

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ  
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

**Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

**Л. Г. СИДОРОВА**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОТРАСЛЯХ НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ**

**Учебно-методическое пособие**

**Гомель 2018**

МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ  
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Л. Г. СИДОРОВА

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОТРАСЛЯХ НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ

*Одобрено научно-методической комиссией  
гуманитарно-экономического и методической комиссией  
заочного факультетов в качестве  
учебно-методического пособия*

Гомель 2018

-

УДК 657.22 (075.8)  
ББК 65.053  
С34

Рецензент – заведующая кафедрой «Экономика», канд. экон. наук,  
доцент **О. В. Липатова** (БелГУТ)

**Сидорова, Л. Г.**

С34 Бухгалтерский учет в отраслях национальной экономики : учеб.-метод. пособие / Л. Г. Сидорова ; М-во трансп. и коммуникаций Респ. Беларусь, Белорус. гос. ун-т трансп. – Гомель : БелГУТ, 2018. – 68 с.  
ISBN 978-985-554-723-6

Подготовлено на базе курса «Бухгалтерский учет в отраслях национальной экономики». Содержит конспект лекций по разделу дисциплины «Учет в торговле», позволяющий студентам самостоятельно изучить курс по данному направлению.

Предназначено для студентов гуманитарно-экономического и заочного факультетов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)». Может быть использовано для выполнения контрольной работы по дисциплине «Бухгалтерский учет в отраслях национальной экономики» студентами заочного факультета.

**УДК 657.22 (075.8)**

**ББК 65.053**

**ISBN 978-985-554-723-6**

© Сидорова Л. Г., 2018  
© Оформление. БелГУТ, 2018

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Введение</b> .....	4
<b>1 Торговля как отрасль национальной экономики. Виды торговли. Порядок ценообразования в торговле</b> .....	5
1.1 Роль торговли в развитии экономики Республики Беларусь. Функции торговли.....	5
1.2 Виды торговли, их характеристика. Формы организации торговли.....	7
1.3 Основы ценообразования в торговле и его нормативно-правовое регулирование	9
1.4 Порядок формирования цен.....	11
<b>2 Учет товаров и тары на предприятиях оптовой торговли</b> .....	18
2.1 Организация учета товаров и тары в оптовой торговле.....	18
2.2 Документальное оформление и учет поступления товаров в организациях оптовой торговли.....	21
2.3 Документальное оформление и учет реализации товаров в опте.....	26
2.4 Порядок учета товарных потерь.....	30
2.5 Учет переоценки товаров.....	33
2.6 Организация материальной ответственности работников торговли.....	35
2.7 Ответственность материально ответственных лиц по операциям с товарами и тарой.....	38
<b>3 Учет товаров в розничной торговле</b> .....	40
3.1 Нормативно-правовое регулирование и организация учета товаров в розничной торговле.....	40
3.2 Документальное оформление операций по поступлению и реализации товаров.....	42
3.3 Документальное оформление операций продажи товаров в кредит.....	44
3.4 Отражение на счетах бухгалтерских операций по движению товаров в рознице.....	46
3.5 Переоценка в розничной торговле.....	48
3.6 Возврат товаров в организациях розничной торговли.....	52
<b>4 Особенности бухгалтерского учета в общественном питании</b> .....	57
4.1 Организация учета товаров и готовой продукции на предприятиях общественного питания.....	57
4.2 Формирование цен на покупные товары, сырьё и продукты собственного производства.....	59
4.3 Документальное оформление и учет движения сырья, товаров и тары в кладовой и производственных подразделениях.....	61
4.4 Бухгалтерский учет товаров в общественном питании .....	63
<b>Список рекомендуемой литературы</b> .....	66
<b>Приложение А. Содержание учебного материала</b> .....	69

## **ВВЕДЕНИЕ**

«Бухгалтерский учет в отраслях национальной экономики» как учебная дисциплина изучает основные особенности бухгалтерского учета в других отраслях национальной экономики Республики Беларусь. Она объясняет основные отличительные от транспортных предприятий особенности организации и ведения бухгалтерского учета в различных отраслях национальной экономики.

В данном пособии рассматривается организация и ведение бухгалтерского учета в одной из таких основополагающих отраслей народного хозяйства Республики Беларусь как торговля.

В силу того, что торговля достаточно быстро реагирует на все изменения в экономической сфере, она оказывает значительное влияние на развитие производства. Торговля является отраслью экономики, наиболее приближенной к конечному потребителю, поэтому регулирует процесс производства в части объема и ассортимента выпускаемой продукции, позволяет проанализировать структуру потребительских предпочтений и возможностей, а также динамику уровня жизни населения.

Исходя из вышеизложенного изучение данного учебно-методического пособия позволит сформировать у будущих специалистов теоретические знания и практические навыки по особенностям организации и ведения бухгалтерского учета деятельности предприятий в сфере торговли.

# **1 ТОРГОВЛЯ КАК ОТРАСЛЬ НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ. ВИДЫ ТОРГОВЛИ. ПОРЯДОК ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В ТОРГОВЛЕ**

---

## **1.1 Роль торговли в развитии экономики Республики Беларусь. Функции торговли**

Под торговлей понимается приобретение хозяйственных благ с целью получения прибыли от их последующей продажи. В системе общественного разделения труда торговля занимает самостоятельное место. Она является неотъемлемым звеном в цепи хозяйственных отношений общества, построенных на принципах разделения труда и товарного обмена.

Экономическую сущность торговли можно определить, во-первых, как передачу продуктов человеческого труда из одной стадии производства в другую и, во-вторых, как передачу этих продуктов от производителей к потребителям, без чего невозможен процесс расширенного производства.

Экономика торговли играет важную роль в системе народнохозяйственных связей промышленности с сельским хозяйством, производством вообще и потреблением в частности. Торговлей называют развитую форму обмена продуктами труда между отдельными производителями и владельцами товаров, которая осуществляется в порядке купли-продажи.

Торговля – важная составляющая экономики любого государства. Она влияет на производство и потребление, способствует развитию взаимосвязей между промышленностью и сельским хозяйством, работниками и крестьянами, городом и деревней, поддерживает связи между районами государства благодаря обмену товарами, которые не производятся внутри региона, тесно связывает денежное обращение с бюджетом и кредитной системой.

Торговля – это связующее звено между производителем ресурсов – товаров и потребителем – покупателем, обеспечивающая производственную цепочку превращения «деньги – товар – деньги».

Через торговлю проходит большинство денежной наличности, которая возвращается в банк и является источником многих видов финансирования, в том числе и заработной платы работникам всех отраслей народного хозяйства. За счет денег, которые возвращаются в банк через торговлю, происходит кредитование предприятий, имеющих в этом потребность.

Торговля оказывает значительное влияние на развитие производства, поскольку наиболее оперативно реагирует на любые изменения в экономической и политической ситуации в стране. Являясь отраслью экономики, наиболее приближенной к конечному потребителю, торговля регулирует процесс производства: с одной стороны – в части объема и ассортимента выпускаемой продукции, а с другой – позволяет проанализировать структуру потребительских предпочтений и возможностей, а также динамику уровня жизни населения.

Торговля имеет и еще одну особенность. Выражаясь языком либералов, это уже не «совок» – 64 % розничного товарооборота в стране приходится на частный сектор и еще 14 % на частный с участием государства.

Для торговли как социально-экономической системы характерен ряд функций, представленных на рисунке 1.1.

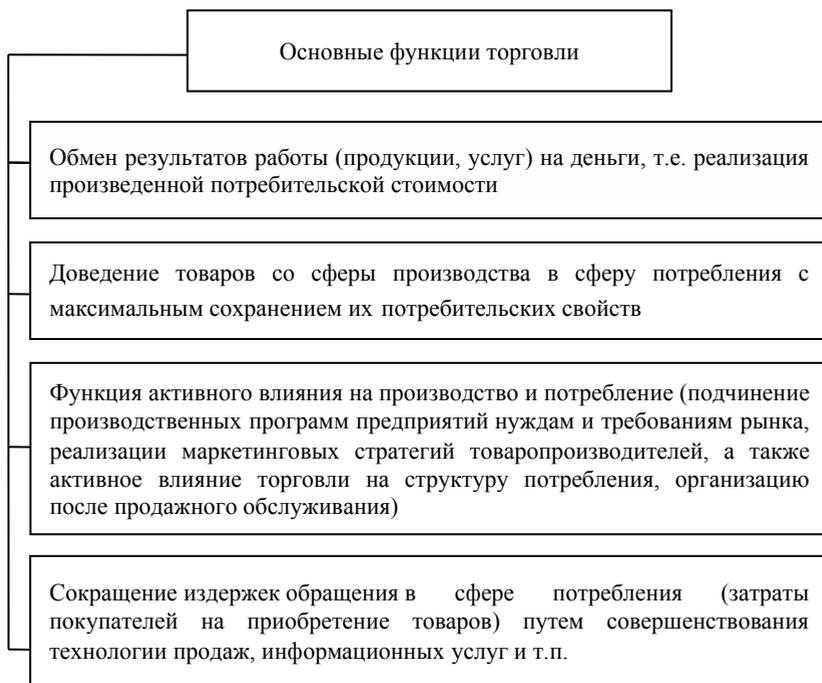


Рисунок 1.1 – Основные функции торговли

**Торговля** – это предпринимательская деятельность торговых организаций и индивидуальных предпринимателей, связанная с продажей произведенных, переработанных или приобретенных товаров.

Согласно Закону Республики Беларусь «О государственном регулировании торговли и общественного питания в Республике Беларусь» от 8 января 2014 г. № 128-З *«торговля – предпринимательская деятельность, направленная на приобретение и продажу товаров с оказанием или без оказания услуг, связанных с продажей товаров».*

## **1.2 Виды торговли, их характеристика.**

### **Формы организации торговли**

По месту купли-продажи торговля делится на внутреннюю и внешнюю.

*Внешняя торговля* представляет собой торговлю какой-либо страны с другими странами, состоящую из оплачиваемого ввоза (импорта) и оплачиваемого вывоза (экспорта) товаров.

Многообразная внешнеторговая деятельность подразделяется по товарной специализации на торговлю готовой продукцией, машинами и оборудованием, сырьем, услугами, технологиями. В последние десятилетия бурно развивается торговля финансовыми инструментами (деривативами), обращающихся на наличном рынке, например, облигациями или акциями.

*Внутренняя торговля* представляет собой совокупность операций, осуществляемых в пределах одного государства и заключающихся в покупке товаров у производителей и их продаже с целью предоставления материальных благ потребителям в таком виде, в такое время и в таком месте, которые соответствуют их потребностям. Иногда для обозначения внутренней торговли употребляется термин «распределение».

Виды торговли представлены на рисунке 1.2.

Основные виды торговли:

**Оптовая торговля** – вид торговли, связанный с приобретением и продажей товаров для использования в предпринимательской деятельности или иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием, если иное не установлено законодательными актами Республики Беларусь.

К формам организации оптовой торговли относятся:

*складская форма* – реализация товаров осуществляется непосредственно со складов оптовика.

Складская торговля производится несколькими способами:

- путем личного отбора товаров покупателями на складах;
- заказ товаров по образцам;
- разъездные товароведы по образцам;
- разъездные автосклады;

*транзитная форма* – реализация товаров оптовиком осуществляется без завоза на собственные склады. Оптовик при такой форме участвует в заключении договоров на поставку товаров, следит за своевременностью и качеством их исполнения.

При транзитной форме оптовой торговли используются два способа участия оптовика в расчетах:

- 1) привлечение оптовиком собственных финансовых средств для оплаты товаров производителю;
- 2) без привлечения финансовых средств оптовика в расчетах между производителем и последним звеном товародвижения.



Рисунок 1.2 – Виды торговли

**Розничная торговля** – вид торговли, связанный с приобретением и продажей товаров для личного, семейного, домашнего и иного подобного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью, если иное не установлено законодательными актами Республики Беларусь.

К формам организации розничной торговли относятся:

- торговля по образцам, в том числе через интернет-магазины;
- торговля через автоматы (вендинг);
- торговля через розничные торговые магазины;
- комиссионная торговля (заключение договора комиссии между продавцом и посредником-комиссионером). По результатам сделки комиссионер получает комиссионное вознаграждение.
- выездная торговля (развозная, выносная);
- торговля на рынках;
- торговля на ярмарке.

**Общественное питание** – предпринимательская деятельность, направленная на производство продукции общественного питания, продажу и организацию потребления продукции общественного питания и товаров с оказанием либо без оказания услуг, связанных с осуществлением общественного питания.

### **1.3 Основы ценообразования в торговле и его нормативно-правовое регулирование**

В настоящее время нормативно-правовое регулирование вопросов ценообразования в сфере торговли в Республике Беларусь осуществляется на основании следующих нормативных документов:

1 Закон Республики Беларусь «О государственном регулировании торговли и общественного питания в Республике Беларусь» от 8.01.2014 г. № 128-З (в редакции Закона от 13.07.2016 г. № 397-З).

2 Закон Республики Беларусь «О ценообразовании» от 10.05.1999 г. № 255-З (в редакции Закона от 11.07.2014 г. № 192-З).

3 Указ Президента Республики Беларусь «О некоторых вопросах регулирования цен (тарифов) в Республике Беларусь» от 25.02.2011 г. № 72 (в редакции Указа от 25.05.2017 г. № 187).

4 Постановление Совета Министров Республики Беларусь «Об утверждении перечней товаров (работ, услуг), цены (тарифы) на которые регулируются государственными органами» от 17.01.2014 г. № 35 (в редакции от 27.01.2017 г. № 81).

5 Постановление Министерства экономики Республики Беларусь «О ценах на социально значимые товары» от 26.04.2012 г. № 35 (в редакции от 25.08.2014 г. № 59).

6 Постановление Министерства экономики Республики Беларусь «О торговых надбавках к отпускным ценам на социально значимые товары» от 14.12.2011 г. № 200 (в редакции от 19.05.2014 г. № 38).

7 Постановление Министерства экономики Республики Беларусь «Инструкция о порядке установления и применения регулируемых цен (тарифов)» от 22.07.2011 г. № 111 (в редакции от 15.03.2012 г. № 17).

8 Методические рекомендации по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании от 09.04.2007 г. № 74 (в ред. приказа Министерства торговли и общественного питания Республики Беларусь от 29.09.2010 г. [№ 144](#)).

Согласно Закону Республики Беларусь «О ценообразовании» в Республике Беларусь установлены следующие виды цен, применяемых в торговле:

– **свободные** (основной вид цен в Республики Беларусь) – цены, складывающиеся под влиянием спроса и предложения в условиях свободной конкуренции. Свободные цены (договорные, отпускные, розничные и закупочные) формируются в зависимости от состояния рынка и устанавливаются без государственного вмешательства, на основе свободной договоренности продавца и покупателя. В то же время для отдельных групп товаров государство устанавливает верхний предел цен, превышать который запрещено. В условиях рыночной экономики такое управление ценами касается жизненно важных товаров и услуг (энергоносителей, общественного транспорта, потребительских продуктов первой необходимости). Ни производители, ни продавцы не имеют права их изменять;

– **регулируемые** – цены, установленные субъектами ценообразования (соответствующими государственными органами: Министерством экономики Республики Беларусь, облисполкомами), осуществляющими регулирование цен или тарифов. Регулируемые цены устанавливаются на определенный перечень социально значимых товаров, которые являются необходимым условием для обеспечения нормального жизненного уровня социально уязвимых слоев населения (молоко, хлеб, мясные продукты крупы и т. д.). Регулируемая цена, величина которой ограничена верхним и нижним пределом, называется *твердой ценой*;

– **фиксированные** – регулируемые цены в твердо выраженной денежной величине. В настоящее время в Республики Беларусь фиксированные цены устанавливаются на сахар, спирт, табачные изделия.

Регулирование цен производится путем:

– установления предельных торговых надбавок;

– применения предельных торговых скидок к величине фиксированных розничных цен.

Ограничение к цене, устанавливаемое субъектами ценообразования, осуществляющими регулирование цен в сфере обращения, называется *предельной надбавкой* (скидкой, наценкой).

**Субъекты ценообразования:**

- президент;
- государственные органы, осуществляющие формирование цен;
- юридические лица, не являющиеся государственными органами;
- индивидуальные предприниматели;
- иные физические лица, которым в соответствии с законом дано право осуществлять определенные виды хозяйственной деятельности.

**Основные принципы ценообразования:**

- 1) определение основ государственной политики в области ценообразования;
- 2) сочетание свободных и регулируемых цен;
- 3) установление регулируемых цен на товары на уровне обеспечения субъектом хозяйствования покрытие экономически обоснованных затрат и получение достаточной прибыли.

