, включающая:

- стоимость приобретения;

- таможенные сборы и пошлины;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением и приведением нематериальных активов в состояние, пригодное для использования.

Для отражения хозяйственных операций с нематериальными активами используется счет 04 «Нематериальные активы». По дебету счета отражается стоимость поступивших (созданных) нематериальных активов, ее изменение в случаях, установленных законодательством, а по кредиту – их стоимость при выбытии.

Для определения первоначальной стоимости приобретенного или

созданного нематериального актива используется счет 08 «Вложения в долгосрочные активы». По дебету данного счета отражаются суммы затрат, включаемых в первоначальную стоимость нематериальных активов в случае их приобретения, создания, безвозмездного получения и в иных случаях, предусмотренных законодательством, а также суммы затрат, непосредственно связанных с приведением нематериальных активов в состояние, пригодное для использования, а по кредиту – первоначальная стоимость активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету в случаях:

- приобретения за плату у юридических и физических лиц;
- создания;
- получения безвозмездно;
- выявления излишков при инвентаризации;
- иных случаях, предусмотренных законодательством.

Первоначальная стоимость нематериальных активов при их создании определяется исходя из суммы фактических затрат на их создание.

При определении сумм амортизационных отчислений по нематериальным активам используются способы и методы, рассмотренные в вопросе 6.3.

Для отражения начисленной амортизации по нематериальным активам используется балансовый счет 05 «Амортизация нематериальных активов». По кредиту данного счета отражаются суммы начисленных амортизационных отчислений, а по дебету – суммы накопленной амортизации по выбывающим нематериальным активам.

Выбытие нематериальных активов происходит в следующих случаях:

- окончания срока действия патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора и т. п.;
- продажи;
- иных случаях, предусмотренных законодательством.

**Таблица 6.7 – Отражение в бухгалтерском учете операций с нематериальными активами**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета                 |          |
|--|---|----------|
|  | Дебет                                   | Кредит   |
| Приобретение нематериальных активов за плату   |   |          |
| Перечислены денежные средства поставщику за нематериальные активы                              | 60                                      | 51       |
| Поступили от поставщика нематериальные активы:<br>– сумма НДС,<br>– покупная стоимость без НДС | 18<br>08.4                              | 60<br>60 |
|  | «Приобретение и создание нематериальных |          |

|  | активов» |                              |
|--|----------|------------------------------|
| Отражается задолженность перед сторонней организацией за оказанные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов: |          |                              |
| – сумма НДС,   | 18       | 60                           |
| – стоимость без НДС  | 08.4     | 60                           |
| Отражается принятие активов к учету в качестве нематериальных активов (ввод в эксплуатацию) по первоначальной стоимости      | 04       | 08.4                         |
| Перечислены денежные средства организации за оказанные услуги  | 60       | 51                           |
| <b>Создание нематериальных активов</b>   |          |                              |
| Отражаются фактические затраты на создание нематериального актива  | 08.4     | 10, 70, 69, 76.2, 60 и т. д. |
| Отражается принятие активов к учету в качестве нематериальных активов (ввод в эксплуатацию) по первоначальной стоимости      | 04       | 08.4                         |
| <b>Отражение в бухгалтерском учете амортизации нематериальных активов</b>  |          |                              |
| Начислена амортизация по нематериальным активам  | 44, 08   | 05                           |
| Списывается начисленная амортизация по выбывающим основным средствам   | 05       | 04                           |
| <b>Продажа нематериальных активов</b>  |          |                              |
| Поступили денежные средства от покупателя за приобретаемые нематериальные активы   | 51       | 62                           |
| Списывается начисленная амортизация по продаваемым нематериальным активам  | 05       | 04                           |
| Списывается остаточная стоимость продаваемых нематериальных активов  | 91.4     | 04                           |
| Отражается передача нематериальных активов покупателю. Признается выручка от реализации нематериальных активов               | 62       | 91.1                         |
| Начислен НДС в бюджет из выручки от реализации нематериальных активов  | 91.2     | 68.2                         |
| Списывается сумма начисленной переоценки по выбывающим нематериальным активам  | 83       | 84                           |
| <b>Списание нематериальных активов при окончании срока полезного использования</b>   |          |                              |
| Списывается начисленная амортизация по нематериальным активам  | 05       | 04                           |
| Списывается сумма начисленной переоценки по выбывающим нематериальным активам  | 83       | 84                           |
| <b>Отражение излишков нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации</b>                                     |          |                              |

|   |      |      |
|---|------|------|
| Отражаются выявленные в результате инвентаризации излишки нематериальных активов  | 04   | 91.1 |
| Отражение недостат нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации |      |      |
| Списывается начисленная амортизация по недостающим нематериальным активам         | 05   | 04   |
| Списывается остаточная стоимость недостающих нематериальных активов               | 94   | 04   |
| Отражено отнесение суммы недостачи на виновное лицо                               | 73.2 | 94   |
| Списывается сумма начисленной переоценки по недостающим нематериальным активам    | 83   | 84   |
| Отражено взыскание суммы недостачи с виновного лица:                              |      |      |
| – внесение денежных средств в кассу торговой организации                          | 50   | 73.2 |
| – удержание из заработной платы   | 70   | 73.2 |

## 7 УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

Вопросы

7.1 Материалы и их оценка.

7.2 Бухгалтерский учет поступления материалов.

7.3 Бухгалтерский учет результатов инвентаризации материалов.

7.4 Бухгалтерский учет выбытия материалов.

### 7.1 Материалы и их оценка

В процессе осуществления торговой деятельности организации всегда используют материалы. Материалы включаются в состав запасов. В качестве запасов к бухгалтерскому учету принимаются активы, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд торговой организации.

К запасам относятся:

- сырье, основные и вспомогательные материалы, горюче-смазочные материалы, запасные части и т. п.;
- инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), фирменная и фирменная одежда и обувь;

- животные на выращивании и откорме;
- незавершенное производство;
- готовая продукция;
- товары.

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

В фактическую себестоимость материалов при их приобретении включаются:

- затраты на приобретение, включая цену покупки, таможенные сборы и пошлины, затраты по заготовке и доставке и прочие затраты, непосредственно относимые на приобретение материалов;
- затраты, связанные с доведением материалов до состояния, пригодного для использования.

Фактическая себестоимость запасов при их создании определяется исходя из фактических затрат, связанных с созданием данных запасов.

