

## Тема 1.

### Особенности торговой деятельности как объекта бухгалтерского учета.

1. Понятие торговой деятельности как объекта бухгалтерского учета
2. Ценовая политика торгового предприятия
3. Организация бухгалтерского учета на предприятиях
4. Элементы финансовой отчетности

#### 1. Понятие и виды торговли.

Торговля – вид хозяйственной деятельности в сфере обращения, объектом которой является товарообмен, купля-продажа товаров, обслуживание покупателей в процессе продажи товаров, а также доставка, хранение товаров и их подготовка к продаже

Торговля может быть внутренней и внешней. Торговля одной страны с другими странами, состоящая из импорта и экспорта товаров, представляет собой внешнюю торговлю. Внутренняя торговля – это реализация товарной продукции на внутреннем рынке страны. Она подразделяется на оптовую и розничную. (схема 1.1).

Оптовая торговля – деятельность по покупке товаров большими партиями с последующей их перепродажей розничным предприятиям или предприятиям-потребителям продукции. Она позволяет производителям сбывать свои товары на местах при минимальных контактах с потребителями; поставлять товары крупными партиями, снижая издержки на доставку; обеспечивает складирование и хранение товара. Оптовой торговлей могут заниматься оптовые отделения производителей, специализированные оптовики посылочной торговли.

#### Виды торговой деятельности

| Оптовая торговля  | Розничная торговля   |
|---|--|
| Продажа товаров крупными партиями для производственного потребления или перепродажи (для дальнейшего использования в розничной торговле)  | Продажа товаров за наличный расчет (в том числе оплаченных по кредитным карточкам, по расчетным чекам банков, по перечислениям со счетов вкладчиков) для потребления или использования в личных целях населением. Как правило, является штучной  |
| Мелкооптовая торговля   | Мелкорозничная торговля  |
| Продажа товаров мелкими партиями для различных организаций. Минимальная партия товара при этом не может быть меньше, чем количество единиц соответствующего товара в одной упаковке производителя | Продажа продовольственных и непродовольственных товаров несложного ассортимента через стационарную и передвижную мелкорозничную торговую сеть. К стационарной мелкорозничной торговой сети относятся торговые предприятия, занимающие обособленные помещения, но не имеющие торгового зала для покупателей: палатки, ларьки, киоски и т.д. К передвижной мелкорозничной торговой сети относятся специально оборудованные приспособления для торговли вразроз и вразнос: автомагазины |

|  |  |
|--|--|
|  | и автолавки, ручные тележки, лотки, корзины и т.д. |
|--|--|

### Виды предприятий оптовой торговли

| Оптовая база  | Оптовый магазин   |
|---|---|
| Предприятие по приемке, хранению, складской переработке и отпуску продукции оптовым покупателям | <p>1. Торговое предприятие, реализующее товары в порядке оптовой и мелкооптовой торговли, а также оказывающее предторговые услуги: подготовку продукции к реализации, комплектование, раскрой, расфасовку и др.</p> <p>2. Размеры партий продаж у оптовых магазинов больше, чем у розничного магазина, но меньше чем у оптовых фирм, со складов которых оптовый магазин получает товары</p> <p>2. Различают универсальные и специализированные оптовые магазины</p> |

Розничная торговля – одна из наиболее значимых для общества отраслей хозяйства.

Под предприятиями розничной торговли понимаются организации, осуществляющие розничную продажу товаров независимо от того, является она для них основной деятельностью или нет. Розничная торговля – это совокупность видов предпринимательской деятельности, увеличивающая ценность товаров или услуг, продаваемых потребителям и предназначенных для личного или семейного пользования. Покупатели склонны считать, что торговля в розницу – это всего лишь продажа товаров через магазин. Однако, розничная торговля – это еще и предоставление услуг: номер в гостинице, обследование у врача, стрижка у парикмахера, прокат видеокассет, доставка пищи на дом и т.д.

## 2. Ценовая политика торговых предприятий.

*Ценовая политика* – это совокупность стратегий и мероприятий, которые использует предприятие при установлении цен на реализуемые товары. При выработке ценовой политики учитываются издержки, цены конкурентов, конъюнктура рынка, затраты на рекламу и стимулирование сбыта и т.д.