## 1.4 Порядок формирования цен

В основе любой цены товаров лежит себестоимость готовой продукции, которая включает затраты на ее изготовление и реализацию.

В бухгалтерском учете различают такие понятия, как покупная цена, учетная цена, отпускная (продажная) цена товаров.

*Покупная цена товаров* – это цена, по которой торговая организация приобретает их у поставщиков. Она зависит от источников их поступления и порядка ценообразования. В организации оптовой торговли товары поступают:

- по отпускным ценам – от товаропроизводителей Республики Беларусь;
- контрактным ценам – от зарубежных поставщиков;
- сформированным отпускным ценам – от импортеров;
- отпускным ценам с оптовой надбавкой – от организаций-посредников.

Покупная стоимость товаров с НДС и стоимость тары по отпускным ценам формируют сумму к оплате.

*Учетная цена товаров* – это цена, по которой товары и тара учитываются в текущем учете в подотчете материально ответственных лиц. Она обусловлена порядком ценообразования и учетной политикой организации.

На складах оптовой торговли и распределительных складах торговых организаций учетной ценой товаров может быть:

- отпускная цена изготовителя (импортера);
- единая отпускная цена;

– покупная цена с учетом расходов по транспортировке и НДС поставщика, включенных в цену товара в момент их поступления и оприходования на склад;

– фиксированная розничная цена, если на товары установлены такие цены.

Тару под товарами и порожнюю на склад приходят и учитывают по отпускным ценам поставщика, а тару, не указанную в товарных документах, – по ценам возможной реализации. Учетные цены на товары в оптовой торговле подтверждаются прейскурантами и договорами поставщиков.

*Отпускная цена* – цена, устанавливаемая на произведенный товар либо на импортированный товар при его оптовой продаже.

Отпускные цены на товары формируются с учетом конъюнктуры рынка на основе себестоимости, налогов и неналоговых платежей, прибыли.

Отпускные цены формируются организацией-изготовителем с учетом или без учета расходов по их доставке до покупателя (*на условиях франко*). При приобретении товаров у организаций-изготовителей по отпускным ценам, сформированным без учета расходов, связанных с их доставкой, торговые организации имеют право относить сумму фактических расходов по доставке товаров на увеличение отпускных цен. Расходы по доставке товаров одной торговой организацией в адрес другой торговой организации относятся на расходы по реализации одной из этих организаций исходя из условий заключенного договора. При доставке покупателем на свой склад товаров, отпускные цены на которые сформированы с учетом расходов по их доставке (*франко-назначения*), указанные расходы возмещаются покупателю исходя из условий заключенного договора.

*Отпускная цена товаров* – это цена, по которой торговая организация отгружает и реализует их покупателем. Она зависит от учетной цены товаров и установленного порядка применения оптовых надбавок, торговых скидок или установленного порядка формирования отпускных цен оптовой торговли на импортные товары.

Организации оптовой торговли продают:

– товары, произведенные в Республике Беларусь, – по отпускным ценам товаропроизводителей (с учетом дополнительных издержек оптовой торговли) с оптовой надбавкой и НДС или по единым отпускным ценам с НДС;

– товары, ввезенные ими из-за пределов республики самостоятельно, – по сформированным отпускным ценам с НДС;

– товары, поступившие от импортеров, – по сформированным ими отпускным ценам с оптовой надбавкой и НДС;

– товары, на которые установлены фиксированные розничные цены, – по фиксированным розничным ценам за минусом торговой скидки.

Продажная стоимость товаров и невозвратной тары с НДС, а также возвратной тары составляют сумму к оплате покупателем за отгруженные товары.

Отпускная цена импортера формируется из контрактной цены, расходов по импорту (таможенные платежи), расходов по страхованию груза, транспортных и иных расходов.

При дальнейшем порядке ценообразования как у оптовой, так и у розничной организации основой для расчета всех видов надбавок является **отпускная цена без учета НДС**.

При формировании оптовых цен к отпускной цене добавляется оптовая надбавка.

Оптовая надбавка устанавливается в соответствии с конъюнктурой рынка (со спросом и предложением) – при свободном ценообразовании.

При применении регулируемого ценообразования устанавливаются предельные оптовые надбавки.

**Оптовая надбавка** – надбавка, взимаемая субъектом предпринимательской деятельности при осуществлении оптовой торговли товарами, ими не производимыми.

При формировании розничных цен к оптовой цене добавляется торговая надбавка.

**Торговая надбавка** – надбавка, устанавливаемая различными торговыми предприятиями, предназначенная для покрытия расходов различных торговых предприятий и получения прибыли.

Торговая надбавка устанавливается:

- 1) исходя из конъюнктуры рынка при свободном ценообразовании;
- 2) устанавливаются предельные торговые надбавки при регулируемом ценообразовании.

Рассмотрим порядок формирования цен в оптовой и розничной торговле.

Схема движения товаров и формирования цен в сфере торговли представлена на рисунке 1.3.



Рисунок 1.3 – Схема движения товаров и формирования цен в сфере торговли

Отпускные цены формируются производителем исходя из себестоимости производства и реализации товара, прибыли и налогов, включенных в цену.

Схема формирования цен в оптовой торговле представлена на рисунке 1.4.



Рисунок 1.4 – Порядок формирования цен в оптовой торговле

Схема формирования цен в розничной торговле представлена на рисунке 1.5.



Рисунок 1.5 – Порядок формирования цен в розничной торговле

### Пример 1

Оптовая организация закупила у производителя рыбу свежую в количестве 100 кг по отпускной цене 1,85 за кг без НДС. Предельная торговая надбавка составляет 22 %, в том числе: 1-го оптовика – 5 %, 2-го – 5 %, розницы – 12 %. НДС = 10 %.

Решение:

*1-й оптовик*

Определим отпускную стоимость (цену) рыбы.

Отпускная стоимость = цена × количество =  $1,85 \cdot 100 = 185$  руб.

Отпускная цена с учетом НДС =  $185 \cdot 10/100 + 185 = 203,5$  руб.

Рассчитаем оптовую надбавку =  $185 \cdot 0,05 = 9,25$ .

Отпускная цена рыбы =  $185 + 9,25 + \text{НДС} (185 + 9,25) \cdot 10 \% = 213,675$ .

*2-й оптовик*

Оптовая надбавка =  $185 \cdot 0,05 = 9,25$ .

Определим цену для розничной торговли =  $(185 + 9,25 + 9,25) + (185 + 9,25 + 9,25) \cdot 10 \% = 223,85$ .

**Розница**

Торговая надбавка =  $185 \cdot 0,12 = 22,2$ .

Розничная цена =  $(185 + 9,25 \cdot 2 + 22,2) + (185 + 9,25 \cdot 2 + 22,2) \cdot 10 \% = 248,27$ .

Рассмотрим порядок ценообразования в оптовой и розничной торговле при применении фиксированных розничных цен.

При использовании фиксированных розничных цен в пользу покупателя или оптовикам может быть предоставлена торговая скидка. Размер торговой скидки зависит от цели приобретения товара. Размеры скидок устанавливаются в собственных нормативных документах (прейскурантах розничных цен). Фиксированные розничные цены при прохождении товара от производителя до потребителя включают в себя сумму НДС.

**Пример 2**

Оптовая организация купила у производителя сахар 100 кг по цене 0,8 руб. за кг (цена с НДС). Производитель предоставил оптовику скидку 7 %. Определить сумму к уплате.

Определим сумму скидки:  $(0,8 \cdot 100 \cdot 7) / 107 = 5,23$ .

Определим сумму к оплате:  $0,8 \cdot 100 - 5,23 = 74,77$ .

**Пример 3**

Оптовая организация в дальнейшем продает эту партию товара розничной организации с предоставлением скидки в размере 5 %.

Сумма скидки =  $(0,8 \cdot 100 \cdot 5) / 105 = 3,81$ .

Сумма к оплате =  $80 - 3,81 = 76,19$ .

При свободном ценообразовании продавцы на всех этапах товародвижения предоставляют друг другу различные виды скидок.

Под *скидкой* принято понимать уменьшение продавцом ранее заявленной стоимости товара. Как правило, она представляется покупателю, исполнившему условия, установленные продавцом.

Условий и способов предоставления скидок очень много: скидки могут быть сделаны как во время, так и после отгрузки товаров, в денежной или натуральной форме.

Самые распространенные скидки представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – **Виды скидок и их характеристика**

Виды скидок	Характеристика
Скидка при покупке определенной партии товара в виде уменьшения первоначальной цены товара с изменением установленной договором цены	Выражается в виде процента с цены товара и предоставляется за объемы закупок, измеряемых или в натуральных единицах, или в денежном выражении
Скидка при покупке определенной партии товара в виде передачи покупателю бесплатно дополнительного количества товаров без изменения установленной договором цены (бонусные скидки)	На практике заключается договор купли-продажи, в соответствии с которым продавец обязуется бесплатно предоставить покупателю при определенных условиях дополнительное количество единиц товара либо передать другое имущество в виде подарка
Скидка при покупке определенной партии товара в виде уменьшения обязательства покупателя по оплате приобретенного товара	Скидка в виде уменьшения задолженности покупателя по оплате поставленных товаров как частичное освобождение покупателя от денежного обязательства по оплате товаров (прощение долга, дарение) за больший объем закупок
Сезонная скидка	Предоставляется при продаже сезонных товаров (одежда, обувь и т. д.)
Внесезонная скидка	Предоставляется за приобретение товаров сезонного спроса вне сезона года, для которого они предназначены
Праздничная скидка	Обычно приурочена к какому-либо праздничному событию (Новый год, 8 Марта и т. п.)
Скидка в связи с ухудшением потребительских качеств товаров	Предоставляется при продаже товаров, частично утративших первоначальные потребительские свойства (в связи с истечением или приближением даты истечения сроков годности товаров, морального устаревания товаров)
Скидка за наличный платеж	Предоставляется организациями розничной торговли за оплату товара в очень короткий срок
Скидка за скорейшую оплату товара	Применяется в оптовых торговых организациях и позволяет сократить временной интервал с момен-

	та отгрузки товаров до их оплаты и тем самым уменьшить срок предоставления покупателям «беспроцентного кредита»
Некумулятивные скидки (разовые скидки)	Скидки, предоставляемые за количество разово закупаемого товара, превышающего величину минимальной партии

Окончание таблицы 1.1

Виды скидок	Характеристика
Кумулятивные скидки (накопительные скидки)	Скидки, предоставляемые покупателю, если он покупает за определенный период времени количество товара свыше установленного предела
Скидка для поощрения продаж	Предоставляется агентам сбыта, если те берут для <i>реализации</i> новые товары, продвижение которых на рынок требует повышенных расходов на рекламу и другие услуги
Скидка за преданность покупателей	Предоставляется покупателям, регулярно покупающим товар на протяжении длительного времени
Дилерские скидки	Предоставляются производителем постоянным агентам сбыта – организациям оптовой торговли
Экспортные скидки	Предоставляются продавцами иностранным покупателям сверх тех скидок, которые действуют для покупателей на внутреннем рынке

Скидки могут предоставляться как в момент отгрузки товара, так и после нее.

Особенность предоставления скидки в момент отгрузки товара заключается в том, что все документы на отгрузку (накладная, счет-фактура) оформляются сразу с учетом объявленной скидки. А это, в свою очередь, избавляет обе стороны договора от трудоемкого процесса оформления лишних документов.

Делая скидку после отгрузки товара, продавец предоставляет ее покупателю задним числом. Типичный пример – скидка при покупке товара на определенную сумму, т. е. когда общая сумма приобретенных покупателем за какой-то период товаров превышает определенную величину, цена всей партии уменьшается. При этом пересчитывается и цена товаров из этой партии, отгруженных покупателю ранее.

## **2 УЧЕТ ТОВАРОВ И ТАРЫ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ**

---

### **2.1 Организация учета товаров и тары в оптовой торговле**

Организация бухгалтерского учета в торговле осуществляется согласно **Методическим рекомендациям по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании**, утвержденным приказом Министерства торговли и общественного питания Республики Беларусь от 09.04.2007 г. № 74 (в редакции приказа Министерства торговли и общественного питания Республики Беларусь от 29.09.2010 г. № 144).

Помимо вышеуказанного документа для учета товаров и тары в оптовой торговле применяется ряд нормативных документов, регламентирующих отдельные экономические и учетные аспекты:

1 Положение о поставках товаров в Республике Беларусь от 8.07.1996 г. № 444 (в редакции от 11.10.2011 г.).

2 Положение о приемке товаров по количеству и качеству: постановление Совета Министров Республики Беларусь от 03.09.2008 г. № 1290.

3 Инструкция по бухгалтерскому учету запасов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 г. № 133.

4 Инструкция по дооценке готовой продукции и реализации товаров: постановление Министерства финансов и Министерства промышленности Республики Беларусь от 01.07.2002 г. № 94/6.

5 Разъяснения Министерства финансов Республики Беларусь от 12.03.2011 г. № 15-1-6/131 «Об определении даты принятия товаров к бухгалтерскому учету».

6 Письмо Министерства торговли Республики Беларусь от 26.04.2012 г. № 03-21/221 «Рекомендации о порядке списания цен на товары с истекшими сроками реализации, пользующиеся ограниченным спросом у населения».

7 Приказ Министерства торговли Республики Беларусь, Министерства промышленности Республики Беларусь, Министерства экономики Респуб-

лики Беларусь «Об утверждении типового договора на поставку потребительских товаров на внутренний рынок для предприятий всех форм собственности» от 11.05.1998 г. № 67/31/39.

8 Приказ Министерства торговли Республики Беларусь от 2.04.1997 г. № 42 «О нормах товарных потерь, методике расчета и порядке отражения в учете».

Бухгалтерский учет товарных операций зависит:

- 1) от видов и особенностей деятельности;
- 2) видов заключенных с контрагентами договоров и права собственности на реализованный товар;
- 3) порядка установления в соответствии с договорами комиссии размера внесенного вознаграждения;
- 4) условий, формы и порядка расчета за отпускаемый товар;
- 5) применяемой валюты контракта и валюты платежа;
- 6) вариантов оценки и учета товаров на складах и в производстве;
- 7) выбора момента признания выручки от реализации товаров.

В качестве специфических учетных категорий для организации оптовой торговли используется **оптовый товарооборот** – объем продажи товаров в денежном эквиваленте производителями или торговыми посредниками покупателям для дальнейшего использования в коммерческом обороте.

По назначению оптовый товарооборот подразделяется:

- на *внутрисистемный* – движение товаров от торгового предприятия к другому оптовому продавцу;
- *предназначенный для реализации* – оптовик продает товар розничному продавцу.

По формам товародвижения оптовый товарооборот бывает:

- *складской товарооборот* – при котором товары реализуют оптом покупателям со складов оптовых баз;
- *транзитный* – при котором организация оптовой торговли либо принимает участие в расчетах, либо не участвует в них, а лишь организует эту реализацию.

В оптовый товарооборот не включают возвратную тару, отпущенную покупателю вместе с товаром. Внутренний отпуск товаров со склада на склад и со склада на объекты розничной торговли находятся на балансе оптового предприятия. Выручка от реализации товаров в оптовой торговле включает в себя выручку от реализации товаров оптом, выручку от реализации товаров по договорам комиссии и выручку от реализации товаров в розницу через собственные объекты в розничной торговле.

В процессе торговой деятельности организации совершают затраты, связанные с процессом товарного обращения. Такие затраты в торговле называются **расходы на реализацию товаров** или **издержки обращения**.

**К расходам на реализацию** относят следующие расходы:

- на оплату труда торгового персонала;

- содержание зданий, сооружений и инвентаря;
- хранение и упаковку товаров;
- рекламу;
- транспортировку товаров;
- связанные с реализацией товаров;
- управленческие.

При осуществлении торгового процесса организациям необходимо не только возместить себе покупную стоимость товара, но и покрыть расходы на реализацию и получить прибыль.

Для покрытия расходов и получения прибыли используется такое понятие, как валовой доход, который представляет собой сумму реализованных торговых надбавок или скидок.

Валовой доход определяется как разность между продажной и покупной стоимостью товаров предприятия за вычетом НДС и иных налогов из выручки.

*Валовой доход = Себестоимость продажи – Себестоимость покупная – НДС;*  
*Валовой доход = Оптовая надбавка*

Разница между валовым доходом и расходами на реализацию является прибылью торгового предприятия.

Оценка товаров в бухгалтерском учете производится:

- при поступлении товаров;
- списании или реализации товаров.