К транспортно-заготовительным затратам, связанным с приобретением и доставкой материалов в торговую организацию, относятся:

- затраты по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, затраты на хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и доставкой материалов в торговую организацию.

Затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию, включают в себя затраты торговой организации по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретаемых материалов.

Фактическая себестоимость безвозмездно полученных материалов определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату признания в бухгалтерском учете с учетом затрат, связанных с доведением материалов до состояния, пригодного для использования.

При списании (отпуске) материалов их оценка производится по одному из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материалов (метод ФИФО).

При списании (отпуске) материалов по себестоимости каждой единицы материалов могут применяться два варианта исчисления себестоимости единицы материалов:

- включая все расходы, связанные с приобретением запаса;
- включая только стоимость материала (упрощенный вариант).

Применение упрощенного варианта допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения затрат, связанных с приобретением

материалов, на их себестоимость. В этом случае величина отклонения (разница между фактическими затратами по приобретению материала и его ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов по ценам приобретения.

Применение способа средней себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели, может осуществляться следующими вариантами:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой производится по каждой группе (виду) материалов путем деления общей себестоимости группы (вида) материалов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало отчетного периода и поступивших материалов в течение этого отчетного периода;

- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало отчетного периода и все поступления до момента отпуска.

Метод ФИФО основан на допущении, что материалы используются в течение отчетного периода в той последовательности, в которой они были приобретены, то есть материалы при их отпуске списываются по стоимости тех материалов, которые были приобретены первыми по времени.

Стоимость отдельных предметов в составе средств в обороте признается в качестве расходов в следующем порядке:

- по специальным инструментам и специальным приспособлениям исходя из срока их полезного использования до двух лет;

- по специальным инструментам и специальным приспособлениям, предназначенным для индивидуальных заказов, – в момент передачи их в производство данного заказа;

- по остальным предметам – в соответствии с учетной политикой банка.

## **7.2 Бухгалтерский учет поступления материалов**

Для учета наличия и движения материалов, принадлежащих торговой организации, используется балансовый счет 10 «Материалы». По дебету счета отражается поступление материалов, а по кредиту – их использование или выбытие. Аналитический учет по счету 10 ведут по каждому виду материалов, по материально-ответственным лицам, по местам хранения.

В аналитическом учете на местах хранения могут использоваться учетные цены.

В качестве учетных цен на материалы могут применяться:

- цены приобретения;

- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего отчетного периода;

- планово-расчетные цены;

- средняя цена группы;
  - средняя цена каждого наименования материалов.
- Материалы поступают в торговую организацию в случаях:
- приобретения за плату у юридических и физических лиц;
  - получения безвозмездно;
  - выявления излишков при инвентаризации;
  - иных случаях, предусмотренных законодательством.

Основанием для приемки материалов являются сопроводительные документы (товарно-транспортные накладные, товарные накладные и др.). Оприходование поступающих материалов оформляется приходным ордером при отсутствии расхождений между данными сопроводительных документов и фактическими данными (по количеству и качеству).

Приемка поступающих материалов может осуществляться непосредственно на основании сопроводительных документов (при отсутствии расхождений между данными сопроводительных документов и фактическими данными).

Аналитический учет материалов на местах хранения ведется в карточках складского учета.

При установлении несоответствия поступивших материалов ассортименту и количеству, указанным в сопроводительных документах, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям, приемку осуществляет комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов.

**Таблица 7.1 – Отражение в бухгалтерском учете поступления материалов**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| <b>Приобретение материалов у поставщиков</b>  |                         |        |
| Перечислены денежные средства поставщику за приобретаемые материалы   | 60                      | 51     |
| Поступили от поставщика материалы:  |                         |        |
| – сумма НДС,  | 18                      | 60     |
| – покупная стоимость без НДС  | 10                      | 60     |
| Отражается принятие к вычету суммы НДС по поступившим материалам  | 68.2                    | 18     |
| Предъявлена претензия либо поставщику, либо транспортной организации на сумму недостачи, порчи материалов по отпускным ценам поставщика с НДС | 76/3                    | 60     |
| <b>Приобретение материалов за счет подотчетных сумм</b>   |                         |        |
| Выданы сотруднику денежные средства под отчет   | 71                      | 50, 51 |

|   |      |      |
|---|------|------|
| Поступили от сотрудника материалы, приобретенные за счет подотчетных сумм:                            |      |      |
| – сумма НДС,  | 18   | 71   |
| – покупная стоимость без НДС  | 10   | 71   |
| Отражается принятие к вычету суммы НДС по поступившим материалам                                      | 68.2 | 18   |
| Другие направления поступления материалов   |      |      |
| Отражается безвозмездное поступление материалов   | 10   | 98   |
| Отражается поступление материалов от собственников торговой организации в виде вклада в уставный фонд | 10   | 75   |
| Отражается поступление материалов, полученных в результате разборки ликвидируемого основного средства | 10   | 91.1 |

### 7.3 Бухгалтерский учет результатов инвентаризации материалов

По результатам проведения инвентаризации материалов составляется инвентаризационная опись. Расхождения между фактическим количеством материалов и данными бухгалтерского учета отражаются в сличительной ведомости и могут быть представлены излишками или недостачей.

**Таблица 7.2 – Отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации материалов**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Отражаются выявленные в результате инвентаризации излишки материалов                              | 10                      | 90.7   |
| Отражение недостач материалов, выявленных в результате инвентаризации                             |                         |        |
| Отражается недостача материалов, выявленная при их инвентаризации                                 | 94                      | 10     |
| Отражено отнесение суммы недостачи на виновное лицо   | 73.2                    | 94     |
| Отражено взыскание суммы недостачи с виновного лица:  |                         |        |
| – внесение денежных средств в кассу,  | 50                      | 73.2   |
| – удержание из заработной платы   | 70                      | 73.2   |
| Отражается списание суммы недостачи на расходы торговой организации при отсутствии виновного лица | 90.10                   | 94     |

## 7.4 Бухгалтерский учет выбытия материалов

Отпуск материалов со склада материально-ответственным лицам производится на основании лимитно-заборной карты, требования-накладной, требования на отпуск материалов или накладной. Отнесение стоимости израсходованных материалов на издержки торговой организации оформляется актом на списание соответствующих материалов.