*Цена* – денежное выражение стоимости товара, величина которой определяется стоимостью самого товара, а также соотношением спроса и предложения. На разных стадиях товарного обращения действуют соответствующие цены: договорные, рыночные, оптовые, розничные и т.д.

Оптовая цена производителя складывается из себестоимости, дохода (прибыли) и налогов.

*Оптовая цена* – цена на товар при продаже его крупными партиями (оптом) предприятиям, фирмам, сбытовым, коммерческим и посредническим организациям, оптовым компаниям. Оптовая цена складывается из цены предприятия-изготовителя, скидок (надбавок) в пользу сбытовой организации для покрытия издержек и получения прибыли, налогов.

*Розничная цена* – это цена, по которой товары продаются конечным потребителям в личное пользование единичными предметами или их небольшим количеством. Она включает в себя стоимость затрат производителей товара и торговых организаций, доход который производители и торговые предприятия должны получать от своей деятельности, а также налоги, взимаемые государством на всех стадиях пути товара от производителя до конечного потребителя.

Договор исполняется (оплачивается) по цене, установленной соглашением сторон. При этом, если в договоре будут предусмотрены случаи и условия изменения цены, пересмотреть их можно будет и после заключения договора. Цена может определяться: денежной суммой, названной в договоре; способом ее установления, вытекающим из условий договора; составлением при сравнимых обстоятельствах с ценой, обычно взимаемой за аналогичные товары. Особенности определения цены для договоров купли продажи регламентированы ГК КР.

Приобретая товар, в торговой организации рассчитывают покупную и предполагаемую продажную цену.

*Скидки с цены* (ценовые скидки), учитывающие состояние рынка, условия договора (контракта). Наиболее распространенными из них являются: бонусные, дилерские, количественные, специальные, временные скидки и др.

*Скидки «сконто»* - скидки, предоставляемые за оплату наличными или за досрочное осуществление платежей по сравнению со сроками, установленными договором (контрактом).

В результате вычислений определяют фактическую покупную цену товара, в которую входят связанные с покупкой расходы, например выплата комиссионных торговому посреднику, а также транспортные расходы.

Цена товара может быть изменена, если договором будет предусмотрено предоставление скидок. Ценовая скидка представляет собой сумму, на которую снижается продажная цена реализуемого покупателю товара при соблюдении им определенных условий, необходимых для получения такой скидки.

Скидка с цены может рассматриваться в договоре как согласование новой цены либо как изменение цены после заключения договора. Вид скидок, их размер могут быть установлены в зависимости от характера сделки, условий поставки, взаимоотношений с покупателями, конъюнктуры рынка, сезонного характера производства и потребления и т. д.

Как и все расходы, учитываемые в целях налогообложения, применение скидок должно подтверждаться документами и быть экономически обоснованным. Документом, аргументирующим применение в качестве скидок, может служить, например, «Маркетинговая политика предприятия», где в качестве экономической обоснованности предоставления скидок может быть указано: стимулирование спроса, привлечение (удержание) новых клиентов, сезонные распродажи (с периодом действия для определенных товаров), реализация опытных моделей с целью ознакомления покупателей и др. Главное, указать в таком документе, что предоставление скидок направлено на получение дохода, так как способствует повышению покупательского спроса, ведущего к увеличению объема продаж и соответственно к росту прибыли.

Ценовая политика предприятия может быть признана успешной в том случае, когда она позволяет: восстановить или улучшить позицию предприятия на конкурентном рынке этого вида товаров; увеличить чистую прибыль предприятия.

### **3. Организация бухгалтерского учета на предприятиях.**

В соответствии с Гражданским кодексом КР юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету. Среди юридических лиц выделяют коммерческие и некоммерческие организации. Мы рассматриваем организацию бухгалтерского учета коммерческими фирмами, т. е. такими, которые преследуют извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности.

Независимо от организационно-правовой формы все коммерческие организации осуществляют свою деятельность в соответствии с уставом организации.

Важнейшие объекты бухгалтерского учета на предприятиях является ее имущество и обязательства в их движении, особенно расчетно-кредитные отношения.

Добиться того, что бухгалтерская информация стала на предприятии объективной, достоверной, понятной и защищенной как для внутренних, так и внешних пользователей, можно лишь при творческом подходе и знании основных нормативных документов.