Вопросы оценки товаров регулируются **постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 133 «Инструкция по бухгалтерскому учету запасов»**, которое устанавливает следующие правила:

1) при поступлении товары оцениваются по стоимости приобретения, цена которых указана в товаросопроводительных документах. В качестве покупной стоимости используется отпускная цена производителя без НДС или контрактная стоимость товаров при импорте.

2) при реализации товары оцениваются по продажным ценам, которые включают в себя пока иную стоимость, оптовую надбавку и НДС.

На товары с *фиксированными розничными ценами* устанавливается единая оценка – как при покупке, так и при реализации – на уровне фиксированной розничной цены.

В торговых организациях для учета поступления и реализации товаров и тары предназначены следующие счета:

1) **счет 41 «Товары»**

Субсчета, открываемые к счету 41:

- 41.1 – «Товары на складах»;
- 41.2 – «Товары в розничной торговле»;
- 41.3 – «Тара под товаром и порожня» и т. д.;

2) **счет 42 «Торговая наценка»** отражает информацию о торговых наценках, скидках, надбавках, если реализация и учет ведется по продажным ценам. Счет 42 «Торговая наценка» может иметь кредитовый остаток на конец периода, который отражает сумму торговой наценки, приходящейся на остаток нереализованных товаров на складе.

Субсчета, открываемые к счету 42:

42.1 – «Торговая наценка»;

42.2 – «Скидка поставщиков»;

42.3 – «НДС».

Особенность данного счета: в бухгалтерских записях он отражается только по кредиту.

Например, отражение торговой надбавки – Д 41 К 42.

Списание торговой надбавки при реализации товаров – Д 90 К 42 – методом «красное сторно»;

3) **счет 44 «Расходы на реализацию»** отражает расходы, связанные с реализацией товаров, их транспортировкой, оплатой труда, на содержание зданий, сооружений, на хранение, упаковку товаров, рекламу и т. д. В течение месяца указанные расходы учитываются по дебету счета 44 – Д 44 К 10, 70, 69, 76 и др.

В конце месяца данные расходы списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» на субсчет «Расходы на реализацию» – Д 90 К 44;

4) **счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**, на котором в торговых организациях отражается выручка от реализации товаров, налоги, сборы, исчисляемые из выручки, себестоимость реализованных товаров, управленческие расходы, расходы на реализацию и прочие расходы по текущей деятельности.

## **2.2 Документальное оформление и учет поступления товаров в организациях оптовой торговли**

Поступление товаров в организациях оптовой торговли начинается с оформления *договора поставки* товаров, в котором отражаются: предмет договора, наименование товаров, их качество, порядок расчетов, порядок поставки товара, условия транспортировки, требования к таре и упаковке, цена товара, ответственность сторон за нарушение условий договора, порядок изменения и расторжения договора и др. сведения.

Производители при обосновании цены договора размещают свои оптовые цены в *прейскурантах*, которые являются приложением к договору поставки. Если цена отличается от прейскурантной, то между покупателем и продавцом составляется *протокол согласования цены*, которая также яв-

ляется приложением к договору поставки. Если по какому-либо пункту договора на поставку у сторон имеются разногласия, то оформляется *протокол разногласий* и *протокол урегулирования разногласий*. В качестве приложений к договорам поставки прилагаются копии *лицензий на осуществление оптовой торговли*, а по импортируемым товарам также копии *грузовых таможенных деклараций*.

При транзитной форме опта составляется два договора поставки: один – с поставщиком, у которого приобретаются товары, второй – с покупателем, которому товар отправляется.

Обязательными приложениями к договору поставки являются документы, свидетельствующие о качестве товара (*сертификат качества, ветеринарное свидетельство*).

Для идентификации товара по его количеству, стоимости, упаковке оформляются следующие документы:

– *упаковочный ярлык*, который выписывается грузоотправителем в 3-х экземплярах. В нем содержится список позиций груза с указанием номеров мест, в которых они упакованы и весом каждого места. Упаковочный ярлык является дополнением к счету-фактуре, но расчетным документом не является;

– *спецификация*. Как правило, этот документ составляет неотъемлемую часть договора поставки. В нем содержится перечень поступивших товаров с указанием количества по каждому сорту или марке товара и дополняется сведениями о ценах на товары. Спецификация может выполнять функцию расчетного документа, если в нем указаны цены. В этом случае такой документ называется *счет-спецификация*. Спецификация также является и товаросопроводительным документом, на основании которого затем осуществляется приемка товаров.

При проведении расчетов за торговые операции оформляются следующие документы:

– при предварительной оплате – *счет-фактура (инвойс)* – 2 экземпляра. В нем указывается наименование товара, его количество, отпускная цена и обоснование этой цены, ставка и сумма НДС и полная стоимость товара. На основании данного счета, переданного покупателю им же выписывается платежное поручение своему банку на оплату товара.

– при последующей оплате – продавец выставляет оптовому покупателю платежное требование на оплату товара.

Дальнейшее документальное оформление определяется видом транспорта, которым будет осуществляется доставка, а также участником торгового процесса (продавцом, перевозчиком, покупателем).

### **Доставка товаров железнодорожным транспортом**

На партию товара продавец выписывает товарную накладную **ТН-2** на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей (ТМЦ) в двух экземплярах.

Первый экземпляр – заверенный подписью и печатью отправителя, высылается покупателю (или вручается доверенному лицу покупателя, если отгрузка производилась в его присутствии) и служит основанием для оприходования товаров у покупателя.

Второй экземпляр служит основанием для списания товара у продавца.

Основными сведениями, содержащимися в ТН-2, являются:

- дата и номер договора поставки;
- наименование и характеристика товара;
- количество товара;
- цель приобретения;
- отпускная цена без НДС;
- НДС;
- стоимость товара;
- обоснование цены товара и т. д.

Порядок заполнения ТН-2 регламентирован **постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 192 от 18.12.2008 г. «Об утверждении типовых форм первичных учетных документов ТТН-1, ТН-2» и Инструкцией по их заполнению.**

Если доставка до железнодорожной станции осуществляется автотранспортом, то выписывается ТТН-1.

Отправка груза продавцом в адрес покупателя в товарной конторе железнодорожной станции подтверждается выдачей продавцу *грузовой квитанции*. Копия грузовой квитанции – *железнодорожная накладная* – оформляется в товарной конторе и сопровождает груз на всем пути его следования. Один из экземпляров железнодорожной накладной выдается получателю груза на станции назначения при получении товара. Приемку груза на станции от оптовой организации осуществляет экспедитор на основании *доверенности на получение ТМЦ*. В обмен на доверенность экспедитор получает железнодорожную накладную.

### **Доставка товара автотранспортом**

Товар может доставляться автотранспортом продавца, покупателя или перевозчика сторонней автотранспортной организации. На партию товара, подготовленную к отправке автотранспортом оформляется **ТТН-1** в четырех экземплярах: 2-й экземпляр остается у грузоотправителя и служит основанием для списания отгруженных товаров.

1, 3, 4-й экземпляры вручаются водителю (экспедитору). Затем 1-й экземпляр передается грузополучателю и служит основанием для оприходования товаров.

3-й и 4-й экземпляры, заверенные подписями и печатями грузоотправителя и получателя, передаются перевозчику. При этом 3-й экземпляр служит основанием для расчетов перевозки и с приложенным счетом высылается перевозчиком заказчику перевозки.

4-й экземпляр прилагается к путевому листу и служит основанием для начисления заработной платы водителю. Порядок оформления и обязательная информация для внесения в ТТН-1 регламентированы **постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 192 от 18.12.2008 г. «Об утверждении типовых форм первичных учетных документов ТТН-1, ТН-2» и Инструкцией по их заполнению.**

Особенность процесса приемки товаров в оптовой торговле – наличие этапа **по приемке товаров по количеству и качеству**, который осуществляется после завершения процесса доставки.

Поступившие от поставщика платежные и товаро-сопроводительные документы бухгалтерия оптовика регистрирует в *журнале учета получаемых от поставщиков документов и контроля за поступившими грузами.*

При этом указывается дата поступления документа, наименование поставщика, дата и номер товарного и транспортного документа, стоимость товара, НДС, дата оплаты, номер склада оприходования товаров, номер и дата товарного отчета и т. д.

Приемка товаров по количеству и качеству производится покупателем в соответствии с условиями договора. Приемка товаров может производиться покупателем самостоятельно либо с участием представителей продавца, торгово-промышленной палаты, республиканского органа государственного управления, отдела по сертификации продукции, испытательного центра или лаборатории, аккредитованных государственным комитетом по стандартам Республики Беларусь в области, соответствующей для проверки качества принимаемых товаров.

При выявлении недостачи, несоответствия качества, маркировки товара, тары, упаковки установленным требованиям составляется *двухсторонний акт*, при этом вызов представителя продавца является обязательным. Вызов представителя продавца осуществляется посредством направления продавцу уведомления не позднее 24 часов, а в отношении скоропортящегося товара – безотлагательно после обнаружения несоответствия, если иные сроки не установлены договором.

Уведомление отправляется по телеграфной или иному средству срочной связи.

Представитель продавца должен иметь подписанное руководителем или заместителем руководителя *разовое удостоверение* или *доверенность* на право участия в приемке товара.

В удостоверении (доверенности) на право участия в приемке товаров указывается дата выдачи и номер, ФИО, должность лица, которому оно вы-

дано, наименование покупателя; товар, приемка которого будет осуществляться.

Удостоверение (доверенность) выдается на право участия в приемке конкретной партии товаров. Выдача удостоверения (доверенности) на какой-либо период (декаду, квартал, месяц и т. д.) не допускается.

Лицо, участвующее в приемке товаров должно быть ознакомлено с условиями договора, а также со всеми иными сопутствующими документами, в которых имеется информация о количестве и качестве товаров.

Если при приемке товаров, в том числе и тары, будет установлено, что причиной боя, повреждения, порчи, иного состояния, исключающего возможность полного или частичного использования товара по назначению, а также его утраты, явились дефекты производственного характера, то ответственность за отправку товаров ненадлежащего качества возлагается на продавца и убытки взыскиваются в порядке и в размерах, установленных законодательством или договором.

Если при приемке товаров от перевозчика будет установлено, что повреждение, бой и т. д. товара и возвратной тары произошли вследствие несоблюдения продавцом установленных техническими нормативными актами правил упаковки, сдачи к перевозке, специальных правил погрузки и крепления товаров или его отправка выполнена без тары и упаковки, то ответственность за причиненные убытки возлагаются на продавца в порядке и размерах, установленных законодательством или договором как за отгрузку товара ненадлежащего качества.

Рассмотрим примеры отражения в бухгалтерском учете поступления товаров.

### **Пример 1**

На предприятие оптовой торговли поступила краска по цене 2,85 без НДС за 1 кг. НДС – 20 %. Партия составила 200 кг. Товар доставлен автотранспортом сторонней организации. Стоимость транспортных расходов 35 руб. (без НДС). При разгрузке товаров были произведены расходы на сумму 20 руб. Отразить в учете операции по приобретению товаров.

Стоимость партии товаров без НДС =  $2,85 \cdot 200 \text{ кг} = 570 \text{ руб.}$

НДС =  $570 \cdot 20 \% = 114 \text{ руб.}$

Приняты к учету товары, полученные от поставщика – Д 41.1 К 60 – 570 руб.

Принят к учету входной НДС – Д 18.3 К 60 – 114 руб.

Отражены транспортные расходы – Д 44 К 76 – 35 руб.

Отражен входной НДС по транспортным расходам – Д 18 К 76 – 7 руб.

Расходы по разгрузке – Д 44 К 70, 23, 76 – 20 руб.

### **Пример 2**

Рассмотрим порядок применения счета 42 (при условии использования в качестве учетной продажной цены).

Размер оптовой надбавки – 15 %. НДС – 20 %.

В качестве исходной информации для примера используем стоимость полученных товаров и НДС из предыдущего примера.

Приняты к учету товары, полученные от поставщика – Д 41.1 К 60 – 570 руб.

Принят к учету входной НДС – Д 18.3 К 60 – 114 руб.

Оптовая надбавка =  $570 \cdot 15\% = 85,5$  руб.

Д 41 К 42 – 85,5 руб.

НДС =  $(570 + 85,5) \cdot 20\% = 131,1$  руб.

Д 41 К 42.3 – 131,1 руб.

### **Пример 3**

Организация оптовой торговли закупила у производителя партию сахара 4000 кг по 0,8 руб. за кг – фиксированная розничная цена. Производителем оптовику предоставляется скидка в размере 15,2 %. Необходимо оприходовать и отразить на счетах учета партию товара.

Определим общую стоимость партии по фиксированным розничным ценам:  $4000 \cdot 0,8 = 3200$  руб.

Определим размер скидки:  $3200 \cdot 15,2\% / 115,2\% = 422,22$  руб.

НДС от скидки =  $422,22 \cdot 9,09 / 100 = 38,38$  руб.

Отражение в учете оприходования товаров, суммы скидки и расчетов с производителем:

#### *1-й вариант*

1. Оприходованы товары по фиксированным розничным ценам с учетом НДС – Д 41 К 60 – 3200 руб.

2. Отражена сумма скидки – Д 60 К 42.2 – 422,22 руб.

3. Отражен НДС от суммы скидки – Д 42.2 К 42.3 – 38,38 руб.

4. Погашена задолженность поставщику товаров – Д 60 К 51 – 2777,78 руб.

#### *2-й вариант*

1. Оприходованы товары по фиксированным розничным ценам с учетом НДС – Д 41 К 60 – 3200 руб.

2. Отражена сумма скидки без НДС – Д 60 К 42.2 – 383,84 руб.

3. Отражен НДС от суммы скидки – Д 60 К 42.2 – 38,38 руб.

4. Погашена задолженность поставщику товаров – Д 60 К 51 – 2777,78 руб.

## **2.3 Документальное оформление и учет реализации товаров в опте**

Организации оптовой торговли реализуют товары организациям розничной торговли, общественного питания, детским лечебно-оздоровительным, сельскохозяйственным организациям, индивидуальным предпринимателям и другим хозяйствующим субъектам.

Отпуск товаров покупателям производится оптовыми организациями на основании заключенных с ними договоров по предварительно представлен-

ным заказам и заявкам. При оптовой торговле существуют две основные формы реализации товаров:

1) реализация товаров со склада оптовой организации (складской оборот);

2) реализация товаров транзитом (транзитный оборот).

Отпуск товаров со складов поставщиков может производиться:

– непосредственно представителю покупателя;

– железнодорожным, воздушным, водным транспортом;

– автотранспортом.

Отправка товаров со склада оптовых организаций осуществляется автотранспортом, при этом основным документом на отгрузку товара является ТТН.

При отпуске товара непосредственно со склада представителю покупателя выписывается распоряжение, в котором указывается наименование и количество товаров, подлежащих отпуску. Данное распоряжение чаще всего используют для выписки ТТН, в которых работники склада представляют количество, наименование, номер товара, отпускную цену без НДС, ставку НДС и сумму.

Для определения массы товаров выписывается *расходная спецификация* или *расходный отвес-спецификация*.

Если расчеты с покупателями осуществляются по предоплате, то выписывается *счет-фактура*, на основании которой производится оплата за товары. Затем покупатель предъявляет в бухгалтерию оптовой организации копию платежного поручения, на основании которого выписывается *ТТН-1*.

В ТТН-1 бухгалтер ставит свою подпись, указывает номер, дату платежного поручения.

Затем ТТН-1 передают на подпись руководителю оптовой организации, а при последующей оплате – главному бухгалтеру. Далее ТТН-1 направляется материально ответственному лицу (кладовщику), который отпускает товар и тару. Перед этим представитель покупателя предъявляет *доверенность* и паспорт и подтверждает приемку товара своей подписью в ТТН-1.

ТТН-1 выписывается в четырех экземплярах. После оформления и отпуска товаров и тары со склада один экземпляр ТТН-1 вместе с товарным отчетом представляется в бухгалтерию, второй – в торговый отдел, третий – представителю покупателя, четвертый – прилагается при последующей оплате.

Отправка товаров железнодорожным, водным, воздушным транспортом оформляется железнодорожной, водной, авиа *накладной*, которая сопровождает груз на всем пути его следования.

В пункте назначения накладную вручают грузополучателю для оформления приема груза.

Кроме того, на товар, принятый к отправке, станция железной дороги, пристани или аэропорт выдают *квитанцию о приеме груза*, которая вместе с *ТТН-1, спецификациями, ярлыками и платежным требованием* направляется покупателю. При этом в ТТН-1 или платежном требовании указываются номера железнодорожной, водной, авиа квитанции, дата отгрузки, масса груза, наименование станции отправления и назначения.