**Таблица 7.3 – Отражение в бухгалтерском учете списания материалов**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета   |  |
|---|---|--|
|   | Дебет   | Кредит   |
| Отражается выдача материалов со склада материально-ответственному лицу  | 10,<br>аналитический<br>счет МОЛа   | 10, аналитический<br>счет склада   |
| Отражается стоимость материалов, израсходованных при осуществлении торговой деятельности и включаемых в состав издержек обращения | 44  | 10   |
| Отражается стоимость материалов, израсходованных при доставке или монтаже приобретаемого объекта основных средств                 | 08  | 10   |
| Отражается стоимость материалов, израсходованных при модернизации объекта основных средств  | 08  | 10   |
| Списание стоимости специальной одежды   |   |  |
| Отражается выдача со склада специальной одежды сотрудникам торговой организации   | 10.11<br>«Специальная<br>оснастка и<br>специальная<br>одежда в<br>эксплуатации» | 10.10<br>«Специальная<br>оснастка и<br>специальная<br>одежда на<br>складе» |
| Отражается ежемесячный (в течение срока службы) перенос части стоимости специальной на издержки обращения                         | 44  | 10.11  |

Некоторые торговые организации на своем балансе имеют транспортные средства, эксплуатация которых обуславливает необходимость отражения в бухгалтерском учете стоимости израсходованного топлива. Для этого бухгалтеру приходится определять по каждому автомобилю расход топлива в натуральном выражении фактический и по норме. Оба вида расхода топлива рассчитываются на основе данных путевых листов автомобиля.

Расход топлива фактический определяется путем сложения остатка топлива в баке автомобиля при его выезде на линию и количества топлива, залитого в бак при выполнении транспортных работ, и вычитания из полученной суммы остатка топлива в баке после возвращения автомобиля в гараж.

Расход топлива по норме определяется путем умножения пробега автомобиля, который представляет собой разность между показаниями спидометра при возвращении в гараж и при выезде на линию, на норму расхода топлива на 100 км пробега и делением полученной суммы на 100.

Расход топлива на 100 км пробега устанавливается на основе действующего на момент расчета законодательства и учитывает марку автомобиля, технические характеристики установленного на нем двигателя, условия эксплуатации автомобиля (сезонность, населенный пункт и т. д.).

Затем сравнивают полученные результаты. Чаще всего они совпадают. В случае выявления расхождений, говорят о перерасходе топлива, если фактический расход больше нормативного, или об экономии, если фактический расход меньше нормативного.

**Таблица 7.4 – Отражение в бухгалтерском учете списания автомобильного топлива**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |                   |
|--|-------------------------|-------------------|
|  | Дебет                   | Кредит            |
| Отражается стоимость топлива, израсходованного в пределах установленных норм | 44                      | 10.3<br>«Топливо» |
| Отражается перерасход автомобильного топлива                                 | 94                      | 10.3              |

Некоторые материалы, которые не могут быть использованы по целевому назначению, торговая организация продает на сторону.

**Таблица 7.5 – Отражение в бухгалтерском учете продажи материалов**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |        |
|--|-------------------------|--------|
|  | Дебет                   | Кредит |
| <b>Продажа материалов</b>  |                         |        |
| Поступили денежные средства от покупателя за приобретаемые материалы                   | 51                      | 62     |
| Отражается передача материалов покупателю. Признается выручка от реализации материалов | 62                      | 90.7   |
| Начислен НДС в бюджет из выручки от реализации материалов                              | 90.8                    | 68.2   |
| Списывается стоимость продаваемых материалов   | 90.10                   | 10     |

## 8 УЧЕТ ТОВАРОВ

### Вопросы

8.1 Основные объекты учета в торговых организациях.

8.2 Формирование цен на товары в торговых организациях.

8.3 Бухгалтерский учет поступления товаров в организациях оптовой торговли.

8.4 Бухгалтерский учет поступления товаров в организациях розничной торговли.

8.5 Бухгалтерский учет товарных потерь.

8.6 Инвентаризация товаров в торговых организациях, выявление и учет ее результатов.

8.7 Бухгалтерский учет товаров в комиссионных магазинах.

### 8.1 Основные объекты учета в торговых организациях

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.

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

Основными показателями, характеризующими работу торговой организации, являются товарооборот, доход, выручка от реализации, валовой доход, издержки обращения и прибыль. Данные показатели являются основными объектами бухгалтерского учета в торговых организациях.

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

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

Выручка от реализации товаров в организациях оптовой торговли включает выручку от реализации товаров оптом (оптовый товарооборот); выручку от реализации услуг по продаже товаров по договорам комиссии (комиссионное вознаграждение) и выручку от реализации товаров в розницу через собственные объекты розничной торговли.

Розничным товарооборотом 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.

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

## 8.2 Формирование цен на товары в торговых организациях

Сущность цены как экономической категории заключается в том, что она отражает общественно необходимые затраты на приобретение и реализацию товаров; является инструментом управления организацией и позволяет всем работающим предприятиям покрыть затраты на ведение хозяйственной деятельности и получить прибыль.

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.

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.

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.

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

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

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

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.

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

### **8.3 Бухгалтерский учет поступления товаров в организациях оптовой торговли**

Документальное оформление поступления товаров и тары 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 торговой организации в момент приемки товаров на станции железной дороги либо на складе поставщика – при самовывозе товаров; заведующий складом – на складе торговой организации при приемке от экспедитора или представителя поставщика при доставке товаров.

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

Учёт товаров и тары в оптовой торговле 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 8.1 – Отражение хозяйственных операций по учету поступления товаров и тары в организациях оптовой торговли**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |            |
|--|-------------------------|------------|
|  | Дебет                   | Кредит     |
| Отражается стоимость поступивших от поставщика товаров и тары:   |                         |            |
| – стоимость товаров без НДС,   | 41.1                    | 60         |
| – стоимость тары без НДС.  | 41.3                    | 60         |
| – торговая скидка на поступившие товары по фиксированным розничным ценам,  | 41.1                    | 42.1       |
| – сумма НДС  | 18                      | 60         |
| Оприходована тара, не указанная в накладной  | 41.3                    | 90.7       |
| Предъявлена претензия либо поставщику, либо транспортной организации на сумму недостачи, порчи товаров по отпускным ценам поставщика с НДС | 76.3                    | 60         |
| Выявлена при приемке недостача товаров   | 94                      | 60         |
| Списана за счет торговой организации недостача товаров в пределах нормируемых товарных потерь при транспортировке                          | 44                      | 94         |
| Отнесена на экспедитора недостача товаров, произошедшая по его вине  | 73                      | 94         |
| Произведена оплата поставщику за товар   | 60                      | 51, 52, 55 |