Основным нормативным документом, регулирующим порядок ведения бухгалтерского учета в КР, является Закон КР «О бухгалтерском учете»(от 08.05.2002г).

В соответствии с законом основными целями законодательства КР о бухгалтерском учете являются:

- обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями;
- составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит из документов четырех уровней:

а) 1-го уровня – Закон КР «О бухгалтерском учете», другие законы, указы Президента КР, Постановления Правительства КР, Гражданский кодекс КР, МСФО, Инструкция о предоставлении финансовой отчетности в КР, которое разработано на основании Закона КР «О бухгалтерском учете»

б) 2-го уровня – План счетов бухгалтерского учета и методические указания по бухгалтерскому учету, Рекомендации по формированию учетной политики субъектов, методические рекомендации при применении МСФО

в) 3-го уровня – нормативные акты и методические указания (инструкции, письма, рекомендации) по вопросам бухгалтерского учета, разрабатываемые как Министерством экономики и финансов, Комитетом по налоговым сборам и платежам, так и другими органами.

г) 4-го уровня – это рабочие документы, формирующие учетную политику организации (рабочий план счетов бухгалтерского учета, график документооборота).

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов (слагаемых) построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием товарно-материальных запасов. Основными слагаемыми системы организации бухгалтерского учета являются первичный учет и документооборот, инвентаризация, План счетов бухгалтерского учета, формы

бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности.

В соответствии с Законом КР «О бухгалтерском учете» руководитель предприятия в зависимости от объема учетной работы может:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

При этом пункт 1 статьи 6 Закона КР «О бухгалтерском учете» устанавливает, что ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель предприятия.

На практике руководитель редко ведет бухгалтерский учет лично. Обычно эти функции выполняет бухгалтерия или бухгалтер. В этом случае руководитель должен создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить обязательное выполнение всеми подразделениями и службами, а также работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части порядка оформления и представления для учета документов и сведений.

Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет разработка плана его организации.

План организации бухгалтерского учета состоит из следующих элементов: план документации и документооборота; план инвентаризации; План счетов и их корреспонденции; план организации труда работников бухгалтерии. В плане документации указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составляется расчет потребности в бланках. При этом организации могут использовать типовые формы первичных учетных документов или применять формы документов, разработанные самостоятельно. После определения потребности в бланках заказывают их печатание в типографии или делают заявку на приобретение, а при централизованном снабжении делают заявку на их получение от вышестоящей организации.

Все формы первичных учетных документов, как типовых, так и разработанных самостоятельно, составляются с соблюдением требований, предусмотренных Законом КР «О бухгалтерском учете».

Основой организации первичного учета в организациях является утвержденный главным бухгалтером график документооборота. Под документооборотом понимают путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи на хранение в архив. В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, и указывается порядок, место, время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

В плане инвентаризации определяют порядок, формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций. План инвентаризации составляют с учетом того, чтобы проверка наличия ценностей не влияла на нормальную работу предприятия. Сроки проведения внеплановых инвентаризаций не должны быть известны материально ответственным лицам.

В плане отчетности указываются: перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименования и адреса организаций и учреждений, а также фамилия должностных лиц, получающих отчеты, способ представления отчетов и фамилии работников, отвечающих за составление отчетности с точным указанием выполняемых ими работ. План отчетности, как правило, состоит из двух частей. В первой части содержатся необходимые сведения по отчетности, представляемой внешним пользователем, во второй – по отчетности, получаемой от отдельных подразделений предприятия.

В плане технического оформления учета дается детальная характеристика формы учета, которая будет применена на данном предприятии, а также указывается автоматизация учета.

В плане организации труда работников бухгалтерии определяется структура аппарата бухгалтерии и штат бухгалтерии, дается должностная характеристика каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению их квалификации, составляются графики учетных работ.

Организации, руководствуясь законодательством КР О бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

Учетная политика – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета, принятая в организации. Значение учетной политики в организации бухгалтерского учета достаточно велико с точки зрения управления. Это связано с тем, что способы отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете играют важную роль и в принятии управленческих решений. Поэтому руководителю и главному бухгалтеру необходимо серьезно отнестись к формированию учетной политики. От того, какая учетная политика будет утверждена, зависит и то, насколько эффективной, оперативной и гибкой будет дальнейшая деятельность организации.

Основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организации установлены МСФО.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Последовательность применения учетной политики является одним из базовых принципов бухгалтерского учета. Поэтому предприятию достаточно один раз утвердить учетную политику приказом руководителя и лишь по мере необходимости вносить в нее изменения. Причем в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

На практике встречаются такие ситуации, когда способы отражения каких-либо операций в бухгалтерском учете не были предусмотрены в первоначальной редакции учетной политики. При совершении «новых» операций в учетную политику необходимо внести дополнения.

Учетная политика предприятия оформляется организационно-распорядительным документом –приказом (распоряжением) руководителя.

При формировании учетной политики по каждому ее элементу необходимо указывать соответствующую норму, которая разрешает применять данный способ ведения учета.

В составе учетной политики предприятия (в виде отдельных приложений) утверждается:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств;
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

#### 4. Элементы финансовой отчетности.

Согласно Закона КР «О бухгалтерском учете» главными задачами бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия, необходимой для внутренних и внешних пользователей. Информация предоставляется в виде финансовой отчетности.

Исполнительным советом Государственной службы регулирования и надзора за финансовым рынком при правительстве КР утверждено постановление от 25 января 2011 года №2 О методических рекомендациях по подготовке и представлению финансовой отчетности. Методические рекомендации по подготовке и представлению финансовой отчетности в соответствии с МСФО разработаны с целью оказания методической помощи субъектам, подготавливающим финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

Методические рекомендации разработаны в соответствии с Законом КР «О бухгалтерском учете», постановлением Правительства КР «О Международных стандартах финансовой в КР».

Полный комплект финансовой отчетности включает в себя следующие компоненты.

- отчет о финансовом положении (баланс)
- отчет о совокупном доходе который должен был представлен в виде единого отчета о совокупном доходе либо, в виде двух отдельных отчетов. Отчета о прибылях и убытках и отчета о совокупном доходе.
- Отчет об изменениях в собственном капитале.
- Отчет о движении денежных средств, примечания включая краткое описание существенных элементов учетной политики и прочую пояснительную информацию.

Пояснительная записка – ее назначение: обеспечить пользователей финансовой отчетности дополнительными данными, которые необходимы для реальной оценки имущественного и финансового положения хозяйствующего субъекта.

«Концепция подготовки и составления финансовой отчетности по международным стандартам» содержит определение термина «признание» применительно к элементам финансовых отчетов.

**Признание** – это процесс включения в «Балансовый отчет» или «Отчет о прибылях и убытках» статьи, которая соответствует определению элемента и отвечает выработанным критериям признания.

Статья, которая соответствует определению элемента финансовых отчетов, должна быть признана, если:

- существует вероятность того, что любая будущая экономическая выгода, связанная со статьей, может поступать на предприятие или убывать из него;
- фактические затраты на приобретение или стоимость объекта могут быть надежно оценены.

При определении того, отвечает ли статья этим критериям и может ли она быть признана в финансовых отчетах, необходимо учитывать понятие существенности.

Элементы финансовых отчетов взаимосвязаны, каждая статья, которая соответствует определению и критериям признания определенного элемента, например, актива, автоматически требует признания другого элемента, например, дохода или обязательства.

В критериях признания используется понятие «вероятность будущей экономической выгоды». Это понятие связано с неопределенностью, условиями, средой, в которой работает субъект. При подготовке финансовых отчетов, на основании имеющихся данных, определяется степень неопределенности по отношению к будущему притоку экономических выгод. Например, если существует уверенность в том, что счета дебиторов будут оплачены, то эти счета признаются как активы. Если существует вероятность не оплаты счетов, то, в данном случае, признаются расходы, отражающие ожидаемое уменьшение экономической выгоды.

Вторым критерием для признания статьи является то, что она обладает стоимостью, которую можно оценить с большой степенью достоверности.

**Оценка** – это процесс определения денежной суммы, на основании которой элементы должны быть признаны и внесены в финансовые отчеты. Этот процесс включает в себя выбор определенной основы оценки. В бухгалтерском учете оперируют только с величинами, имеющими денежное измерение. Применение денежного измерителя обусловлено необходимостью обобщенного отражения качественно разнообразных активов, участвующих в производственном процессе, а также задачей формирования в учете стоимостных показателей, характеризующих финансовые результаты деятельности субъектов.