Транзитные операции используются торговыми организациями при поставке товаров большими партиями, либо в случаях, когда складские мощности организации ограничены.

При транспортной реализации поставка товаров производится непосредственно со склада организации-изготовителя до склада организации потребителя, минуя склады оптовых организаций.

При реализации транспортом оптовая организация может принимать и не принимать участие в расчетах.

При реализации товаров транспортом с участием оптовых организаций в расчетах организация торговли сама рассчитывается с поставщиком и получает средства от покупателя.

Если оптовая организация не принимает участие в расчетах, она только организует доставку конечным покупателям, а расчеты за товар производятся между поставщиком и непосредственным получателем товара.

При реализации товаров автотранспортом с участием оптовой организации на отгруженные покупателем товары и тару поставщик направляет оптовой организации пакет товарных и платежных документов. Оптовая организация контролирует соблюдение условий договора поставки, проверяет правильность отпускных цен, расчета сумм к оплате и производит оплату счетов поставщика.

Одновременно бухгалтерия оптовой организации на основании товарных документов поставщика выписывает ТТН-1 или ТН-2 на имя покупателя с включением оптовой транзитной надбавки в размере, согласованном в договоре, и выписывает покупателю *платежное требование*.

При транспортной реализации товаров без участия оптовой организации в расчетах поставщик отгружает товары и ведет расчеты непосредственно с покупателем. Одновременно оптовой организации высылаются копии платежных документов для контроля за выполнением договоров по транспортным отгрузкам.

Согласно договору оптовая организация как посредник получает транзитную оптовую надбавку в установленном размере.

Ежемесячно бухгалтерия оптовой организации составляет расчет транспортной оптовой надбавки от совершенного транспортного оборота в сроки, установленные договором. Копия расчетов транспортной надбавки высылается покупателем, который платежным поручением перечисляет ее на счет оптовой организации.

В бухгалтерском учете реализация товаров и тары организациями оптовой торговли отражается следующими способами:

1) если учет товаров ведется **по покупным ценам**:

– покупателям предъявлены расчетные документы за отгрузку товаров по оптовым ценам с НДС – Д 62 К 90;

– отражены доходы от реализации покупателям невозвратной тары по учетным ценам с НДС – Д 62 К 90;

– отгружены покупателям товары, учтенные по отпускным ценам производителя или коммерческого посредника без НДС, – Д 90 К 43;

– списана по учетным ценам многооборотная тара, реализованная покупателям, – Д 90 К 41.3;

– списана стоимость залоговой и невозвратной тары, включенной в цену товара, – Д 90 К 41.1;

– списана по учетным ценам многооборотная или возвратная тара – Д 63 К 41.3;

– начислен НДС по реализованным товарам – Д 90 К 68;

– начислен НДС по реализованной многооборотной невозвратной таре – Д 90 К 68;

– списаны издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам, – Д 44 К 90;

– определен финансовый результат от реализации товаров и тары – Д 90, 99 К 99, 90 – прибыль, убыток;

2) если учет товаров ведется **по продажным ценам**:

– предъявлены покупателям расчетные документы за отгруженные товары по отпускным ценам с НДС и отражены доходы от реализации невозвратной тары покупателям по учетным ценам с НДС – Д 62 К 90.1;

– отгружены покупателям товары, учтенные по продажным ценам с НДС, – Д 90 К 41.1;

– списана стоимость залоговой невозвратной тары, включенной в цену товара, – Д 90 К 41;

– списана многооборотная тара, реализованная покупателям по учетным ценам с НДС, – Д 90 К 41.3;

– списана по учетным ценам многооборотная возвратная тара, отпущенная вместе с товаром, – Д 62 К 41.3;

– списаны по расчету реализованные оптовые надбавки, скидки и различия в ценах, относящихся к отгруженным товарам (сторно), – Д 90 К 42.1;

– списан НДС, относящийся к отгруженным товарам (сторно), – Д 90 К 42.3;

– начислен НДС по отгруженным и оплаченным покупателями товарам – Д 90 К 68;

– списаны издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам, – Д 90 К 44;

– отражен финансовый результат от реализации товаров и невозвратной тары – Д 90 (99) К 99 (90).

Рассмотрим хозяйственные операции по реализации товаров.

### **Продолжение примера 1** (из вопроса 2.2)

Реализована краска. Оптовая надбавка – 15 %, НДС – 20 %.

#### *1-й вариант*

- 1) Предъявлен счет покупателям за реализованные товары по отпускным ценам с НДС – Д 62 К 90 – 786,6 = 570 + 570 · 15 % = (570 + 85,5) · 20 %
- 2) Списана стоимость товаров при реализации – Д 90 К 41.1 – 570 руб.
- 3) Начислен НДС от отпускной цены – Д 90 К 68 – 131,1 руб.
- 4) Списаны расходы на реализацию – Д 90 К 44 – 55 руб.
- 5) Получена оплата от покупателей – Д 51 К 62 – 786,6 руб.
- 6) Определен финансовый результат от реализации товара – Д 90 К 99 – 80 руб.

#### *2-й вариант*

- 1) Предъявлен счет покупателям за реализованные товары по отпускным ценам с НДС – Д 62 К 90 – 786,6 руб.
- 2) Списана стоимость товаров по продажным ценам – Д 90 К 41 – 786,6 руб.
- 3) Списана реализованная торговая надбавка, относящаяся к отгруженным товарам (сторно), – Д 90 К 42.1 – 85,5 руб.
- 4) Списан НДС, относящийся к отгруженным товарам (сторно), – Д 90 К 42.3 – 131,1 руб.
- 5) Начислен НДС по отгруженным товарам – Д 90 К 68 – 131,1 руб.
- 6) Списаны издержки обращения, относящиеся к реализованному товару, – Д 90 К 44 – 55 руб.
- 7) Отражен финансовый результат от реализации товара – Д 90 К 99 – 80 руб.

## **2.4 Порядок учета товарных потерь**

Учет и расчет товарных потерь осуществляется в соответствии с **приказом Министерства торговли Республики Беларусь от 2.04.1997 г. № 42 «О нормах товарных потерь, методики расчета и порядке отражения в учете»**.

**Товарные потери** – уменьшение количества и снижение качества товаров, вызванное физическо-химическими свойствами или иными причинами.

Товарные потери возникают на всех стадиях товарообращения и делятся на нормируемые и ненормируемые.

*Нормируемые* – естественная убыль товаров, бой, лом вследствие их хрупкости, бой порожней стеклянной посуды, порча товара, повреждения тары, в которой упакована продукция. Технологические отходы, образующиеся при подготовке отдельных видов товаров к продаже.

*Ненормируемые* – порча и недостача товаров сверхустановленных норм и недостача товаров, по которым нормы не установлены.

*Естественная убыль* – уменьшение массы товара при сохранении качества. Является следствием усушки, выветривания, распыления, утечки, розлива и т. д. Естественная убыль является следствием физико-химических свойств товаров, воздействия метеорологических факторов и недостаточной защищенности продукции от потерь в процессе транспортировки, хранения, реализации.

К естественной убыли не относятся потери товаров:

– если учет их количества производится в единицах, отличающихся от массы;

– транспортируемых или хранящихся в герметичной таре;

– легко поглощающих влагу.

Естественная убыль устанавливается в % к массе товаров.

При транспортировке показатель нормы зависит от расстояния доставки, при хранении данный показатель зависит от срока хранения. По большинству товаров нормы естественной убыли устанавливаются из расчета хранения товаров в течение месяца.

При хранении более одного месяца общая норма складывается из нормы за месяц и  $1/30$ , умноженной на естественную убыль и количество дней сверх одного месяца.

По отдельным группам товаров могут устанавливаться суточные нормы хранения.

Нормы естественной убыли не применяются:

– к товарам, которые принимаются и отпускаются организацией в таре или упаковке 1-го продавца без взвешивания;

– к товарам, имеющим производственные дефекты, указанные в соответствующей нормативно-технической документации.

Технологические отходы, образующиеся при подготовке отдельных видов товаров к продаже:

– отходы и потери мяса, мясoproдуктов и др. при машинной нарезке, либо в процессе расфасовки товаров в последующей продаже;

– потери от зачистки монолитов сливочного масла или обрезка круглых сыров с целью дальнейшей расфасовки и перепродажи;

– потери сухого льда и расход углекислого газа, обусловленного технологией реализации отдельных видов товаров и др.;

– бой, лом товаров вследствие их хрупкости и бой порожней стеклянной посуды.

Если такие потери возникают при транспортировке, то нормы естественной убыли устанавливаются в % к естественной убыли от стоимости товара и зависит от расстояния доставки.

Товарные потери, допущенные до момента оприходования и хранения на складе оптовика и превышающие установленные нормативы, должны быть устранены одним из следующих способов:

- уменьшение покупной цены вследствие договоренности между продавцом и покупателем;
- безвозмездное устранение недостатков товара продавцом;
- замена товара ненадлежащего качества на аналогичный качественный товар;
- возмещение расходов по устранению недостатков товара продавцом покупателю;
- отказ от исполнения договора поставки и возврат уплаченной за товар суммы.

Если товарные потери были выявлены на стадии транспортировки, приемки товаров от транспортной организации, а также при приемке на склад оптовика, то на сумму потерь составляется *акт приемки товаров по количеству и качеству* или иные соответствующие документы.

Если товарные потери выявлены в процессе хранения товара на складе оптовика, то такие потери документально оформляются и списываются только после проведения инвентаризации.

На потери составляется *акт* в двух экземплярах: 1-й – остается у материально ответственного лица, 2-й – передается в бухгалтерию.

В акте указывается характер, причины, количество товарных потерь, возможность дальнейшего использования товаров, а также виновные лица.

При проведении инвентаризации составляется *сличительная ведомость*, к которой прилагается тот экземпляр акта, который был у материально ответственного лица.

При учете товарных потерь следует соблюдать следующие требования:

- нормы естественной убыли и нормы потерь от боя, лома товара являются предельными и применяются только в случае выявления фактической недостачи;
- списание естественной убыли и прочих нормируемых товарных потерь в пределах норм производится только на основании документально оформленного расчета, который составляется бухгалтерией с материально ответственным лицом и утверждается руководителем;
- потери товаров в пределах установленных норм списываются с материально ответственного лица по тем ценам, по которым товар был оприходован. Потери товаров сверх норм взыскиваются с материально ответственного лица по продажным ценам;
- потери товаров, которые относятся на издержки обращения, списываются по покупным ценам.

Источники покрытия товарных потерь в оптовых организациях:

– издержки обращения – списание потерь в пределах норм естественной убыли и норм от боя, лома вследствие хрупкости товара отражается записью – Д 44 К 94;

– виновные лица – работники организации – при отнесении на них ущерба сверх норм естественной убыли и сверх иных норм, а также по товарам, на которые нормы не установлены – Д 73.2 К 94;

– если виновные лица – транспортная организация, продавец – Д 76 (60) К 94;

– собственные средства – Д 90 К 94.

При потерях при стихийных бедствиях списание отражается записью – Д 90 К 94.

В торговых организациях могут формироваться резервы для равномерного включения расходов по естественной убыли в издержки обращения:

– Д 44 К 96 – ежемесячно при создании резерва;

– Д 96 К 41.1 – при использовании резерва для списания потерь в пределах норм.

В конце года проверяется правильность образования и использования резерва и вносятся корректировки либо «красным сторно», либо дополнительной записью Д44 К96.

## 2.5 Учет переоценки товаров

Юридические лица, занимающиеся оптовой торговлей товарами народного потребления, могут производить дооценку имеющихся у них остатков товаров:

– до уровня цен последнего приобретения аналогичных товаров;

– до уровня цен товаропроизводителей на момент реализации этих товаров, в отношении которых осуществляется регулирование цен согласно законодательству Республики Беларусь.

Конкретный порядок дооценки и отражения ее в учете регламентируется **Положением о порядке проведения дооценки остатков товаров народного потребления, утвержденным постановлением Министерства торговли Республики Беларусь от 30.07.2001 г. № 32.**

Перечень лиц, которым предоставляется право на проведение дооценки товаров народного потребления, утвержден **постановлением Министерства торговли Республики Беларусь от 30.07.2001 г. № 31.**

Переоценка товаров может быть представлена в виде *уценки и дооценки.*

В оптовых организациях переоценка проводится в следующих случаях:

1) под влиянием инфляционных процессов:

– уценка или дооценка товаров до цен последующего приобретения. Такая переоценка производится путем пересмотра отпускных цен на ранее поступившие товары;

- переоценка в связи с изменением фиксированных розничных цен;
- переоценка в связи с изменением размера предельных торговых надбавок. Эта переоценка производится в случае, если в цепочке товародвижения оптовик не единственный;

2) уценка товаров ограниченного спроса, товаров, имеющих сезонный характер продаж и товаров с истекающим сроком реализации. Такая уценка производится за счет списания цен приобретения с отнесением разницы на финансовые результаты, либо путем возмещения этой суммы поставщиком товара или производителем. При этом для возмещения суммы уценки поставщикам необходимо, чтобы в договоре на поставку этого товара была достигнута договоренность по урегулированию уценочных разниц;

3) уценка товаров частично утративших свои потребительские качества. Такие уценочные разницы относятся на издержки обращения. Если произошла полная утрата потребительских свойств таких товаров по вине материально ответственного лица или по причине бесхозяйственного отношения, то уценка относится на материально ответственное лицо или финансовые результаты.

Основания для переоценки:

- нормативные документы правоохранительных органов;
- приказ руководителя организации.

Для проведения переоценки создается комиссия и одновременно с переоценкой проводит инвентаризацию.

Комиссия по переоценке составляет перечень товаров, подлежащих переоценке. Кроме того, в случае уценки комиссия определяет ее размер и информирует организацию-изготовителя о проведении уценки и необходимости возместить часть или полную уценочную разницу.

Данные по переоценке-инвентаризации заносятся в *инвентаризационные описи-акты* товаров, подлежащих переоценке. Эти описи-акты составляются по каждому материально ответственному лицу и отдельно по каждому месту хранения. В актах по каждой товарной позиции приводят цены до и после переоценки. На основании описи-акта составляется сводный акт о результатах переоценки. В нем выводится разница по переоценке в денежном эквиваленте по всем товарным позициям, которые были переоценены, с указанием источников возмещения этой разницы.

Результаты инвентаризации-переоценки утверждаются руководителем. После утверждения заведующий складом списывает в расход товары по старым ценам и приходит эти же товары по новым ценам. Обязательно к сводному акту на переоценку прилагаются нормативные документы на изменение фиксированных цен и предельных торговых надбавок.

Рассмотрим отражение результатов переоценки на счетах бухгалтерского учета.

### 1) Дооценка:

– до цен последнего приобретения. Отражение разницы между старыми и новыми ценами – Д 41.1 К 90;

– при изменении фиксированных розничных цен. Для наглядности используем пример из предыдущей задачи по учету сахара. Предположим, что новая цена сахара – 0,85 руб. Старая цена – 0,80 руб. за килограмм.

Дооценка торговой скидки –  $0,05 \cdot 4000 = 200$  руб.

Сумма торговой скидки с НДС =  $200 \cdot 15,2 \% / 115,2 = 26,39$  руб.

Д 41.1 К 42.2 – 26,39 руб.

Выделим НДС из суммы дооценки торговой скидки

Д 42.2 К 42.3 – 2,4 руб. =  $26,39 \cdot 9,09 / 100$ .

Проведем дооценку стоимости партии товара без учета торговой скидки

Д 41.1 К 90 – 173,61 руб. =  $200 - 26,39$ .

### 2) Уценка:

– товаров за счет издержек обращения – Д 44 К 41.1;

– товаров в частично или полностью утративших свои качества в результате ненадлежащего хранения на уценочную разницу – Д 90.10 К 41.1;

– товаров, по которым часть уценочной разницы возмещается производителю:

на сумму уценочной разницы – Д 90.10 К 41.1;

на сумму полученного возмещения – Д 51 К 90.7;

если произошла полная утрата потребительских качеств, то материально ответственное лицо возмещает продажную стоимость товара – Д 94 К 41.1.

## 2.6 Организация материальной ответственности работников торговли

В оптовой и розничной торговле большое значение имеет правильная организация материальной ответственности работников за порученные ценности. Так, все товарно-материальные ценности должны находиться под имущественной ответственностью работников, осуществляющих их приемку, хранение и отпуск. Такие работники называются *материально ответственными лицами*.