## 8.4 Бухгалтерский учет поступления товаров в организациях розничной торговли

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 8.2 – Отражение хозяйственных операций по учету поступления товаров и тары в организациях розничной торговли**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Отражается стоимость поступивших на распределительный склад от поставщика товаров и тары:             |                         |        |
| – стоимость товаров без НДС,  | 41.1                    | 60     |
| – сумма НДС   | 18                      | 60     |
| Отражается передача товаров с распределительного склада непосредственно в магазин, либо торговый зал: |                         |        |
| – покупная стоимость товаров,   | 41.2                    | 41.1   |
| – сумма торговой надбавки,  | 41.2                    | 42.1   |
| – сумма НДС, включаемая в розничную цену  | 41.2                    | 42.3   |
| Отражается стоимость поступивших от поставщика товаров непосредственно в магазин:                     |                         |        |
| – стоимость товаров без НДС,  | 41.2                    | 60     |
| – сумма НДС,  | 18                      | 60     |
| – сумма торговой надбавки,  | 41.2                    | 42.1   |
| – сумма НДС, включаемая в розничную цену  | 41.2                    | 42.3   |

## 8.5 Бухгалтерский учет товарных потерь

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 источнику покрытия:

– потери, списываемые на издержки обращения, потери торговой организации, относимые на финансовые результаты, 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 сверх установленных 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, оформляют 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 8.3 – Отражение хозяйственных операций по учёту товарных потерь в организациях оптовой торговли**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Отражается выявленная недостача, порча товаров, которые учитываются по покупным ценам | 94                      | 41.1   |
| Списана естественная убыль и товарные потери в пределах норм                          | 44                      | 94     |
| Отнесены товарные потери сверх норм на материально ответственное лицо                 | 73                      | 94     |
| Списаны товарные потери сверх норм за счет финансовых результатов организации         | 90                      | 94     |

## 8.6 Инвентаризация товаров в торговых организациях, 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 учетных данных в соответствие 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.

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 8.4 – Отражение хозяйственных операций по учету результатов инвентаризации товаров**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Взаимозачет излишков и недостач по одноименным видам товаров  | 41.1                    | 41.1   |
| Оприходованы окончательные излишки товаров  | 41.1                    | 90.7   |
| Учтена торговая скидка по излишкам товаров  | 41.1                    | 42.1   |
| Отражена окончательная недостача товаров и тары после взаимозачета пересортиц   | 94                      | 41.1   |
| Списана естественная убыль товаров в пределах суммы выявленной недостачи по покупным ценам                                | 44, 96                  | 94     |
| Отнесены на виновных лиц недостача товаров сверх норм естественные убыли по покупным ценам и окончательная недостача тары | 73                      | 94     |

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 применяются к товарам, реализованным за межинвентаризационный период, без учета времени их нахождения в магазине.

**Таблица 8.5 – Отражение хозяйственных операций по учету результатов инвентаризации товаров в организациях розничной торговли**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| 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   |
| Списывается естественная убыль товаров  | 44                      | 94     |
| Отнесены на виновных лиц недостачи и потери сверх установленных норм          | 73                      | 94     |
| 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   |

### 8.7 Бухгалтерский учет товаров в комиссионных магазинах

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 8.6 – Отражение хозяйственных операций по учету товаров в комиссионных магазинах**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Поступили товары на комиссию по согласованным ценам   | 004                     |        |
| Отражена сумма выручки в пользу комитента по учетным (согласованным) ценам                      | 50                      | 76     |
| Списана стоимость реализованных товаров   |                         | 004    |
| Отражен доход комиссионера в сумме комиссионного вознаграждения от продажи комиссионных товаров | 76                      | 90.1   |
| Удержан налог с доходов комитента, подлежащих налогообложению                                   | 76                      | 68     |
| Из кассы выплачена комитету сумма, причитающаяся за реализованные товары                        | 76                      | 50     |

## 9 УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

Вопросы

9.1 Учет личного состава, рабочего времени и выработки сотрудников.

9.2 Бухгалтерский учет расчетов с персоналом по оплате труда.

9.3 Бухгалтерский учет расчетов с ФСЗН и РУСП «Белгосстрах».

### 9.1 Учет личного состава, рабочего времени и выработки сотрудников

Учет личного состава сотрудников торговой организации ведет отдел кадров. Учет численности работников осуществляется на основании приказов о приеме на работу, переводе на другую работу, предоставлении отпуска, увольнении с работы и т. д. На каждого сотрудника заводят личную карточку, в которой отражают его анкетные данные. Каждому работнику присваивают табельный номер, который облегчает организацию учета отработанного им времени.

Бухгалтерия торговой организации для организации аналитического учета расчетов по оплате труда по каждому сотруднику открывает ему лицевой счет.

Для учета рабочего времени сотрудников используют табель учета использования рабочего времени.

Учет выработки торговых работников организуется в том случае, если установлены сдельные расценки за реализацию товаров. При этом используются первичные документы, отражающие движение товаров по каждому торговому объекту, секции, работнику, кроме того, используется

информация о размере выручки от реализации товаров из регистров бухгалтерского учета по счету 90.

## 9.2 Бухгалтерский учет расчетов с персоналом по оплате труда

Для отражения в бухгалтерском учете расчетов с персоналом по заработной плате, выплатам стимулирующего, компенсирующего, социального характера и прочим вознаграждениям используются счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Аналитический учет по счету 70 ведется по каждому сотруднику.

По кредиту счета 70 отражаются суммы начисленных заработной платы, выплат стимулирующего, компенсирующего, социального характера и прочих вознаграждений, причитающихся работникам торговой организации, а по дебету – суммы, выплаченные сотрудникам, суммы удержанных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний, а также депонированные суммы.