За основу оценки, при составлении финансовых отчетов, принимается фактическая первоначальная стоимость, которая комбинируясь с другими базовыми понятиями, образует различные сочетания. Последние включают следующие определения:

**Фактические затраты** – сумма оплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость другого возмещения переданного для приобретения актива в момент его приобретения или создания (МСФО 16).

**Справедливая стоимость** – сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательств, при совершении сделки, между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. (МСФО 16)

**Балансовая стоимость** – это сумма, по которой актив включается в балансовый отчет, после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

При разработке учетной политики решение о том, представлять ли дополнительные статьи, основывается на оценке следующего:

- характера и ликвидности активов и их существенности;
- их функции, ведущей, например, к отдельному представлению операционных и финансовых активов, запасов, дебиторской задолженности, денежных средств и их эквивалентов;
- размера, характера и распределения во времени обязательств, ведущих к отдельному представлению процентных и беспроцентных обязательств и резервов, классифицированных как краткосрочные и долгосрочные, если это целесообразно.

Бухгалтерский баланс, являясь одной из составных частей финансовой отчетности, аккумулирует и раскрывает информацию об имущественном и финансовом положении. Каждый показатель, приведенный в балансе, называется статьей баланса.

Основным элементом бухгалтерского баланса является **балансовая статья**.

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» не определяет перечень статей, которые должны представляться в бухгалтерском балансе.

В бухгалтерском балансе (форма №1), рекомендованном Исполнительным Советом Госагенства по финансовому надзору и отчетности при Правительстве КР статьи баланса группированы по экономическому содержанию в разделы и подразделы (классы в терминологии МСФО), расположение которых соответствует принятой системе учета. Состав их определен Инструкцией по составлению финансовой отчетности.

Активы, обязательства и собственный капитал являются элементами, непосредственно связанными с оценкой финансового положения.

Согласно параграфу 49 «Концепции подготовки и составления финансовых отчетов»:

Активы- это ресурсы, контролируемые предприятием в результате событий прошлых периодов, от которых оно ожидает получение экономической выгоды в будущем.

Это определение активов содержит в себе следующие характеристики: будущая экономическая выгода, заключенная в активе – это возможность прямо или косвенно



способствовать поступлению на предприятие денежных средств и их эквивалентов. Такая возможность может быть результатом операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Многие активы, например, основные средства, имеют физическую форму. Вместе с тем, физическая форма не является определяющей для характеристики актива, так, патенты и авторские права, например. Являются активами, если предприятие ожидает от них приток экономической выгоды в будущем и они подконтрольны ему.

Возможность контролировать способы получения экономической выгоды важная характеристика активов.

Будущие экономические выгоды, воплощенные в активе, могут поступать на предприятие разными путями. Актив может быть:

- использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве товаров или услуг, продаваемых субъектом;
- обременен на другие активы;
- использован для погашения обязательств;
- распределен между владельцами.

В теории и практике составления финансовых отчетов, когда речь идет о структуре бухгалтерского баланса, активы обычно подразделяются на две укрупненные части в зависимости от того, расходуются они в одном отчетном периоде или служат субъекту на протяжении многих отчетных периодов:

- оборотные активы;
- внеоборотные активы.

Актив классифицируется как оборотный, если:

- предполагается продать или использовать в ходе нормального операционного цикла;
- приобретен, в основном, для целей торговли или предполагается к продаже в течение двенадцати месяцев с отчетной даты;
- существует в форме денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений в использовании.

За основу в этой классификации принято свойство обращения активов в денежные средства.

В бухгалтерском балансе название и порядок расположения статей оборотных активов следующий:

- Денежные средства;
- Краткосрочные инвестиции;
- Счета к получению;
- Дебиторская задолженность по прочим операциям;
- Товарно-материальные запасы;
- Запасы вспомогательных материалов;
- Авансы выданные;
- Задолженность учредителей (участников) по взносам в уставный капитал.

Особенности отраслевой принадлежности субъектов определяют индивидуальные компоненты оборотных активов, что необходимо учитывать при разработке учетной политики.

МСФО 1 использует термин «внеоборотные активы» для отражения в учете материальных, нематериальных, операционных и финансовых активов долгосрочного использования.