*Материальная ответственность* – это механизм, с помощью которого работодатель имеет законную возможность взыскать с работника сумму причиненного им (работником) ущерба. Иными словами, под материальной ответственностью работника за ущерб, причиненный нанимателю, понимается обязанность работника возместить в установленных законодательством пределах и порядке ущерб, причиненный по его вине, тому нанимателю, с которым он состоит в трудовых правоотношениях.

Сохранность товаров в организациях торговли обеспечивается периодической отчетностью материально ответственных лиц перед бухгалтерией, организацией бухгалтерского учета ценностей и периодической проверкой их наличия путем инвентаризации. Сумма выявленных потерь от недостач (хищений, порчи сверх норм естественной убыли товаров) подлежит возмещению виновными лицами.

Материальная ответственность работников организаций, в том числе работников торговли, регламентируется нормами Трудового кодекса Республики Беларусь (с учетом изменений).

Согласно ст. 408 ТК возмещение ущерба производится независимо от привлечения работника к дисциплинарной, административной или уголовной ответственности за действие (бездействие), которым причинен ущерб нанимателю.

Как определено ст. 400 ТК, работник может быть привлечен к материальной ответственности при одновременном наличии следующих условий:

- ущерба, причиненного нанимателю при исполнении трудовых обязанностей;
- противоправности поведения (действия или бездействия) работника;
- прямой причинной связи между противоправным поведением работника и возникшим у нанимателя ущербом;
- вины работника в причинении ущерба.

При определении размера ущерба учитывается только реальный ущерб, упущенная выгода не учитывается (п. 6 ст. 404 ТК).

Материальная ответственность может быть ограниченной или полной, индивидуальной или коллективной (бригадной).

*Ограниченную материальную ответственность несут:*

– работники – в размере причиненного по их вине ущерба, но не свыше своего среднего месячного заработка за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также за порчу или уничтожение по небрежности инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса;

– руководители организаций, их заместители, руководители структурных подразделений и их заместители – в размере причиненного по их вине ущерба, но не свыше трехкратного среднего месячного заработка, если ущерб причинен неправильной постановкой учета и хранения материальных или денежных ценностей, непринятием необходимых мер к предотвращению простоев или выпуска недоброкачественной продукции.

При *полной материальной ответственности* обязаны возместить в полном размере ущерб, причиненный по их вине нанимателю, в случаях, когда:

- между работником и нанимателем заключен письменный договор о

принятии на себя работником полной материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения или для других целей;

– имущество и другие ценности были получены работником под отчет по разовой доверенности или по другим разовым документам;

– ущерб причинен преступлением;

– ущерб причинен работником, находившимся в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;

– ущерб причинен недостачей, умышленным уничтожением или умышленной порчей материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции);

Применение полной индивидуальной или бригадной материальной ответственности определяет ведение учета товарно-материальных ценностей по местам хранения и материально ответственным лицам.

В розничной и оптовой торговли применяются две формы материальной ответственности:

1) *индивидуальная* – организация заключает договор о материальной ответственности с одним лицом;

2) *коллективная (бригадная)* – организация заключает договор о материальной ответственности с бригадой.

Письменные договоры о *полной индивидуальной материальной ответственности* согласно ст. 405 ТК могут быть заключены нанимателем с работниками, достигшими 18 лет, занимающими должности или выполняющими работы, непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей.

Договор о полной материальной ответственности, заключенный с несовершеннолетним работником, является недействительным.

Примерный перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми нанимателем могут заключаться письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности, и Примерный договор о полной индивидуальной материальной ответственности, утверждены постановлением Совета Министров Республики Беларусь.

Примерный договор о полной индивидуальной материальной ответственности предусматривает перечень основных обязанностей работника и нанимателя.

*В соответствии с указанным договором работник обязуется:*

– бережно относиться к переданным ему на хранение или для других целей материальным ценностям и принимать меры к предотвращению ущерба;

– своевременно сообщать нанимателю о всех обстоятельствах, угрожающих обеспечению сохранности вверенных ему ценностей;

– вносить предложения нанимателю по реконструкции и ремонту складских сооружений, помещений и площадок в целях улучшения их при-

способленности к хранению материальных ценностей;

– вести учет, составлять и представлять отчеты о движении и остатках вверенных ему материальных ценностей;

– участвовать в инвентаризации и списании вверенных ему материальных ценностей.

*В свою очередь, наниматель обязуется:*

– создавать работнику условия, необходимые для нормальной работы и обеспечения сохранности вверенного ему имущества;

– знакомить работника с действующим законодательством о материальной ответственности работников за ущерб, причиненный нанимателю, а также с действующими инструкциями, нормативами и правилами хранения, приемки, обработки, продажи (отпуска), перевозки или применения в процессе производства переданных ему материальных ценностей;

– проводить в установленном порядке инвентаризацию и списание материальных ценностей.

Письменный договор составляется в двух экземплярах, первый из которых находится у нанимателя, а второй – у работника. Действие договора распространяется на все время работы с вверенными работнику материальными ценностями.

Полная материальная ответственность может наступать также на основании *договора о коллективной (бригадной) материальной ответственности*, в котором закреплены общие правила о коллективной (бригадной) материальной ответственности.

Положение о коллективной (бригадной) материальной ответственности, Примерный перечень работ, при выполнении которых может вводиться коллективная (бригадная) материальная ответственность, и Примерный договор о коллективной (бригадной) материальной ответственности утверждены постановлением Министерства труда Республики Беларусь.

Коллективная материальная ответственность устанавливается при наличии следующих условий:

– предусмотренные соответствующим перечнем работы выполняются работниками совместно;

– невозможно разграничить материальную ответственность каждого работника на основании договора об индивидуальной материальной ответственности;

– каждый из работников достиг 18-летнего возраста.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности ущерб взыскивают с членов бригады пропорционально их заработной плате и фактически отработанному времени в межинвентаризационном периоде. Размер ответственности каждого члена бригады можно определить по следующей формуле:

$$C_1 = (C \times 3_1) / (3_1 + 3_2 + 3_3 + \dots + 3_n),$$

где  $C_1$  – сумма ущерба, возмещаемого одним членом бригады;

С – сумма причиненного бригадой ущерба;  
З<sub>1</sub>, З<sub>2</sub>, З<sub>3</sub>, ... З<sub>n</sub> – суммарная заработная плата членов бригады за межинвентаризационный период.

Практика применения бригадной материальной ответственности показала ее преимущество по сравнению с индивидуальной, так как она способствует контролю со стороны членов бригады.

## **2.7 Отчетность материально ответственных лиц по операциям с товарами и тарой**

Сохранность товаров и тары обеспечивается периодической отчетностью материально ответственных лиц перед бухгалтерией торговой организации.

Форма отчетности материально ответственного лица (бригады) и сроки ее представления определяются руководством организации исходя из особенностей ее деятельности, организации аналитического учета движения товаров, степени автоматизации этого участка счетной работы и других условий.

Отчетность материально ответственных лиц может быть как ежедневной, так и охватывать более длительные сроки.

*Отчеты (реестры, товарные отчеты, товарно-денежные отчеты)* составляются материально ответственными лицами в двух экземплярах. В отчет записывается каждый документ в отдельности с указанием даты, номера, названия, суммы (стоимости товара по учетным ценам). В отдельной графе отчет может отражать движение тары. Отчеты материально ответственных лиц нумеруются последовательно с начала года (начала деятельности организации и до окончания отчетного года). Если в организации дата проведения инвентаризации не совпала с установленным периодом отчетности, составляется два отчета:

– *первый* – с начала установленного отчетного периода до начала инвентаризации;

– *второй* – от даты окончания инвентаризации до установленного срока представления отчета.

В отчет, составленный после инвентаризации, остатки товаров и тары записываются из инвентаризационной описи.

Все документы, на основании которых составлен отчет, прикладываются к первому экземпляру отчета и передаются бухгалтеру. Второй экземпляр с распиской на нем бухгалтера остается у материально ответственного лица.

При приеме отчета у материально ответственного лица бухгалтер производит так называемую формальную проверку отчета, во время которой устанавливается:

– все ли перечисленные в отчете документы приложены к нему;

– все ли документы относятся к тому отчетному периоду, за который со-

ставлен отчет;

– все ли приложенные документы имеют необходимые реквизиты и подписи;

– нет ли в документах подчисток и неоговоренных исправлений.

Проверка приложенных к отчету документов по существу и законности оформленных ими операций, их таксировка, проверка правильности подсчета итогов производится, как правило, в день приемки отчета. О проверке отчета делается соответствующая отметка за подписью лица, проводившего ее.

Обнаруженные при проверке отчетов ошибки в таксировке, подсчете итогов и в записи документов исправляются бухгалтером путем зачеркивания (одной чертой) неправильных и написания правильных сумм и записей.

О произведенных в отчете исправлениях сообщается материально ответственному лицу, который вносит соответствующие изменения во второй экземпляр отчета и своей подписью на первом экземпляре подтверждает правильность произведенных исправлений.

### **3 УЧЕТ ТОВАРОВ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ**

---

#### **3.1 Нормативно-правовое регулирование и организация учета товаров в розничной торговле**

Основными нормативными документами для учета товаров в розничной торговле являются:

1 Методические рекомендации по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании: приказ Министерства торговли Республики Беларусь от 9.04.2007 г. № 74 (в редакции от 29.09.2010 г.).

2 Закон Республики Беларусь «О государственном регулировании торговли и общественного питания в Республике Беларусь» от 8.01.2014 г. № 128-3 (в редакции от 13.07.2016 г. № 397-3);

3 Инструкция о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь: постановление Национального банка Республики Беларусь от 29.03.2011 г. № 107 (в редакции от 31.03.2014 г.).

4 Инструкция о порядке совершения операций с банковскими пластиковыми карточками: постановление Национального банка Республики Беларусь от 18.01.2013 г. № 34 (в редакции от 31.12.2014 г.).

5 Положение «О порядке использования кассового оборудования, платежных терминалов, торговых автоматов»: постановление Совета Министров и Национального банка Республики Беларусь от 6.07.2011 г. № 924/16 (в редакции от 21.05.2014 г.).

6 Государственный реестр моделей кассовых суммирующих аппаратов и специальных компьютерных систем, используемых на территории Республики Беларусь от 14.10.2011 г. № 74 (в редакции от 28.01.2015 г.).

7 Инструкция по заполнению типовых форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23.03.2011 г. № 112.

В розничной торговле завершается процесс обращения товаров. Они переходят в личное потребление в обмен на денежные доходы населения.

Основными показателями, характеризующими работу предприятий розничной торговли, являются **розничный товарооборот и прибыль**.

В бухгалтерском учете и отчетности наряду с этими показателями отражают **выручку от реализации товаров, валовой доход, издержки обращения и рентабельность**.

Розничная торговля выполняет следующие функции:

- 1) исследование конъюнктуры, сложившейся на торговом рынке;
- 2) определение спроса и предложения на определенные виды товаров;
- 3) осуществление поиска товаров необходимых для розничной торговли;
- 4) проведение отбора товаров, их сортировка, при составлении требуемого ассортимента;
- 5) осуществление оплаты товаров принятых от поставщика, проведение операций по приемке, хранению, маркировке товаров, установлению цены на них.

#### **Основные виды розничной торговли:**

*Стационарная торговая сеть* является наиболее распространенной, включает в себя как крупные, современные, технически оборудованные магазины, так и ларьки, торговые палатки, торговые аппараты.

Виды магазинов:

- 1) торг через прилавок;
- 2) магазины самообслуживания;
- 3) магазины типа «магазин-склад»;
- 4) магазинный торг по каталогам;
- 5) продажа через торговые автоматы.

*Передвижная торговля* – способствует приближению к покупателям и их оперативному обслуживанию. В рамках передвижной торговой сети выделяют:

- 1) разностную торговлю (с применением лотков);
- 2) развозную торговлю;
- 3) прямую продажу на дому.

Независимо от вида организации розничная торговля должна иметь специальное *разрешение на розничную торговлю*, включая алкогольные, табачные изделия, которое получают в исполнительном комитете в установленном порядке.

**Розничный товарооборот** – это продажа продовольственных и непродовольственных товаров населению через специализированную торговую сеть, рынки, а также непосредственно в организацию.

Розничный товарооборот подразделяется на *товарооборот розничной торговли* и *товарооборот общественного питания*.

В розничный товарооборот включают:

- продажу товаров населению при любых формах и способах расчетов за товар (наличный и безналичный);
- стоимость упаковки, не входящей в цену товаров, и стоимость порожней тары, проданной населению.

В розничный товарооборот торговли не включается:

- продажа по безналичному расчету проданных и непроданных товаров юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, включая продажу проданных товаров организациям социального назначения;
- выдача товаров рабочим и служащим организации в счет заработной платы;
- отпуск товаров по товарообменным операциям или в порядке взаимозачетов между организациями, а также между организациями и населением при закупках у населения сельскохозяйственной продукции;
- стоимость порожней стеклопосуды, иной тары, возвращенной покупателем или принятой в обмен на товар;
- выдача товаров, включая новогодние подарки, за счет прибыли предприятия или средств профсоюзной организации.

Учет розничного товарооборота ведут в ценах фактической реализации – по моменту их отпуска покупателям в отчетном периоде независимо от времени уплаты ими денег и зачисления торговой выручки на текущий счет.

В розничный товарооборот в момент отпуска покупателям включают полную стоимость товаров, реализованных в кредит, по почте, по образцам, а также печатных изданий, реализованных по подписке.

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

Целью бухгалтерского учета в розничной торговле является контроль за сохранностью товара и своевременное предоставление руководству организации информации о фактическом валовом доходе, о состоянии товарных запасов и эффективности их использования.

Для достижения этой цели необходимо решение следующих задач:

- обеспечение совместно с другими службами, организациями розничной торговли материальной ответственности за товары;

- проверка правильности документального оформления законности и целесообразности товарных операций, своевременное и правильное отражение их в учете;
- проверка полноты и своевременности оприходования товаров, правильности и своевременности списания реализованных и отпущенных товаров;
- обеспечение контроля за соблюдением нормативов товарных запасов, выявления неходовых, залежалых и недоброкачественных товаров;
- установление контроля за проведением инвентаризации, своевременное и правильное выявление ее результатов;
- своевременное и правильное определение валового дохода;
- обеспечение контроля за правильной организацией и формированием цен.

### **3.2 Документальное оформление операций по поступлению и реализации товаров**

В организации розничной торговли товары поступают в основном от поставщиков и оформляются товаросопровождающими документами, предусмотренными договором поставки и правилами перевозки грузов (*ТТН-1, ТН-2, железнодорожная накладная, счет-фактура*).

В товарных документах все поставщики указывают отпускные цены без НДС, ставку и сумму НДС, стоимость товаров по оптовым ценам с НДС.

По дебету счета 41.2 «Товары в розничной торговле» отражают и контролируют стоимость фактически поставленных и оприходованных материально ответственными лицами товаров по розничным ценам с НДС.

Стоимость товаров по оптовым ценам поставщика, начисленные торговые надбавки, НДС, показываются в ТТН и ТН на поступление товаров, и в учете отражаются отдельными записями.

Оптовая надбавка как элемент розничной цены имеет место только по товарам, поступающим от поставщиков, посредников. Она включается в покупную стоимость товара. Остальные элементы розничной цены (НДС, торговые скидки) учитываются на соответствующих субсчетах счета 42 «Торговая наценка».

Если оприходование товаров осуществляется по фиксированным розничным ценам, НДС выделяют по расчетной ставке 16,67 % из стоимости товаров по фиксируемым ценам, торговой скидки и стоимости товаров по отпускным ценам поставщика.

Торговую скидку без НДС можно рассчитать со стоимости товаров по фиксируемым розничным ценам за вычетом НДС, выделенного из этой стоимости.

Поступившие в розничную торговлю товары отражаются на счете 41.2 по свободным розничным или фиксируемым ценам. Так как свободные розничные цены отличаются от покупных на сумму торговой надбавки, то данная надбавка подлежит учету на счете 42.1.

В розничной торговле в Республики Беларусь оплата за товары принимается в следующих видах:

– через кассовое оборудование;

– без применения кассового оборудования, путем внесения наличных денежных средств.