**Таблица 9.1 – Отражение в бухгалтерском учете расчетов с персоналом по оплате труда**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |        |
|--|-------------------------|--------|
|  | Дебет                   | Кредит |
| Выплачены (перечислены) денежные средства сотруднику в виде аванса по заработной плате | 70                      | 50, 51 |
| Начислена заработная плата по окладу   | 08, 44                  | 70     |
| Начислена премия   | 08, 44                  | 70     |
| Начислена материальная помощь  | 90.10                   | 70     |
| Начислены отпускные:   |                         |        |
| – за текущий месяц,  | 44                      | 70     |
| – за следующий месяц   | 97                      | 70     |
| Начислено пособие по временной нетрудоспособности, пособие на детей и т. п.            | 69                      | 70     |
| Удержан из заработной платы подоходный налог   | 70                      | 68.4   |
| Удержаны из заработной платы взносы в ФСЗН   | 70                      | 69     |
| Удержаны из заработной платы профсоюзные взносы  | 70                      | 76     |
| Удержаны из заработной платы суммы по исполнительным листам                            | 70                      | 76.1   |
| Удержана из заработной платы задолженность по подотчетным суммам                       | 70                      | 71     |
| Удержана из заработной платы задолженность по предоставленному займу                   | 70                      | 73.1   |
| Выплачена сотруднику заработная плата  | 70                      | 50, 51 |

### 9.3 Бухгалтерский учет расчетов с ФСЗН и РУСП «Белгосстрах»

Все торговые организации согласно действующего законодательства производят начисление и уплату взносов от фонда заработной платы:

- по государственному социальному страхованию в ФСЗН;
- по страхованию от несчастных случаев на производства и профессиональных заболеваний в РУСП «Белгосстрах».

**Таблица 9.2 – Отражение в бухгалтерском учете расчетов с ФСЗН и РУСП «Белгосстрах»**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Начислены взносы в ФСЗН в размере 34 % от фонда оплаты труда                | 08, 44                  | 69     |
| Удержаны из заработной платы сотрудников взносы в ФСЗН в размере 1 %        | 70                      | 69     |
| Начислены пособия, выплачиваемые сотрудникам за счет средств ФСЗН           | 69                      | 70     |
| Перечислены взносы ФСЗН   | 69                      | 51     |
| Начислены взносы в РУСП «Белгосстрах» в размере 0,6 % от фонда оплаты труда | 08, 44                  | 76.2   |
| Перечислены взносы в РУСП «Белгосстрах»                                     | 76.2                    | 51     |

## 10 УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Вопросы

10.1 Сущность и номенклатура статей издержек обращения.

10.2 Бухгалтерский учет издержек обращения.

### 10.1 Сущность и номенклатура статей издержек обращения

Издержки обращения торговой организации представляет 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 организации» 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.

## 10.2 Бухгалтерский учет издержек обращения

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 10.1 – Отражение хозяйственных операций по учету издержек обращения**

| Содержание хозяйственной операции               | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Начислена амортизация по основным средствам     | 44                      | 02     |
| Начислена амортизация по нематериальным активам | 44                      | 05     |
| Отражается стоимость израсходованных материалов | 44                      | 10     |

|   |              |            |
|---|--------------|------------|
| Отражается стоимость товаров, израсходованных в рекламных целях, на сертификацию  | 44           | 41         |
| Отражаются стоимость услуг сторонних организаций, включаемых в издержки обращения:<br>– сумма без НДС,<br>– сумма НДС         | 44<br>18     | 60<br>60   |
| Отражается начисление налогов, включаемых в издержки обращения  | 44           | 68         |
| Начислена заработная плата и обязательные отчисления от нее   | 44           | 70, 69, 76 |
| Списываются подотчетные суммы в издержки обращения  | 44           | 71         |
| Списана естественная убыль товаров в пределах установленных норм  | 44           | 94         |
| Списываются издержки обращения:<br>– относящиеся к управленческим расходам,<br>– относящиеся к расходам на реализацию товаров | 90.5<br>90.6 | 44<br>44   |

## **11 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Вопросы

11.1 Организация бухгалтерского учета финансовых результатов.

11.2 Организация бухгалтерского учета финансовых результатов от текущей деятельности.

11.3 Бухгалтерский учет реализации товаров и финансовых результатов в организациях оптовой торговли.

11.4 Бухгалтерский учет реализации товаров и финансовых результатов в организациях розничной торговли.

11.5 Бухгалтерский учет прочих доходов и прочих расходов по текущей деятельности.

11.6 Бухгалтерский учет финансовых результатов от инвестиционной и финансовой деятельности.

11.7 Бухгалтерский учет конечного финансового результата.

### **11.1 Организация бухгалтерского учета финансовых результатов**

С точки зрения бухгалтерского учета всю хозяйственную деятельность торговой организации можно разделить на три вида: текущую, инвестиционную и финансовую.

Текущая деятельность – это основная приносящая доход деятельность торговой организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Инвестиционная деятельность – деятельность торговой организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию инвестиционных активов, осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Финансовая деятельность – деятельность торговой организации, приводящая к изменениям величины и состава собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Финансовые результаты определяются как разность между доходами и расходами. В зависимости от знака суммы результата этой разности (плюса или минуса) можно говорить о том, что получена или прибыль, или убыток. Иногда финансовый результат равен нулю.

Так как финансовые результаты определяются по каждому виду деятельности, то доходы и расходы подразделяются на:

- доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности.

Для обобщения информации о доходах, расходах и финансовых результатах от текущей деятельности используется счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Для обобщения информации о доходах, расходах и финансовых результатах от инвестиционной и финансовой деятельности используется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Кроме вышеуказанных к основным счетам, используемым для учета финансовых результатов, относятся:

- счет 99 «Прибыли и убытки»;
- счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

## **11.2 Организация бухгалтерского учета финансовых результатов от текущей деятельности**

Для исчисления финансовых результатов от текущей деятельности используются соответствующие доходы и расходы.

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации товаров, а также прочие доходы по текущей деятельности.

Расходами по текущей деятельности являются себестоимость реализованных товаров; управленческие расходы; расходы на реализацию; прочие расходы по текущей деятельности.

Себестоимость реализованных товаров включает стоимость

реализованных товаров в ценах приобретения или в розничных ценах, за исключением сумм реализованных торговых наценок и налогов, включаемых в цену товаров.

К управленческим расходам относятся расходы, связанные с управлением торговой организацией, учитываемые на счете 44 и списываемые в дебет субсчета 90.5.

Расходы на реализацию представляют собой расходы, учитываемые на счете 44 за вычетом управленческих расходов и списываемые за исключением транспортных затрат, связанных с приобретением товаров и относящихся к товарам, оставшимся на конец месяца нереализованными, если данные транспортные затраты не включаются в стоимость приобретения товаров, в дебет субсчета 90.6.