Внеоборотные активы по содержанию и способу их классификация в хозяйственной деятельности предприятия классифицированы в балансе следующим образом:

- основные средства;
- биологические активы;
- инвестиции в недвижимость;
- отсроченные налоговые требования;

- денежные средства, ограниченные к использованию;
- долгосрочная дебиторская задолженность;
- долгосрочные инвестиции;
- нематериальные активы.

Классификация, оценка и раскрытие основных средств определены в МСФО 16 «Основные средства».

В соответствии с этим стандартом термин «Основные средства» используется в следующем значении:

Основные средства – это материальные активы, которые:

- используется субъектом для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду субъектам или для административных целей;
- предполагается использовать в течение более одного периода.

Балансовая статья «Основные средства» включает материальные активы, принадлежащие предприятию на правах собственности, полученные имущественных комплексов, а также стоимость других внеоборотных активов. Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких предприятий, отражается каждым предприятием по статье «Основные средства» в соответствующей доле.

МСФО 16 рекомендует раскрывать в финансовых отчетах в разрезе каждого вида основных средств следующее:

- принцип оценки, используемый для определения балансовой стоимости;
- используемые методы начисления амортизации;
- сроки полезного функционирования;
- общая балансовая стоимость и сумма накопленной амортизации в начале и конце отчетного периода;

Сведения о балансовой стоимости на начало и конец отчетного периода отражающие:

- прирост основных средств;
- выбытие;
- увеличение или снижение, возникающие в результате переоценки основных средств.

Обязательства как элемент финансовой отчетности в Концепции МСФО определен следующим образом:

*Обязательства – это текущая задолженность субъекта, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование, которой приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономическую выгоду.*

Обязательство признается в балансе, если существует вероятность того, что в результате погашения текущего обязательства возникает отток ресурсов, содержащих экономические выгоды, а величина этого погашения может быть надежно определена.

Обязательство – это долг или обязанность действовать определенным образом.

Обязательства появляются только тогда, когда актив получен или когда заключен не подлежащий отмене договор на его приобретение. Она возникает в результате операций и других событий в прошлом периоде. Так, например, приобретение товаров или использование услуг вызывает появление новых торговых счетов, что приводит к образованию кредиторской задолженности, а получение банковского кредита сопровождается обязательством его погашения. Таким образом, обязательства представляют собой внешние, заемные источники ресурсов предприятия. Погашение текущего обязательства связано с оттоком ресурсов, содержащих экономическую выгоду, с тем, чтобы удовлетворить иск другой стороны. Погашение может осуществляться различными способами:

- выплатой денежных средств;
- передачей активов;
- предоставлением услуг;
- заменой одного обязательства;

- переводом обязательства в капитал;
- отказом или утратой кредитором своих прав;
- другими средствами.

Обязательства отражаются в балансе в порядке, характеризующим близость срока их погашения. Чем ближе срок, тем раньше должно быть показано обязательство. В связи с этим и возникла необходимость группировки их на краткосрочные и долгосрочные.

Обязательство должно классифицироваться как краткосрочные, которые представлены в разрезе следующих статей:

- кредиты и займы;
- текущая часть долгосрочных обязательств;
- задолженность за товары, работы и услуги;
- краткосрочные векселя;
- дивиденды к выплате;
- начисленные обязательства (задолженность по оплате труда, по обязательствам в страховые и пенсионные фонды, по всем видам платежей в бюджет);
- прочие обязательства.

*Долгосрочные обязательства – это обязательства, подлежащие погашению в срок более одного года.*

По своему содержанию аналогичны заемному капиталу и раскрываются в следующих статьях баланса:

- долгосрочные займы и кредиты;
- долгосрочная задолженность по выданным векселям;
- обязательства по финансовой аренде;
- облигации к оплате;
- межфирменные ссуды;
- прочие обязательства.

Долгосрочные обязательства обеспечивают финансирование активов на долгосрочной основе.

Концепция МСФО определяет капитал следующей формулировкой:

*Капитал- это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.*

Согласно этому определению сумма капитала, показанная в балансе, зависит от изменения активов и обязательств. В балансе собственный капитал представлен следующими статьями:

- Уставный капитал;
- Прочий капитал;
- Нераспределенная прибыль;
- Резервный капитал.