К кассовому оборудованию предъявляются следующие требования:

1) модель кассового оборудования должна быть включена в государственный реестр моделей кассового обеспечения. Для внесения в реестр торговая организация должна предоставить в ИМНС заявление в установленной форме, список кассового оборудования для установки и акт о снятии показаний контрольных и накопительных денежных счетчиков с приложением кассового чека по каждому аппарату;

2) кассовое оборудование должно быть зарегистрировано в налоговом органе по месту постановки на учет;

3) техническое обслуживание и ремонт кассового оборудования можно производить только в специализированных центрах;

4) по каждой единице кассового оборудования ведется *книга кассира-операциониста*, которая также подлежит регистрации в ИМНС. Эта книга предназначена для ежедневной контрольной регистрации показаний накопительных денежных средств. Она должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена печатью и подписями руководителя и главного бухгалтера. Записи в книгу вносятся в хронологическом порядке. Если производится возврат покупателю наличных денежных средств из кассового оборудования, то составляется *акт о возврате наличных денежных средств покупателю*, который прилагается к кассовой книге. По окончании рабочего дня или смены по каждой единице кассового оборудования формируется *контрольная лента и отчет закрытия смены*. Срок хранения контрольных лент и данных отчетов – пять лет.

Ежеквартально торговая организация предоставляет в налоговые органы *отчет о суммах принятых наличных денежных средств через кассовое оборудование*. При внесении денежных средств посредством пластиковых карт между торговой организацией и банком заключается *договор*.

При реализации товаров в результате розничной торговли в торговых объектах системы потребительской кооперации, расположенных в сельской местности с численностью продавцов не более трех, розничной торговли на рынках, ярмарках и выставках, развозной и разностной торговли, торговли с доставкой товаров на дом, прием денежных средств от данных торговых

объектов осуществляется с использованием бланков строгой отчетности (*кассовый ордер с выдачей квитанции к приходному кассовому ордеру*).

### **3.3 Документальное оформление операций продажи товаров в кредит**

Порядок документального оформления продажи товаров в кредит осуществляется в соответствии с **Инструкцией о порядке продажи товаров в кредит**, утвержденной **приказом Министерства торговли Республики Беларусь от 29.04.1996 г. № 36**.

Продажа товаров в кредит производится по ценам, действующим на момент продажи. Последующие изменения цен на проданные в кредит товары не влечет за собой перерасчета. Срок предоставления кредита определяется соглашением между торговой организацией и покупателем, но не менее чем на один месяц. Сумма предоставленного кредита не должна превышать 50 % среднемесячного дохода гражданина за период, на который предоставляется кредит.

Торговые предприятия взимают с покупателей плату за пользование кредитами, размер которых устанавливают самостоятельно. Однако существуют ограничения при установлении платы за кредит: она не должна превышать более чем на 2 % уровень процентных ставок, применяемых банками при кредитовании предприятия.

Последующее изменение ставок за банковские кредиты не влечет за собой перерасчета по этим процентам.

Сумма кредита и плата за пользование кредитом должны погашаться покупателем равными частями в пределах срока, на который предоставлен кредит.

По усмотрению торгового предприятия передача покупателю приобретенного в кредит товара может осуществляться без предварительной оплаты.

Продажа товаров в кредит осуществляется на основании следующих документов, которые оформляются покупателем:

- справка с места работы о полученных доходах и произведенных удержаниях;
- гарантийное письмо предприятия, выдавшего справку о доходах;
- поручительство одного совершеннолетнего гражданина.

Бланками справок и гарантийных писем покупателя обеспечивают предприятия торговли.

Расчеты за товары в кредит производятся двумя способами:

- путем внесения наличных денег покупателем в кассу на основании письменного поручения-обязательства;
- в безналичном порядке – путем перечисления с банковского счета покупателя или путем удержания из заработной платы.

Для проведения расчетов покупателем оформляется два экземпляра поручения обязательства. При безналичных расчетах один экземпляр высылается предприятию, выдавшему справку о доходах, либо банковскому учреждению, которому покупатель поручил производить выплаты со своего счета, второй экземпляр остается в торговом предприятии.

При расчетах наличными денежными средствами один экземпляр остается у торгового предприятия, второй – передается покупателю.

Как правило, передача товаров в кредит осуществляется при взносе 25–50 % стоимости товаров.

В бухгалтерском учете операции по учету товаров, проданных в кредит, отражаются записями:

1) на сумму первоначального взноса за товар, внесенного при оформлении покупки:

– Д 50 К 90.1 – наличными денежными средствами;

– Д 57 К 90.1 – пластиковой картой;

– Д 57 К 90.1 – чеком;

2) на сумму начисленных процентов за пользование кредитом, подлежащих внесению покупателем, – Д 76 К 98;

3) на сумму предоставленного кредита согласно поручению-обязательству – Д 76 К 90;

4) на сумму стоимости товаров, списанной с материально ответственных лиц по розничным ценам, – Д 90.4 К 41.2;

5) на сумму НДС в цене товара («красное сторно») – Д 90.4 К 42.3;

6) на сумму надбавки в цене товара – Д 90.4 К 42.2 («красное сторно»);

7) на сумму начисленного НДС по реализации товара – Д 90.2 К 68;

8) финансовый результат от реализации товаров в кредит – Д 90.11 К 99;

9) на сумму поступившего очередного платежа в счет погашения кредита за товар:

– при внесении наличных денежных средств в кассу торговой организации – Д 50 К 76;

– при оплате пластиковой картой, чеком – Д 57 К 76;

– при удержании из заработной платы и перечислении торговой организации – Д 50 К 76;

10) на сумму оплаченных процентов за пользование кредитом – Д 50, 51, 57 К 76; и одновременно – Д 98 К 90.7

11) на сумму начисленного НДС от полученных процентов – Д 90.8 К 68.

### **3.4 Отражение на счетах бухгалтерских операций по движению товаров в рознице**

Учет реализации товаров ведется на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Он предназначен для контроля за розничным товарообменом и выявлением валового дохода от реализации.

*Отражение в учете поступления товаров и тары в розничной торговле:*

**Пример 1**

Поступили товары от постоянного посредника. Оплата последующая.

В ГТН-1 указано:

Стоимость товаров по оптовым ценам без НДС – 100 руб.

Оптовая надбавка – 5 % – 5 руб.

Стоимость невозвращенной тары – 1 руб.

НДС по стоимости 20 % – 21,20 руб.

Сумма к оплате – 127,20 руб.

Поступившие товары и тара оприходованы с торговой надбавкой – 30 % и НДС – 20 %.

1 Поступили товары по оптовым ценам без НДС с учетом оптовой надбавки – Д 41.2 К 60 – 105 руб.

2 Отражена стоимость поступившей тары – Д 41.3 К 60 – 1 руб.

3 Принят к учету НДС поставщика – Д 18 К 60 – 20 руб.

4 В розничную цену товара включена торговая надбавка – Д 41.2 К 42.1 – 25 руб.

5 В розничную цену товара включен НДС (20 %) – Д 41.2 К 42.3 – 26 руб.

Расчет надбавки =  $100 \cdot 30 \% - 5 = 25$  руб.

Расчет НДС =  $(100 + 25 + 5) \cdot 20 \% = 26$  руб.

Общая стоимость товаров по розничным ценам с учетом НДС =  $100 + 5 + 25 + 26 = 156$  руб.

6) Произведена последующая оплата поставщику – Д 60 К 51 – 127,20 руб.

**Пример 2**

Поступили товары от поставщика-изготовителя (оплата предварительная). В ГТН указано: стоимость товаров по оптовым ценам без НДС – 200 руб., стоимость невозвратной тары – 8 руб.

НДС – 20 % =  $(200 + 8) \cdot 20 \% = 41,6$  руб.

Сумма к оплате – 249,60 руб.

При приемке от экспедитора торговой организации товаров фактически оказалось по оптовой цене без НДС на 190 руб., стоимость невозвратной тары – 8 руб.

Фактически поступившие товары оприходованы с торговой надбавкой – 20 %, НДС 20 %. Недостача товаров в пределах норм боя при транспортировке – 2 руб. Недостача товаров сверх норм естественной убыли отнесена на виновное лицо с учетом торговой надбавки.

1 Произведена предварительная оплата поставщику – Д 60 К 51 – 249,60.

2 Оприходованы фактически поступившие товары по оптовым ценам без НДС – Д 41.2 К 60 – 190 руб.

3 Оприходована невозвратная тара – Д 41.3 К 60 – 8 руб.

4 Принят к учету НДС поставщика – Д 18.3 К 60 – 41,6 руб.

5 При приемке товаров выявлена их недостача по оптовым ценам без НДС – Д 94 К 60 – 10 руб.

6 Списана недостача товаров в пределах норм естественной убыли – Д 44 К 94 – 2 руб.

7 Недостача сверх норм естественной убыли относится на виновное лицо – Д 73.2 К 94 – 8 руб.

8 Отражена разница между взыскиваемой и фактической стоимостью недостающих товаров (20 % торговой надбавки) – Д 73.2 К 98 – 1,60 руб.

9 Удержана с работника сумма ущерба – Д 70 К 73.2 – 9,60 руб.

10 Одновременно составлена запись по включению суммы учтенной на счет 98 в прочие доходы по текущей деятельности – Д 98 К 90.7 – 1,60 руб.

11 Включена торговая надбавка в розничную цену товара – Д 41.2 К 42.1 – 38 руб.

12 Включен НДС в розничную цену товара – Д 41.2 К 42.3 – 45,60 руб.

Синтетический учет реализации товаров за наличные деньги, расчетные чеки или по безналичному расчету осуществляется на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

По дебету счета 90 отражается покупная способность реализованных товаров, а по кредиту – продажная стоимость. Такую структуру счет 90 принимает только в конце месяца. В течение месяца на нем как по дебету, так и по кредиту отражается реализация товаров по продажным ценам. Это связано с тем, что записи по кредиту счета производятся на основании кассовых отчетов на оприходование в кассе торговой выручки (продажная стоимость), а по дебету – на основании товарных отчетов на списание проданных товаров (по продажным ценам).

Для того чтобы получить покупную стоимость реализованных товаров в конце месяца, в розничной торговле производится расчет реализованных торговых надбавок и НДС, которые отражаются в учете на счете 90 методом «красного сторно». В результате по дебету счета 90 формируется покупная стоимость.

В конце месяца в дебет счета 90 списываются издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары, и счет 90 закрывается на счет 99.

Для отражения реализации товаров в розничной торговле применяются и другие счета. Например, для учета выручки сданной в банк до ее зачисления на расчетный счет, применяется счет 57 «Денежные средства в пути». Это связано с тем, что выручка часто сдается вечером, когда бухгалтерия банка уже не работает. Вечерняя выручка может быть зачислена на расчетный счет только на следующий день.

Многие торговые организации применяют субсчет счета 57 «Инкассированные денежные средства» только в последние дни месяца. Бухгалтер проверяет по выпискам банка всю выручку, зачисленную в следующем за отчетным месяце, и только после этого напротив каждой не зачисленной суммы в кассовом отчете проставляет счет 57.1 «Инкассированные денежные средства». Сумма выручки, сданная в банк в течение месяца, зачисляется на счет 51. В бухгалтерском учете реализация товаров отражается как по

кассовым, так и по товарным отчетам, а также по книге кассира-операциониста в части недостачи или излишков выручки.

При этом в бухгалтерском учете составляются следующие записи по отражению реализации товаров в розничной торговле:

1 Отражена реализация товаров:

а) за наличный расчет – Д 50 К 90.1;

б) расчетными чеками, чековой книжкой, пластиковыми картами – Д 50, 55, 57 К 90.1;

в) безналичным путем – Д 62 К 90.1.

2 Списана стоимость реализованных товаров – Д 90 К 41.2.

3 Списана сумма НДС приходящаяся на реализованные товары методом «красное сторно» – Д 90 К 42.3.

4 Списана сумма торговой надбавки, приходящаяся на стоимость реализованных товаров, – Д 90 К 42.1 «красное сторно».

5 Начислен НДС от стоимости реализованных товаров – Д 90 К 68.

6 Отражен финансовый результат от реализации товаров (прибыль/убыток) – Д 90 (99) К 99 (90).

### **3.5 Переоценка в розничной торговле**

Вопросы проведения дооценок (уценок) в розничной торговле регулируются следующими нормативными документами:

1 Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 04.07.2001 г. № 989 «О мерах по оздоровлению финансового состояния организаций, осуществляющих торговую и торгово-производственную деятельность».

2 Положение о порядке проведения дооценки остатков товаров народного потребления: утверждено постановлением Министерства торговли Республики Беларусь от 30.07.2001 г. № 32.

3 Положение о порядке проведения дооценки товаров народного потребления № 31/32 от 30 июля 2001 г.: утверждено постановлением Министерства торговли Республики Беларусь по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь;

4 Порядок проведения снижения цен: утвержден постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 05.09.1996 г. № 34 «О снижении цен на продовольственные товары с истекающими сроками хранения».

*Обязательная переоценка* распространяется на товары, в отношении которых осуществляется государственное регулирование цен (предельные торговые надбавки) или установлены фиксированные розничные цены. Переоценка проводится на основании нормативного правового акта об изменении уровня цен на определенные товары. Этот документ должен быть приобщен к акту проведения переоценки, и на него в акте переоценки должна быть сделана ссылка.

*Добровольная (инициативная) переоценка* проводится при условии приобретения аналогичного товара (до уровня цен на вновь поступившие товары). Право производить такую переоценку (с отнесением суммы разницы в ценах на результаты хозяйственной деятельности) предоставлено всем организациям, осуществляющим розничную торговлю, независимо от формы собственности.

Уценка остатков товаров обычно проводится:

- в связи со снижением (частичной потерей) их потребительских качеств, вызванных, например, истечением сроков реализации или заурядной порчей;
- со снижением потребительских качеств по товарам, использовавшимся в качестве образцов (на выставках, в витринах, на манекенах и т. п.) или служившим украшением витрин (для оформительских и рекламных целей);
- в канун праздников, при проведении рекламных акций цена на товар может снижаться с целью повышения спроса на него;
- при распродажах залежалых товаров, приближении смены сезонов (касается сезонных товаров). Основной причиной уменьшения цены является снижение спроса покупателей.

Как правило, снижение розничной (продажной) цены на товары, не пользующиеся спросом, с истекающими сроками годности, имеющие сезонный характер, при проведении акций осуществляется за счет уменьшения размера торговой надбавки (наценки) или ее отмены. При невозможности реализации товаров за счет уменьшения размера торговой надбавки или ее отмены возможно снижение цен на условиях, предусмотренных договором с поставщиком. При отсутствии указанных условий в договорах или при наличии письменного отказа поставщика по снижению цен на товары, не пользующиеся спросом, с истекающими сроками годности, имеющие сезонный характер, снижение розничных цен может производиться организациями розничной торговли ниже уровня цен приобретения.

Если отпускная цена снижается до уровня ниже покупной цены, то в этой части сумма уценки относится:

- *на издержки обращения* (например, в качестве расходов на рекламу (экспонирование в витринах и демонстрации в торговых залах), недостач и потерь от порчи товаров в пределах установленных норм) – сч. 44;
- *на убытки организации* (суммы потерь сверх норм естественной убыли, если виновники не установлены или суд отказал во взыскании с них сумм ущерба, потери в связи с чрезвычайными обстоятельствами) – сч. 90.

Добровольная переоценка проводится на основании приказа (распоряжения) руководителя организации. В приказе (распоряжении) руководителя организации должна быть отражена следующая информация:

- основание (причина) проведения переоценки;
- наименование товаров, подлежащих переоценке, если таких товаров не

много. При большом ассортименте переоцениваемых товаров к приказу прилагается их перечень, а в приказе делается на него ссылка;

- состав комиссии по переоценке. В нее, как правило, включаются представитель администрации (заместитель директора, начальник отдела), товаровед, работник бухгалтерии, материально ответственное лицо (продавец);

- дата и время (сроки) проведения переоценки;

- время (срок) сдачи материалов переоценки в бухгалтерию организации;

- источники, за счет которых отражаются результаты переоценки.

Одновременно с переоценкой может проводиться и инвентаризация. Данные по переоценке записываются в *описи-акты* товаров, подлежащих переоценке (и указывается причина – в связи с изменением цен, с истекающим сроком реализации и т. д.) (два экземпляра). В описи-акте приводят старые и новые цены. На основании описей-актов составляется сводный *Акт о результатах переоценки (переучета)*, в котором указывают наименование товара, подлежащего переоценке, его количество, действующие цены и стоимость их по ценам в бухгалтерском учете, новая цена за единицу товара, стоимость товара после переоценки, сумма разницы в рублях, подлежащая отражению в учете. Результаты переоценки и инвентаризации рассматриваются и утверждаются руководителем организации.

На основании Акта о результатах переоценки заведующий складом, заведующий секцией в товарном отчете и регистрах складского учета приходит товар по новым ценам после переоценки и списывает в расход товары по старым ценам.