Порядок определения финансовых результатов от текущей деятельности можно представить в следующем виде:

$$\text{ФРт.д.} = \text{П(У)р.т.} + \text{ПДт.д.} - \text{ПРт.д.} \quad (11.1)$$

где ФРт.д. – финансовые результаты от текущей деятельности; П(У)р.т. – прибыль (убыток) от реализации товаров; ПДт.д. – прочие доходы по текущей деятельности; ПРт.д. – прочие расходы по текущей деятельности.

Для организации прозрачного бухгалтерского учета финансовых результатов от текущей деятельности к счету 90 открываются следующие субсчета:

- 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90.2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90.3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90.5 «Управленческие расходы»;
- 90.6 «Расходы на реализацию»;
- 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;
- 90.8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 90.9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;
- 90.11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

В дальнейшем для удобства восприятия информации будут выделены два блока. Первый блок – бухгалтерский учет финансовых результатов от реализации товаров, второй блок – бухгалтерский учет прочих доходов и прочих расходов по текущей деятельности.

### 11.3 Бухгалтерский учет реализации товаров и финансовых результатов в организациях оптовой торговли

Организации оптовой торговли 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 оптовой торговли применяют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

**Таблица 11.1 – Отражение хозяйственных операций по учету реализации товаров и финансовых результатов в организациях оптовой торговли**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Отражается стоимость отгруженных покупателю товаров по ценам реализации   | 62                      | 90.1   |
| Начислен НДС из выручки от реализации товаров   | 90.2                    | 68.2   |
| Списывается покупная стоимость реализованных товаров  | 90.4                    | 41.1   |
| Списываются издержки обращения:<br>– относящиеся к управленческим расходам,<br>– относящиеся к расходам на реализацию товаров | 90.5                    | 44     |
|   | 90.6                    | 44     |
| Отражается финансовый результат от реализации товаров:<br>– прибыль,<br>– убыток  | 90.11                   | 99     |
|   | 99                      | 90.11  |

### 11.4 Бухгалтерский учет реализации товаров и финансовых результатов в организациях розничной торговли

Для учета и контроля выручки и выявления финансового результата от реализации товаров организации розничной торговли 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 реализованные товары.

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 11.2 – Отражение хозяйственных операций по учету реализации товаров и финансовых результатов в организациях розничной торговли**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Отражается выручка от реализации товаров, поступившая в кассу торговой организации          | 50                      | 90.1   |
| Списана стоимость реализованных товаров по розничным ценам                                  | 90.4                    | 41.2   |
| Списывается НДС, приходящийся на реализованные товары (сторнировочная запись)               | 90.4                    | 42.3   |
| Списывается торговая надбавка, приходящаяся на реализованные товары (сторнировочная запись) | 90.4                    | 42.1   |
| Начислен НДС из выручки от реализации товаров   | 90.2                    | 68.2   |
| Списываются издержки обращения:   |                         |        |
| – относящиеся к управленческим расходам,  | 90.5                    | 44     |
| – относящиеся к расходам на реализацию товаров  | 90.6                    | 44     |
| Отражается финансовый результат от реализации товаров:                                      |                         |        |
| – прибыль,  | 90.11                   | 99     |
| – убыток  | 99                      | 90.11  |

### **11.5 Бухгалтерский учет прочих доходов и прочих расходов по текущей деятельности**

Прочие доходы и прочие расходы по текущей деятельности учитываются на счете 90. К ним относятся:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием

запасов (кроме товаров) и денежных средств;

– суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;

– стоимость запасов, денежных средств, полученных или переданных безвозмездно;

– суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;

– суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов;

– суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов;

– штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;

– штрафы, пени и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению;

– штрафы, пени и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные торговой организацией, подлежащие к уплате;

– доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями и т. д.

**Таблица 11.3 – Отражение в бухгалтерском учете торговой организации прочих доходов и прочих расходов по текущей деятельности**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Отражение реализации запасов  |                         |        |
| Отражается передача материалов покупателю.<br>Признается выручка от реализации материалов | 62                      | 90.7   |
| Начислен НДС в бюджет из выручки от реализации материалов                                 | 90.8                    | 68.2   |
| Списывается стоимость продаваемых материалов  | 90.10                   | 10     |
| Отражение результатов инвентаризации запасов  |                         |        |
| Оприходованы выявленные при инвентаризации излишки запасов                                | 10, 41                  | 90.7   |
| Отражается отнесение недостач запасов на финансовые результаты торговой организации       | 90.10                   | 94     |

### **11.6 Бухгалтерский учет финансовых результатов от инвестиционной и финансовой деятельности**

Для организации прозрачного бухгалтерского учета финансовых результатов от инвестиционной и финансовой деятельности к счету 91 открываются следующие субсчета:

- 91.1 «Прочие доходы»;
- 91.2 «Налог на добавленную стоимость»;
- 91.3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»;
- 91.4 «Прочие расходы»;
- 91.5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

К доходам и расходам по инвестиционной деятельности относятся:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;
- суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;
- суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;
- доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;
- суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством;
- стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;
- доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости и т. д.

К доходам и расходам по финансовой деятельности относятся:

- проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством);
- доходы и расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;
- разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством и т. д.

**Таблица 11.4 – Отражение в бухгалтерском учете торговой организации доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности**

| Содержание хозяйственной операции                                   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| <b>Отражение доходов и расходов при реализации основных средств</b> |                         |        |
| Списывается остаточная стоимость продаваемых основных средств       | 91.4                    | 01     |
| Отражается отгрузка основных средств                                | 62                      | 91.1   |

|  |      |            |
|--|------|------------|
| покупателю. Признается выручка от реализации основных средств  |      |            |
| Начислен НДС в бюджет из выручки от реализации основных средств  | 91.2 | 68.2       |
| <b>Отражение результатов инвентаризации основных средств</b>   |      |            |
| Оприходованы выявленные при инвентаризации излишки основных средств  | 01   | 91.1       |
| Отражается отнесение недостач основных средств на финансовые результаты торговой организации                               | 91.4 | 94         |
| <b>Отражение процентных доходов и расходов</b>   |      |            |
| Отражается зачисление процентов по вкладу на депозитный счет, если договором предусмотрена их капитализация                | 55.1 | 91.1       |
| Отражается поступление процентов по депозитному вкладу на расчетный счет, если договором не предусмотрена их капитализация | 51   | 91.1       |
| Отражается начисление процентов по полученному краткосрочному или долгосрочному кредиту                                    | 91.4 | 66.3, 67.3 |
| <b>Отражение финансового результата от инвестиционной и финансовой деятельности</b>  |      |            |
| Отражается сальдо прочих доходов и расходов:   |      |            |
| – прибыль,   | 91.5 | 99         |
| – убыток   | 99   | 91.5       |

### 11.7 Бухгалтерский учет конечного финансового результата

Под конечным финансовым результатом подразумевается чистая прибыль или чистый убыток. Для определения конечного финансового результата и его отражения в бухгалтерском учете используется счет 99. Аналитический учет по счету 99 организуется таким образом, чтобы формируемая на нем информация позволила заполнить отчет о прибылях и убытках торговой организации.