Состав и структура собственного капитала зависит от правовой формы собственности. Концепции МСФО рассматриваем понятие капитала в двух направлениях: финансовое и физическое. При составлении финансовой отчетности используется финансовые понятия капитала. Согласно такому понятию, как инвестированные деньги или инвестированная покупательная способность, капитал является синонимом нетто-активов или собственных средств предприятия. Согласно физическому понятию, капитал рассматривается как производственная мощность предприятия. При выборе концепции капитал в учетной политике, предприятие должно основываться на потребностях пользователей финансовых отчетов. Вышеназванные понятия капитала используются для следующих определений поддержания капитала:

- Поддержание финансового капитала. Согласно этому понятию, прибыль зарабатывается только в том случае, если финансовая (денежная) сумма нетто-активов в начале отчетного периода после вычета любых распределений дохода между владельцами или их взносов в течение отчетного периода.

- Поддержание финансового капитала. Согласно этому понятию, прибыль зарабатывается только в том случае, если физическая производительность (операционная способность предприятия или ресурсы, или фонды, необходимые для обеспечения такой способности) в конце периода превышает физическую производительность по сравнению с началом периода, после вычета любых распределений дохода между владельцами или их вкладов в течение отчетного периода.

Признание и измерение доходов и расходов и, следовательно, прибыли, в значительной мере зависит от концепций капитала и поддержания капитала, применяемых субъектами при составлении финансовой отчетности.

Доходы и расходы- элементы «Отчета о прибылях и убытках», которые относятся к основным измерителям финансовых результатов. Именно эти элементы оказывают непосредственное влияние на полезность финансовой отчетности для внешних пользователей.

*Доход – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме поступления или прироста активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанным со взносами собственников.*

Доход признается при соблюдении следующих условий:

- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, будут получены предприятием;
- сумма дохода может быть определена с большой точностью;
- установлен учетный период, в котором доход должен быть отражен в финансовых отчетах.

Признание дохода происходит одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств, например: поступление денежных средств в результате реализации продукции или сокращения дебиторской задолженности. При определении дохода от реализации продукции, работ и услуг необходимо четкое соблюдение характерных особенностей, присущих методу начисления. В понятие дохода включаются не только выручка, возникающая в результате операционной деятельности, но и доходы, полученные от неоперационной деятельности включают статьи, которые соответствуют определению дохода, но которые могут возникнуть, а могут и не возникнуть в деятельности предприятия, но по своей природе представляют для него экономические выгоды: проценты, роялти, дивиденды, арендная плата, прочие доходы. Доход автоматически требует признания другого элемента – расхода.

*Расход – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, которое выражается в форме оттока или истощения активов, или увеличения обязательств, которое приводит к уменьшению собственного капитала, не связанному с выплатами собственников.*

Определение расходов включает затраты, которые возникают в ходе операционной деятельности. Расходы включают в себя материальные затраты, заработную плату, амортизацию и другие элементы.

Все показатели доходов и расходов отражаются в «Отчете о прибылях и убытках».

Показатели, характеризующие притоки и оттоки денежных средств и их эквивалентов, являются элементами «Отчета о движении денежных средств». Данные о движении денежных средств в отчете классифицируются по трем видам деятельности:

- операционная;
- инвестиционная;
- финансовая.

Составные части финансовых отчетов взаимосвязаны, так как они отражают различные аспекты одних и тех же фактов хозяйственной деятельности субъекта. Каждый отчет представляет информацию, которая не содержится в других отчетах, и ни один из

них не служит только одной цели и не содержит всю информацию, необходимую для потребностей пользователей.

Формирование элементов финансовой отчетности неразрывно связано с теорией счета.

## **Тема 2. Документальное оформление и учет товарных запасов**

1. Документальное оформление движения товарных запасов.
2. Отчетность материально ответственных лиц.
3. Инвентаризация ТМЗ.

Товарные запасы включают в себя все товары, находящиеся во владении предприятия и предназначенные для продажи, в том числе и товары в пути. Товарные запасы относятся к оборотным (текущим) активам, так как считается, что в течение одного года они обычно трансформируются в денежную наличность. В балансе, товарные запасы показываются сразу после статьи «Счета к получению», поскольку они имеют меньшую ликвидность.