В бухгалтерском учете при проведении уценки (переоценки) товаров в розничной торговле составляются хозяйственные операции, представленные в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – **Хозяйственные операции по отражению в бухгалтерском учете уценки (переоценки) товаров в розничной торговле**

Проводка		Наименование хозяйственной операции
Д	К	
При снижении стоимости товаров за счет снижения или отмены торговой надбавки		
41	42-1	Методом «красное сторно» на сумму уменьшения торговой надбавки
41	42-3	Методом «красное сторно» на сумму уменьшения НДС в розничной цене
Снижение розничной цены в случае, когда в договоре оговариваются условия уценки		
90-8	41	На сумму процента уценки покупной цены в соответствии с договором и приходящуюся на долю поставщика
51	90-7	На сумму процента уценки покупной цены в соответствии с договором и приходящуюся на долю поставщика

90-8	41	На сумму процента уценки покупной цены в соответствии с договором и приходящуюся на долю организации розничной торговли
41	42-1	Методом «красное сторно» на сумму уменьшения торговой надбавки
41	42-3	Методом «красное сторно» на сумму уменьшения НДС в розничной цене
Снижение розничной цены в случае, когда в договоре не оговариваются условия уценки		
90-8	41	На сумму уценки покупной цены
41	42-1	Методом «красное сторно» на сумму уменьшения торговой надбавки
41	42-3	Методом «красное сторно» на сумму уменьшения НДС в розничной цене
Обязательная переоценка (изменение предельной торговой надбавки)		
41	42-1	На сумму увеличения (уменьшения – методом «красное сторно») предельной торговой надбавки
41	42-3	На сумму увеличения (уменьшения – методом «красное сторно») НДС в розничной цене
Обязательная переоценка (изменение фиксированных розничных цен)		
41	90-7	На сумму дооценки
41	42-2	Торговая скидка в части суммы дооценки товаров
42-2	42-3	НДС от торговой скидки в части дооценки товаров

В розничной торговле одним из видов нормируемых потерь являются технологические отходы и потери товаров, которые образуются при подготовке товаров для реализации. К таким потерям относят:

- отходы, образующиеся при подготовке к розничной продаже колбас и мясокопченостей;
- отходы и потери мяса, мясопродуктов, других товаров при машинной нарезке в магазинах;
- потери от зачистки монолита сливочного масла;
- потери сухого льда и расход углекислого газа, обусловленные технологией реализации отдельных видов товаров и др.

Технологические потери списываются по нормам при оприходовании товаров на основании расчета. На стоимость отходов увеличивается сумма издержек обращения, а на материально ответственных лиц суммы этих товаров относятся за вычетом отходов.

### **3.6 Возврат товаров в организациях розничной торговли**

Возврат товаров в организациях торговли производится в связи с их не-

надлежащим качеством, а также возврат или обмен товаров покупателями в розничной торговой сети.

Возврат товаров поставщикам рассмотрим на условных примерах.

#### Ситуация 1

Торговой организацией получен товар от поставщика на сумму 3600 руб., в т. ч. НДС по ставке 20 % – 600 руб. При приемке товара по количеству и качеству установлено несоответствие требованиям нормативно-технической документации товара на сумму 480 руб., в т. ч. НДС – 80 руб. Поставщику в установленном порядке предъявлена претензия по качеству поступившего товара (таблица 3.2).

Таблица 3.2 – **Отражение на счетах бухгалтерского учета возврата товаров до принятия их к бухгалтерскому учету**

Содержание операции	Д	К	Сумма, руб.
Отражена сумма полученного товара (с учетом НДС), качество которого не отвечает требованиям технической документации	002		480
Отражена сумма возвращенного товара (с учетом НДС), качество которого не отвечает требованиям технической документации		002	480

Если некачественный товар обнаружен после принятия его к учету, данная ситуация отражается в учете записями, представленными в таблице 3.3.

При замене поставщиком некачественного товара составляются записи, представленные в таблице 3.4.

Таблица 3.3 – **Отражение на счетах бухгалтерского учета возврата товаров**

Содержание операции	Д	К	Сумма, руб.
<i>При учете товара по покупным ценам</i>			
Получен товар от поставщика	41	60	3000
На сумму НДС, предъявленного поставщиком	18	60	600
Произведена оплата товара	60	51	3600
На стоимость (без НДС) некачественного товара, возвращенного поставщику	60	41	400
На сумму НДС по возвращенному некачественному товару	60	18	80
На сумму претензии поставщику	76	60	480
Удовлетворена претензия поставщиком	51	76	480
Если к моменту обнаружения некачественного товара оплата поставщику произведена не была, то может быть произведена оплата только за качественный товар. Если все вопросы с поставщиком урегулированы, то претензия может не предъявляться	60	51	3120

Таблица 3.4 – Бухгалтерский учет при замене поставщиком некачественного товара (при учете товара по продажным ценам)

Содержание операции	Д	К	Сумма, руб.
<i>При учете товара по покупным ценам</i>			
На стоимость товара, возвращенного поставщику	60	41	400
На сумму НДС, приходящегося на возвращенный товар	60	18	80
На стоимость товара, поступившего взамен возвращенного	41	60	400
На сумму НДС по поступившему товару	18	60	80
<i>При учете товара по продажным ценам</i>			
На сумму полученного товара от поставщика	41	60	3000
На сумму НДС, предъявленного поставщиком	18	60	600
На сумму торговой надбавки, включенной в цену товара	41	42-1	900
На сумму НДС, включенного в цену товара	41	42-3	780
<i>Доведение розничной цены некачественного товара до цены приобретения методом «красное сторно»</i>			
На сумму торговой надбавки, приходящейся на возвращаемый товар	41	42-1	120
На сумму НДС, включенного в цену и приходящегося на возвращаемый товар	41	42-3	104
На стоимость некачественного товара без НДС, подлежащего возврату поставщику	60	41	400

Окончание таблицы 3.4

Содержание операции	Д	К	Сумма, руб.
На сумму НДС по некачественному товару	60	18	80
На сумму оплаты некачественного товара	60	51	1120
На сумму предъявленной поставщику претензии (если стоимость товара на момент обнаружения некачественного товара была выплачена)	60	76	480
На сумму удовлетворенной поставщиком претензии	51	76	480

### **Возврат товаров торговым организациям покупателями.**

Потребитель, которому продан товар ненадлежащего качества, если его недостатки не были оговорены продавцом, вправе расторгнуть договор розничной купли-продажи и потребовать возврата уплаченной за товар денежной суммы. При этом потребитель по требованию продавца и за его счет должен возвратить полученный товар ненадлежащего качества.

При возврате потребителю уплаченной за товар денежной суммы продавец не вправе удерживать из нее сумму, на которую понизилась стоимость товара из-за полного или частичного его использования, потери им товарного вида или иных подобных обстоятельств.

Товары, не выдержавшие установленные на них гарантийные сроки, должны быть заменены на новые изделия той же марки либо на такие же изделия другой марки с соответствующим пересчетом стоимости, либо покупателю должна быть возвращена уплаченная им сумма.

Прием товара от покупателя осуществляется торговыми предприятиями по *актам*, заполнение которых должно отвечать требованиям, предъявляемым к первичным учетным документам с приложением к ним *кассового чека, акта товароведа, справки мастерской гарантийного ремонта, паспорта (гарантийного талона) на товар*. В случае возврата покупателю наличных денежных средств, принятых с использованием кассового оборудования (КО), должен быть составлен *акт о возврате наличных денежных средств покупателю*.

Рассмотрим отражение возврата товаров покупателям в розничной торговле в различных ситуациях.

#### **Ситуация 2**

Покупатель в установленный законодательством срок обратился в магазин просьбой заменить качественный товар, который не подошел по размеру, на аналогичный. Был предъявлен кассовый чек, подтверждающий покупку указанного товара в другом магазине. В торговой организации необходимый для осуществления замены товар отсутствовал. Покупатель потребовал возвратить ему стоимость товара. Требование было удовлетворено.

Розничная цена товара – 180 тыс. руб., в т. ч. НДС – 30 тыс. руб. Бухгалтерские записи по возврату стоимости товара покупателю представлены в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Учет товаров ведется по продажным ценам

Содержание операции	Д	К	Сумма, тыс. руб.
Уменьшена выручка на стоимость возвращенного товара (методом «красное сторно»)	62	90	180
Восстанавливается стоимость такого товара методом «красное сторно» по розничным ценам	90	41	180
Уменьшается стоимость НДС, исчисленного по реализации методом «красное сторно»	90	68	30
Восстанавливается сумма торговой надбавки, приходящаяся на реализованный товар, но впоследствии возвращенный товар	90	42-1	45(условно)
Восстанавливается сумма НДС, приходящаяся на реализованный товар, но впоследствии возвращенный товар	90	42-3	30
Корректируется финансовый результат методом «красное сторно»	90	99	45
Отражается возврат денег покупателю	62	50	180

### Ситуация 3

Покупатель в установленный законодательством срок обратился в магазин с просьбой заменить качественный товар, который не подошел по размеру, на аналогичный без предъявления кассового чека, подтверждающий покупку указанного товара в этом магазине. Требование было удовлетворено.

Розничная цена товара – 180 тыс. руб., в т. ч. НДС – 30 тыс. руб. Бухгалтерские записи по замене товара покупателю представлены в таблице 3.6.

Таблица 3.6 – Учет возврата товаров покупателям

Содержание операции	Д	К	Сумма, тыс. руб.
Оприходован возвращенный товар	41	62	180
Отпущен товар взамен возвращенного	62	41	180
<i>Если при проведении замены товара стоимость возвращенного товара окажется выше</i>			
Отражается сумма возвращенного товара	41	62	180
Отражается стоимость товара, отпущенного взамен возвращенного	62	41	192
Отражается выручка от разницы в цене, которую доплачивает покупатель	50	90	12
Списывается разница в покупной цене	90	62	12

Окончание таблицы 3.6

Содержание операции	Д	К	Сумма, тыс. руб.
Отражается сумма НДС, включенного в разницу в цене товара методом «красное сторно»	90	42-3	2
Отражается сумма торговой надбавки, включенной в разницу в цене товара методом «красное сторно»	90	42-1	3
Исчисляется НДС от разницы в цене товара	90	68	2
Отражается финансовый результат	99	90	9

## 4 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ

---

### 4.1 Организация учета товаров и готовой продукции на предприятиях общественного питания

**Общественное питание (ОП)** – вид деятельности, объединяющий в себе как производство, так и торговлю. От производственных организаций предприятия ОП отличаются тем, что произведенная готовая продукция реализуется населению через сеть собственных предприятий питания и торговли.

Предприятия общественного питания оценивают свою деятельность по двум показателям: по товарообороту и по прибыли.

В товарообороте выделяют оборот по реализации продукции собственного производства и оборот по продаже покупных товаров.

*Собственная продукция* – готовые изделия и полуфабрикаты, изготовленные путем тепловой или холодной обработки сырья в соответствии с нормативно-технической документацией, установленной для предприятий общественного питания.

К продукции собственного производства относятся:

- обеденная продукция в виде первых, вторых, третьих блюд;
- горячие, холодные закуски порциями;
- кулинарные изделия;
- полуфабрикаты, произведенные для продажи;
- кондитерские изделия собственного производства;
- бутерброды, включая стоимость хлеба;
- горячие напитки;
- безалкогольные напитки собственного производства;
- мороженое, а также мороженое промышленного производства, реализованное с различными наполнителями;
- фрукты, ягоды, овощи и т. д.

Алкогольные и безалкогольные напитки промышленного производства, отпускаемые в розлив, в состав продукции собственного производства не включаются.

Продукты питания, приобретенные со стороны без всякой обработки, называются *покупными товарами*.

В торговых объектах ОП выделяют следующие центры ответственности за сохранность товаров, продукции, денег, а также материально ответственных лиц (МОЛ):

- кладовая торгового объекта ОП или обособленного производственного цеха (кладовщик);
- кухня (зав. производством или бригада поваров);
  - обособленный цех по производству кондитерских изделий, полуфабрикатов (мастер-кондитер, мастер или кондитерская бригада);
  - обеденный зал (бригада поваров, кассир);
  - зал ресторана или кафе (официанты, бармены);
  - буфеты, розничная торговая сеть, киоски, разностная торговля (буфетчик, кассир);
  - касса предприятий (кассир).

С работниками торговых объектов ОП заключают договор о полной индивидуальной или бригадной материальной ответственности.

В зависимости от типа, места расположения, объема и качества предоставляемых услуг по уровню и условиям обслуживания объекты ОП делятся на категории: люкс, высшая, первая, вторая, третья, без категории. Согласно данным категориям объекты ОП должны соответствовать следующим требованиям:

Люкс – изысканность интерьера, высокий уровень комфортности, широкий выбор напитков.

Высшая – оригинальность интерьера выбор услуг, комфортность, разнообразный ассортимент блюд и напитков.

Первая – гармоничность, комфортность, выбор услуг, разнообразный ассортимент фирменных блюд.

Вторая – ограниченный выбор услуг, ассортимент блюд и изделий сложного приготовления, выбор напитков, коктейлей.

Третья – ограниченный ассортимент блюд, услуг и изделий несложного приготовления.

Рестораны, кафе бары делятся на категории: люкс, высшая, первая, вторая.

Вагоны-рестораны, купе-бары, мини-бары, летние кафе на категории не подразделяются.

Столовые, кафетерии имеют вторую и третью категории.

Рабочие, школьные, студенческие столовые отнесены к третьей категории, буфеты – к первой, второй или третьей, закусочные – к первой или второй.

Отделы кулинарии в магазинах на категории не подразделяются.

Торговый объект общественного питания должен иметь свидетельство по присвоению соответствующей наценочной категории.

Порядок отнесения объектов к соответствующей наценочной категории определяется Министерством торговли Республики Беларусь и Белкоопсоюзом.

Для учета товаров в кладовых и буфетах торговых объектов ОП используются счета 41.1 и 41.2.

Для учета готовой продукции в производственных цехах и на кухне используется счет 20.9 – «Общественное питание».

Для отражения разниц между учетной ценой товаров и ценой их приобретения используется счет 42.1 «Торговая наценка», а для отражения НДС в розничной цене товара 42.3 «НДС в цене товара».

Для учета расходов по изготовлению собственной продукции, а также расходов по реализации продукции собственного производства и покупных товаров используется счет 44 «Расходы на реализацию».

## **4.2 Формирование цен на покупные товары, сырьё и продукты собственного производства**

Покупные товары, реализуемые объектами общественного питания без кулинарной или иной обработки, реализуются населению по розничным ценам, включая торговую надбавку и НДС.

Учетная цена на сырьё и продукцию, подлежащую технической обработке в производственных цехах, на кухне зависит от места их хранения, категории торгового объекта и принятой методике калькулирования цен на продукцию собственного изготовления.

При калькулировании продажных цен на продукцию собственного производства в расчет принимается стоимость сырья по розничным ценам с учетом наценки ОП и НДС.

Цена продажная = Цена розничная без НДС + Наценка ОП + НДС.

Наценка ОП = Цена розничная без НДС × % наценки.

Наценка ОП предназначена для покрытия расходов, связанных с промышленной переработкой, реализацией и организацией потребления продуктов питания, а также получение прибыли от этой деятельности.

Уровень наценок дифференцирован в зависимости от категорий предприятий общественного питания: максимально до 200–250 % на предприятиях категории люкс и высшей, минимум 25–40 % для третьей категории.

В большинстве регионах установлены дифференцированные наценки в пределах 30–70 %.

Конкретные размеры наценок утверждают руководители организаций ОП, исходя из спроса и предложения, а также из установленных нормативов.

В настоящее время в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 25.02.2011 г. № 72 государственное регулирование цен осуществляется только на товары, работы, услуги, включенные в перечень товаров, работ, услуг, цены на которые регулируются Советом Министров Республики Беларусь и иными государственными органами. В названный перечень включена продукция ОП, реализуемая в учреждения образования.

Порядком ценообразования предусмотрено, что реализация на предприятиях общественного питания покупных товаров без кулинарной обработки осуществляется с применением только торговой надбавки. Наценки в пользу организаций ОП в этом случае не применяются, за исключением товаров, продаваемых в розлив или порцию.

Рассмотрим пример расчета розничных цен на сырье для приготовления продукции предприятия общественного питания (таблица 4.1).