В начале, по кредиту счета 99 отражается полученная прибыль отдельно по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, а по кредиту данного счета – полученный убыток по тем же видам деятельности и налоги, начисленные к уплате в бюджет из прибыли.

В конце определяется чистая прибыль (или чистый убыток) путем сопоставления кредитового и дебетового оборотов по счету 99. Если полученный результат со знаком плюс, то считается, что торговая организация получила чистую прибыль, а если результат со знаком минус, тогда она понесла чистый убыток.

**Таблица 11.5 – Отражение в бухгалтерском учете торговой организации конечного финансового результата**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Отражение финансовых результатов от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности |                         |        |
| Отражается финансовый результат от текущей деятельности:                              |                         |        |
| – прибыль,  | 90.11                   | 99     |
| – убыток  | 99                      | 90.11  |
| Отражается сальдо прочих доходов и расходов:  |                         |        |
| – прибыль.  | 91.5                    | 99     |
| – убыток  | 99                      | 91.5   |
| Отражение конечного финансового результат   |                         |        |
| Начислен налог на прибыль   | 99                      | 68.3   |
| Отражается конечный финансовый результат:   |                         |        |
| – чистая прибыль,   | 99                      | 84     |
| – чистый убыток   | 84                      | 99     |

## 12 УЧЕТ ФОНДОВ И РЕЗЕРВОВ

### Вопросы

- 12.1 Бухгалтерский учет уставного капитала.
- 12.2 Бухгалтерский учет резервного капитала.
- 12.3 Бухгалтерский учет добавочного капитала.
- 12.4 Бухгалтерский учет резервов под снижение стоимости запасов.
- 12.5 Бухгалтерский учет резервов по сомнительным долгам.
- 12.6 Бухгалтерский учет резервов предстоящих платежей.

### 12.1 Бухгалтерский учет уставного капитала

Уставный капитал – это стоимость вкладов собственников в имущество торговой организации с целью обеспечения ее хозяйственной деятельности в размере, предусмотренном учредительными документами. Вклады учредителей могут быть как в денежной форме, так и в виде вносимого имущества.

Для формирования информации о размере и движении уставного фонда торговой организации используется счет 80 «Уставный капитал». Аналитический учет по счету 80 организуется по каждому хозяину (учредителю).

По кредиту счета 80 отражается образование и увеличение уставного фонда, а по дебету – его сокращение.

**Таблица 12.1 – Бухгалтерский учет уставного капитала торговой организации**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета     |        |
|---|-----------------------------|--------|
|   | Дебет                       | Кредит |
| Отражается образование уставного фонда торговой организации и задолженность собственников по внесению своих вкладов | 75 «Расчеты с учредителями» | 80     |
| Отражается внесение собственником денежного вклада в уставный капитал   | 51                          | 75     |
| Отражается внесение учредителем неденежного вклада в уставный капитал   | 08, 10, 41                  | 75     |
| Отражается увеличение уставного капитала за счет средств резервного капитала  | 82                          | 80     |
| Отражается увеличение уставного капитала за счет средств добавочного капитала                                       | 83                          | 80     |
| Отражается увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли   | 84                          | 80     |

## 12.2 Бухгалтерский учет резервного капитала

Резервный капитал по своей сути является страховым фондом, обеспечивающим удержание платежеспособности торговой организации в сложных экономических условиях, а также в случаях, определенных учредительными документами, на установленном уровне.

Для формирования информации о размере и изменениях резервного фонда используется счет 82 «Резервный капитал».

По кредиту счета 82 отражается образование и увеличение резервного фонда, а по дебету – его использование.

**Таблица 12.2 – Бухгалтерский учет резервного капитала**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |        |
|--|-------------------------|--------|
|  | Дебет                   | Кредит |
| Отражается образование резервного фонда торговой организации, а также его увеличение | 84                      | 82     |
| Отражается использование резервного фонда на выплату дивидендов учредителям          | 82                      | 75     |
| Отражается использование резервного фонда на увеличение уставного капитала           | 82                      | 80     |
| Отражается направление резервного фонда на покрытие чистого убытка                   | 82                      | 84     |

### 12.3 Бухгалтерский учет добавочного капитала

Добавочный капитал формируется в результате переоценки основных средств и других долгосрочных активов, а также при продаже акций по цене реализации выше их номинальной стоимости, образовавшееся при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества.

Для формирования информации о размере и изменениях добавочного фонда используется счет 83 «Добавочный капитал».

Аналитический учет по счету 83 организуется по каждому объекту переоценки, а также по источникам формирования и направлениям использования.

**Таблица 12.3 – Бухгалтерский учет добавочного капитала**

| Содержание хозяйственной операции   | Корреспондирующие счета |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | Дебет                   | Кредит |
| Отражена дооценка первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств     | 01                      | 83     |
| Отражена дооценка накопленной амортизации по основным средствам                 | 83                      | 02     |
| Списывается накопленная сумма фонда переоценки по выбывающим основным средствам | 83                      | 84     |
| Отражается увеличение уставного капитала за счет средств добавочного фонда      | 83                      | 80     |
| Отражается использование добавочного фонда на выплату дивидендов учредителям    | 83                      | 75     |

### 12.4 Бухгалтерский учет резервов под снижение стоимости запасов

Действующим законодательством предусмотрено, что торговые организации вправе отражать в бухгалтерской отчетности запасы по текущей рыночной стоимости, которая иногда не совпадает с их фактической себестоимостью, по которой запасы оцениваются в бухгалтерском учете.

Для формирования информации о размере отклонения между реальной рыночной стоимостью запасов и их фактической себестоимостью используется счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов».