Таблица 4.1 – Расчет розничных цен на сырье для приготовления продукции предприятия общественного питания

Наименование сырья	Цена приобретения без НДС, руб.	Торговая надбавка		Расчетная розничная цена без НДС, руб. (гр. 2 × гр. 4)	НДС		Розничная цена сырья с учетом НДС, руб. (гр. 5 × гр. 7)
		размер, %	сумма, руб. (гр. 2 × гр. 3)		ставка, %	сумма, руб. (гр. 5 × гр. 6)	
1	2	3	4	5	6	7	8
Яблоки	5600	25	1400	7000	10	700	7700
Сахар	59200	15	888	6808	10	68	7489
Кислота лимонная	1250	30	375	1625	20	325	1950

Продажные цены на предприятиях ОП исчисляются путем составления нормативной калькуляции. Калькуляция – исчисление продажных цен одной порции на предприятии ОП.

Сущность норм калькулирования заключается в том, что стоимость сырья включается не по фактическому расходу, а по установленным нормам, согласно действующему сборнику рецептов.

Калькуляцию составляет бухгалтер на основании утвержденного директором плана-меню, сборника рецептов блюд и кулинарных изделий.

План-меню составляет заведующим производством накануне рабочего дня. В нем указывается наименование, количество блюд, их номера по сборнику рецептов.

В сборнике рецептов указываются:

- нормы расхода сырья;
- нормы отходов при кулинарной обработке;
- масса изделия после холодной и тепловой обработки;
- нормы выхода продукции;
- по каждому блюду разрабатываются рецептуры в двух-трех вариантах.

Расчет розничных цен на продукцию розничного питания производится в калькуляционных карточках, которые составляются по каждому блюду отдельно.

В калькуляционной карточке указывается:

- порядковый номер карточки;
- дата составления калькуляции;
- номер рецептуры и название сборника, из которого рецептура взята;
- наименование продукции;
- количество продуктов в кг;
- розничная цена 1 кг продукта;
- стоимость набора сырья в розничных ценах на 100 порций;
- размер применяемой наценки;
- сформированная продажная цена одной порции;
- выход готовой продукции в граммах.

Для более точного определения цены блюда калькуляция составляется из расчета стоимости сырья на 100 блюд или 10 кг изделий.

Продажная цена одной порции определяется путем деления продажной стоимости на 100 порций или 10 кг.

Калькуляционные карточки подписываются бухгалтером, заведующим производством и утверждаются директором.

Рассмотрим расчет продажных цен на продукцию ОП (таблица 4.2).

Таблица 4.2 – Расчет продажных цен на продукцию ОП

Наименование сырья	Норма расхода	Розничная цена сырья с НДС	Сумма, руб.	Схема расчета
1	2	3	4	5
1 Яблоки	6,82	7700	52514	Гр. 2 × гр. 3
2 Сахар	3	7489	22467	Гр. 2 × гр. 3
3 Кислота лимонная	0,02	1950	39	Гр. 2 × гр. 3
4 Вода	13,2	–	–	Не калькулируется
5 Итого сырья			75020	Сумма по стр. 1 + + сумма по стр. 2 + + сумма по стр. 3
6 Наценка 30 %				
7 Сумма наценки			22506	Стр. 5 × % наценки
8 Продажная цена на 100 порций			97526	Стр. 5 + стр. 7
9 Продажная розничная цена			975,26	Стр. 8 / 100 порций
10 Выход продукции на одну порцию			200 г	

#### 4.2 Документальное оформление и учет движения сырья, товаров и тары в кладовой и производственных подразделениях

Кладовые создаются на базе торговых объектов для хранения необходимого запаса товаров и продуктов. Материальную ответственность за их сохранность несет кладовщик.

Продукты и сырье учитываются в кладовой по розничным ценам без НДС: стеклопосуда – по заготовительным ценам, тара – по отпускным ценам поставщика.

Отпуск товаров из кладовой в розничную торговую сеть производится по розничным ценам с НДС.

Отпуск сырья на кухню для приготовления блюд производится по розничным ценам с добавлением установленной наценки ОП и НДС.

Поступление товаров и продуктов организаций ОП оформляется *ТТН-1* или *ТН-2*.

Закупка сельхозпродуктов у населения оформляется *ведомостью закупки сельхозпродуктов у населения* или *закупочным актом* с одновременной выпиской *ТН-2*.

Приемку товаров по количеству и качеству осуществляет кладовщик путем сверки фактического количества и качества с данными сопроводительных документов. При установлении расхождений по количеству и качеству приемка товаров осуществляется с оформлением *акта об установленном расхождении по количеству и акту по приемке товаров по качеству и комплекции*.

В кладовой предприятия ОП ведется сортовой учет товаров по наименованиям, сортам, ценам. Он может вестись в *товарной книге* или *карточках складского учета*. При наличии в кладовой АРМ кладовщика ведение товарной книги и карточки складского учета не обязательно.

При отпуске сырья, продуктов, товаров в производство оформляется:

– *требование в кладовую*, если производственные цеха расположены в одном помещении с кладовой;

– *накладная на отпуск или внутреннее перемещение сырья или продуктов из кладовой*. Выписывается на основании *требования* в кладовую;

– при отпуске сырья в производство из кладовой в структурные подразделения, находящиеся на другой территории, по другому адресу, составляется *ТН* или *ТТН*, в которой указывается учетная цена, по которой этот товар учитывается в кладовой.

В установленные сроки кладовщик составляет *товарный отчет о движении товаров и тары в кладовой*.

При поступлении товаров продукции и тары от поставщиков и их отпуске на счете 41.1 отражается учетная стоимость товаров, продукции.

В качестве учетной цены может быть розничная цена без НДС, фиксированная розничная цена или розничная цена с наценкой ОП и НДС.

### **Пример 1**

Поступили товары от поставщика. В ТГН-1 указана стоимость товаров по свободным отпускным ценам без НДС – 150 руб., НДС 10 % – 15 руб. Итого – 165 руб. Товары оприходованы с торговой надбавкой 20 % – 30 руб.

Оприходованы фактически поступившие товары по отпускным ценам поставщика без НДС – Д 41.1 К 60 – 150 руб.

Принят к учету НДС поставщика – Д 18 К 60 – 15 руб.

Отражена в учете торговая надбавка в розничной цене – Д 41.1 К 42.1 – 30 руб.

Розничная стоимость товаров составит  $150 + 30 = 180$  руб.

### Пример 2

Отпущены товары на кухню столовой для изготовления собственной продукции. Стоимость товаров по розничным ценам без НДС – 180 руб., наценка организации ОП 50 % – 90 руб., НДС 10 % от суммы  $180 + 90 = 270$ .

Переданы товары на кухню по розничным ценам – Д 20.9 К 41.1 – 180 руб.

Отражается наценка организации ОП – Д 20.9 К 42.1 – 90 руб.

Отражена сумма НДС, выделенного из наценки организации ОП, – Д 42.3 К 42.1 – 8,18 руб. (стorno).

## 4.4 Бухгалтерский учет товаров в общественном питании

В системе бухгалтерского учета товаров на предприятиях общественного питания составляются записи по поступлению и реализации товаров, представленные в таблицах 4.3 и 4.4.

Таблица 4.3 – Учет приемки и движения продуктов в кладовой (на складе)

Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
<i>Согласно учетной политике движение продуктов и товаров в кладовой ведется по розничным ценам</i>		
1 Поступление продуктов и товаров от поставщика на сумму: товаров и продуктов по свободным отпускным ценам поставщика (приобретения)	41-1	60-1
НДС поставщика	18-4	60-1
торговой надбавки на поступившие от поставщиков продукты и товары	41-1	42-1
НДС, включенную в сформированную розничную цену	41-1	42-2
2 Поступление продуктов и товаров по регулируемым розничным ценам на сумму: поступивших продуктов и товаров за минусом торговой скидки и НДС поставщика, указанного в накладной	41-1	60-1
НДС поставщика (с учетом скидки)	18-4	60-1
полученной от поставщика торговой скидки	60-1	42-3

НДС, выделенную из суммы торговой скидки (методом «красное сторно»)	42-3	42-1
НДС, включенную в регулируемую розничную цену	41-1	42-3

Окончание таблицы 4.3

Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
торговой скидки, включенную в регулируемую розничную цену	41-1	42-3
НДС, включенную в розничную цену	41-1	42-2
3 Поступление закупленной на рынке (у населения) сельскохозяйственной продукции по ценам закупки	41-1	71
на сумму торговой надбавки	41-1	42-1
на сумму НДС, включенную в розничную цену	41-1	42-2
4 Списание сырья, продуктов и товаров, переданных на производство (кухню, заготовочные объекты (цеха) общественного питания):		
на сумму сырья, продуктов и товаров по розничным ценам	20-9	41-1
Доведение розничной цены до продажной цены:		
на сумму наценки общественного питания	20-9	42-1
НДС, выделенного из наценки общественного питания (методом «красное сторно»)	42-2	42-1
5 Списание продуктов и товаров, переданных в буфеты, бары и другие объекты общественного питания:		
на сумму продуктов и товаров по розничным ценам	41-2	41-1
Доведение розничной цены до продажной:		
на сумму наценки общественного питания	41-2	42-1
на сумму НДС, выделенную из наценки общественного питания (методом «красное сторно»)	42-2	42-1
6 Передача сырья, продуктов и товаров от одного материально ответственного лица другому по розничным ценам (запись по счету 41-1 производится по разным аналитическим счетам)	41-1	41-1

Таблица 4.4 – Учет операций отпуска и реализации продуктов и готовой продукции из производства (кухни)

Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
1 Передача из производства готовой продукции в буфет, бары и другие объекты общественного питания на сумму готовой продукции по продажным ценам	41-2	20-9

2 Отражение стоимости сырья и продуктов, израсходованных на выпуск готовой продукции, отпущенной покупателям непосредственно из кухни (по учетным ценам производства)	90-4	20-9
---	------	------

Окончание таблицы 4.4

Содержание бухгалтерской записи	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
3 Передача сырья, продуктов, готовой продукции от одного материально ответственного лица (бригадира) другому – по учетным ценам (запись производится по разным аналитическим счетам)	20-9	20-9
4 Отражение реализации продукции собственного производства и покупных товаров (по ценам отпуска потребителям):		
а) за наличный расчет	50-1	90-1
б) расчетными чеками, чековой книжкой, банковскими карточками	50-3; 57-4	90-1
в) разовыми талонами, полученными в оплату отпущенной продукции	50-1	62-1
г) и одновременно	62-1	90-1
д) списание стоимости реализованных товаров	90-4	41-2; 20-9
е) списание суммы НДС, приходящейся на реализованные товары (методом «красное сторно»)	90-4	42-2
ж) списание суммы торговой надбавки и наценки общественного питания, приходящейся на реализованные товары (методом «красное сторно»)	90-4	42-1
з) отражение задолженности перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость	90-2	68-2
5 Отражение суммы скидок, предоставленных покупателям (корректировка учетных цен) (методом «красное сторно»)	20-9	42-1
на сумму НДС, выделенную из суммы предоставленных скидок	42-2	42-1
6 Вариант признания выручки от реализации по мере начисления (отпуска) продукции и предъявления покупателю расчетных документов:		
отражение стоимости отпущенной продукции по ценам реализации	62-1	90-1
списание стоимости реализованной отпущенной продукции	90-4	20-9

## СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1 Закон Республики Беларусь «О государственном регулировании торговли и общественного питания в Республике Беларусь» от 8 января 2014 г. № 128-З (в редакции от 13.07.2016 № 397-З) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.

2 Закон Республики Беларусь «О ценообразовании» от 10.05.1999 г. № 255-З (в редакции от 11.07.2014 № 192-З) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.

3 Указ Президента Республики Беларусь «О некоторых вопросах регулирования цен (тарифов) в Республике Беларусь» от 25.02.2011 г. № 72 (в редакции от 25.05.2017 № 187) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.

4 Постановление Совета Министров Республики Беларусь «Об утверждении перечней товаров (работ, услуг), цены (тарифы) на которые регулируются государственными органами» от 17.01.2014 г. № 35 (в редакции от 27.01.2017 № 81) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.

5 Постановление Министерства экономики Республики Беларусь «О ценах на социально значимые товары» от 26.04.2012 г. № 35 (в редакции от 25.08.2014 г. № 59) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.

6 Постановление Министерства экономики Республики Беларусь «О торговых надбавках к отпускным ценам на социально значимые товары» от 14.12.2011 г. № 200 (в редакции от 19.05.2014 г. № 38) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.

7 Постановление Министерства экономики Республики Беларусь «Инструкция о порядке установления и применения регулируемых цен (тарифов)» от 22.07.2011 г. № 111 (в редакции от 15.03.2012 г. № 17) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.

8 Методические рекомендации по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании от 09.04.2007 №74 (в ред. приказа Министерства торговли и общественного питания Республики Беларусь от 29.09.2010 [N 144](#)) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.

9 Методические указания по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания: утв. Приказом Министерства торговли Республики Беларусь 20.09.2002 г. № 86 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.

10 Положения о приемке товаров по количеству и качеству: утв. Постановлением Кабинета Министров Республики Беларусь 03.09.08 г., № 1290 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.

11 **Кравченко, Л. И.** Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании / Л. И. Кравченко. – Минск: ФУ «Аинформ», 2010. – 768 с.

*ПРИЛОЖЕНИЕ А*  
*(справочное)*

**СОДЕРЖАНИЕ УЧЕБНОГО МАТЕРИАЛА**

**РАЗДЕЛ 1. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
В ТОРГОВЛЕ**

**Тема 1. Учет товаров и тары на предприятиях оптовой торговли**

Особенности организации торговой деятельности оптовых предприятий и их влияние на организацию и методику бухгалтерского учета. Объекты бухгалтерского учета на оптовых предприятиях. Основные задачи учета товаров и тары на предприятиях оптовой торговли. Принципы учета товарных операций.

Документальное оформление, синтетический и аналитический учет поступления товаров от поставщиков на предприятиях оптовой торговли. Особенности документального оформления и учета товаров при выявлении недостатков.

Документальное оформление, синтетический и аналитический учет отгрузки и реализации товаров на предприятиях оптовой торговли.

Методика расчета и учета налогов, уплачиваемых от реализации товаров. Порядок определения и отражения в учете финансового результата от реализации товаров оптом.

Инвентаризация товаров и тары на оптовых складах, выявление и учет ее результатов.

Организация натурально-стоимостного учета товаров и тары, отчетность материально-ответственных лиц.

**Тема 2. Учет товаров и тары в розничной торговле**

Роль и значение розничной торговли в условиях социально ориентированной рыночной экономики. Организация розничной торговли. Цель, задачи и основные принципы организации бухгалтерского учета товаров, тары и товарооборота на розничных торговых предприятиях. Розничный товароборот, его состав и значение.

Документальное оформление, синтетический и аналитический учет поступления товаров и тары на розничных торговых предприятиях. Контроль за полным и своевременным оприходованием товаров материально ответственными лицами.

Документальное оформление продажи товаров населению. Документальное оформление и порядок сдачи торговой выручки. Учет реализации товаров в розничной торговле. Методика определения прибыли от реализации товаров в розничной торговле и учет конечных финансовых результатов.

Особенности учета товарных потерь и результатов инвентаризации товаров и тары.

**Тема 3. Учет товаров и готовой продукции на предприятиях общественного питания**

Особенности деятельности предприятий общественного питания и их влияние на организацию и методику бухгалтерского учета. Товароборот предприятий обще-

ственного питания, его состав и значение. Особенности ценообразования на предприятиях общественного питания.

Порядок исчисления продажных цен на сырье для производства продукции и на покупные товары. Калькулирование продажных цен на продукцию собственного производства и покупные товары. Организация контроля за правильностью исчисления продажных цен на продукцию собственного производства и покупные товары.

Документальное оформление и учет сырья, товаров в кладовой на предприятиях общественного питания. Учет выпуска и реализации продукции собственного производства.

Особенности формирования и учета торговых надбавок, наценок и определения валового дохода от реализации-продукции собственного производства и покупных товаров на предприятиях общественного питания.

Учебное издание

*СИДОРОВА Людмила Георгиевна*

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ  
В ОТРАСЛЯХ НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ**

Учебно-методическое пособие

Технический редактор *В. Н. Кучерова*

Корректор *Т. А. Пугач*

Подписано в печать 26.11.2018 г. Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Печать на ризографе.  
Усл. печ. л. 4,19. Уч.-изд. л. 4,48. Тираж 70 экз.  
Зак. № 4115. Изд. № 61.

Издатель и полиграфическое исполнение:  
Белорусский государственный университет транспорта  
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,  
распространителя печатных изданий  
№ 1/361 от 13.06.2014  
№ 2/104 от 01.04.2014  
№ 3/1583 от 14.11.2017  
ул. Кирова, 34, 246653, г. Гомель