Резерв формируется перед составлением бухгалтерской отчетности на основании данных проведенной инвентаризации при условии, что комиссия установила наличие этого расхождения в реальности. В следующем отчетном периоде по мере выбытия запасов, по которым был сформирован резерв, соответствующая сумма восстанавливается.

Аналитический учет по счету 14 организуется по каждому резерву.

**Таблица 12.4 – Бухгалтерский учет резервов под снижение стоимости запасов**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |        |
|--|-------------------------|--------|
|  | Дебет                   | Кредит |
| Отражается формирование резерва под снижение стоимости запасов   | 90.10                   | 14     |
| Отражается восстановление суммы ранее сформированного резерва под снижение стоимости запасов, приходящегося на выбывшие запасы | 14                      | 90.7   |

### 12.5 Бухгалтерский учет резервов по сомнительным долгам

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, возникшая в результате реализации товаров, которая не погашена в срок, установленный договором, или в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности, и не обеспечена реальными гарантиями.

При наличии сомнительных долгов торговая организация создает соответствующий резерв, информация о котором формируется на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам». Аналитический учет по счету 63 ведется по каждому резерву.

Резерв формируется перед составлением бухгалтерской отчетности на основании данных проведенной инвентаризации.

Размер резерва по сомнительным долгам определяется одним из следующих способов:

- по каждому дебитору на основе анализа его платежеспособности. Сумма дебиторской задолженности, признанной сомнительной, составляет рассчитанное сальдо по счету 63. Сумма резервов по сомнительным долгам, относимая на расходы отчетного периода, определяется как разница между рассчитанным сальдо и сальдо по счету 63, числящимся в бухгалтерском учете торговой организации на конец отчетного периода;

- по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения. Для каждой группы устанавливается свой коэффициент сомнительной задолженности. Сумма резерва по сомнительным долгам для каждой группы дебиторской задолженности определяется путем умножения коэффициента сомнительной задолженности группы на сумму дебиторской задолженности соответствующей группы на конец отчетного периода. Сумма резерва, относимого на расходы, определяется как и в предыдущем способе;

- по всей сумме дебиторской задолженности на основе выручки от реализации товаров за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности. Коэффициент сомнительной задолженности определяется как отношение общей суммы признанной безнадежной к получению дебиторской задолженности, списанной со счетов учета расчетов, за предыдущий период, который не должен превышать пяти лет, к общей сумме выручки от реализации

товаров за соответствующий период. Сумма резерва по сомнительным долгам, относимая на расходы отчетного периода, определяется путем умножения коэффициента сомнительной задолженности на сумму выручки от реализации товаров за отчетный период.

**Таблица 12.5 – Бухгалтерский учет резервов по сомнительным долгам**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |        |
|--|-------------------------|--------|
|  | Дебет                   | Кредит |
| Отражается формирование резерва по сомнительным долгам   | 90.10                   | 63     |
| Отражается списание безнадежной дебиторской задолженности на сумму ранее созданного резерва                | 63                      | 62     |
| Отражается списание безнадежной дебиторской задолженности на сумму превышающую ранее созданный резерв      | 90.10                   | 62     |
| Отражается восстановление суммы ранее сформированного, но неиспользованного резерва по сомнительным долгам | 63                      | 90.7   |

## 12.6 Бухгалтерский учет резервов предстоящих платежей

Если у торговой организации имеются обязательства, в отношении которых существует неопределенность в суммах будущих платежей, необходимых для их погашения, то она вправе сформировать соответствующий резерв, информация о его размере будет отражаться на счете 96 «Резервы предстоящих платежей». Аналитический учет по счету 96 ведется по каждому резерву.

Резервы предстоящих платежей создаются на суммы оплаты отпусков, по затратам на реструктуризацию организации, по обременительным договорам и т. д.

**Таблица 12.6 – Бухгалтерский учет резервов предстоящих платежей**

| Содержание хозяйственной операции  | Корреспондирующие счета |        |
|--|-------------------------|--------|
|  | Дебет                   | Кредит |
| Отражается создание резерва предстоящих платежей на оплату отпусков сотрудникам  | 44                      | 96     |
| Отражается начисление оплаты отпуска за счет ранее созданного резерва  | 96                      | 70     |
| Отражается начисление взносов в ФСЗН от суммы оплаты отпуска за счет ранее созданного резерва                                    | 96                      | 69     |
| Отражается восстановление суммы ранее сформированного, но неиспользованного резерва предстоящих платежей (сторнировочная запись) | 44                      | 96     |

## ЛИТЕРАТУРА

1 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.

2 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.

3 Завилейский, Г. Г. Бухгалтерский учет в торговле : учеб. пособие / Г. Г. Завилейский, Н. В. Мартынов. – Минск : Амалфея, 2008. – 384 с.

4 Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учета и отчетности» от 12 июля 2013 г. № 57-3.

5 Инструкция о порядке составления бухгалтерской отчетности: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 31 октября 2011 г., № 111.

6 Инструкция о порядке установления и применения регулируемых цен (тарифов): утв. Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, 22 июля 2007 г., № 111.

7 Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 30 сентября 2011 г., № 102.

8 Инструкция по бухгалтерскому учету запасов: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 12 ноября 2010 г., № 133.

9 Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 30 апреля 2012 г., № 25.

10 Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 30 апреля 2012 г., № 26.

11 Методические указания по составу и учету обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания: утв. Постановлением Министерства торговли Республики Беларусь, 20 сентября 2002 г., № 86.

12 Национальный стандарт бухгалтерского учета отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки»: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 10 декабря 2013 г., № 80.

13 Постановление Министерства финансов Республики Беларусь «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, Инструкции о порядке типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» от 29 июня 2011 г. № 50.

14 Стражев, В. И. Теория бухгалтерского учета: учебник / В. И. Стражев. – Минск : Вышэйшая школа, 2012. – 142 с.

Учебное издание

Солодкий Дмитрий Гадеушевич

**Бухгалтерский учет в торговле**

Конспект лекций

Редактор *Е.Ю. Дулебо*

Технический редактор *Д.Т. Солодкий*

Корректор *Н.В. Медведева*

Компьютерная верстка *Н.С. Васильева*

---

Подписано к печати 06.01.17. Формат 60x90 1/16. Усл. печ. л. 2,34.

Уч.-изд. листов 4,9. Тираж 99 экз. Заказ № 7.

Учреждение образования «Витебский государственный  
технологический университет» 210035, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования «Витебский  
государственный технологический университет».

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