Товарные запасы, имеющиеся в наличии на начало отчетного периода, называются начальными запасами, и наоборот, запасы, имеющиеся в наличии к концу отчетного периода, называются конечными запасами. Начальные и конечные запасы используются для расчета себестоимости реализованных товаров в Отчете о Прибылях и Убытках. Конечные запасы отражаются в активе баланса. В следующем отчетном периоде, когда они будут проданы, они станут частью себестоимости реализованных товаров.

В соответствии с МСФО 2 «Запасы», товаром являются активы в виде товаров, предназначенных для реализации или обмена.

Исходя из этого определения под товарными операциями понимаются операции, связанные с процессами приобретения и реализации товаров.

Сфера обращения товаров (их приобретение и реализация) представляют собой содержание понятия «товарный рынок», в составе которого в зависимости от расположения его по отношению к таможенной территории КР следует различать внутренний товарный рынок (расположенный в пределах таможенной территории КР) и внешний товарный рынок (расположенный за ее пределами).

В соответствии с Законом КР «О лицензировании», осуществление отдельных товарных операций на внутреннем рынке подлежит лицензированию. Лицензия является официальным документом, который разрешает указанный в нем вид деятельности в течение установленного срока.

Генеральные и разовые лицензии являются разрешением на экспорт и импорт товаров (работ и услуг) в указанные в них сроки и служат основанием для таможенного оформления товаров.

К товарам подлежащим лицензированию при совершении экспортных операций, относятся: табачный лист, ферментированный табак. А ведение лицензионного порядка на импорт товаров в целях защиты интересов кыргызских производителей на внутреннем рынке осуществляются законодательными актами КР.

Товары поступающие на торговое предприятие имеют сопроводительные документы как железнодорожная накладная, авианакладная, накладная.

Товары, поступающие на предприятие приходятся в день их поступления на основании счетов-фактур, товарно-транспортных накладных или иных сопроводительных документов.

Накладная или счет фактура выписываются материально-ответственным лицом при оформлении отпуска товаров со склада и при принятии товаров в торговое предприятие. Количество экземпляров выписываемых накладных или счетов фактур зависит от разных факторов: условий получения товара покупателями, вида организаций поставщика, места передачи товара и др.

Согласно НК КР облагаемый субъект, осуществляющий облагаемую поставку, обязан предоставлять получателю счет-фактуру НДС на данную поставку.

Форма счета-фактуры НДС разрабатывается Комитетом по налогам и сборам при Правительстве КР.

Счет-фактура составляется организацией-поставщиком по мере отгрузки товаров на имя организации-покупателя в двух экземплярах.

Со стороны покупателя счет-фактура подписывается покупателем или его уполномоченным представителем при получении товара.

Для учета счетов-фактур, полученных от поставщиков ведут журнал учета получаемых счетов-фактур и книга покупок.

Книга покупок хранится у покупателя в течение 5 лет с даты последней записи. Книги покупок прошнурована, страницы пронумерованы и скреплены печатью.

Книга покупок предназначена для регистрации счетов фактур, представляемых поставщиками, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей зачету (возмещению) в порядке, установленном государственным законом.

Суммы НДС по приобретенным (оприходованным) и оплаченным товарам принимаются к зачету (возмещению) у торгового предприятия только при наличии счетов-фактур, подтверждающих стоимость приобретенных товаров, и соответствующих записей в книге покупок.

Счета фактуры от поставщиков регистрируют в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования товаров.

При доставке товаров автомобильным транспортом в качестве сопроводительного документа выступает товарно-транспортная накладная, состоящая из двух разделов: товарного и транспортного.

Железнодорожную, авианакладную выписывают при доставке товаров соответствующим видом транспорта. К железнодорожной накладной могут быть приложены спецификации и упаковочные листы, о чем делается отметка в накладной.

Оприходование поступивших товаров оформляется путем наложения штампа на сопроводительном документе и приходным накладным. Товары, поступившие на предприятие без сопроводительных документов или с их частичным отсутствием, принимаются комиссией и оформляется приемным актом.

Для получения товаров со складов и баз поставщиков материально-ответственным лицом выдается доверенность.

В случае выявления при приемке товаров расхождения по количеству и качеству с данными сопроводительных документов приемной комиссией с обязательным участием материально-ответственного лица и представителя поставщика (возможно составление акта в одностороннем порядке при согласии поставщика или его отсутствия) составляется 2Акт об установленном расхождении в количестве и качестве при приемке товарно-материальных ценностей «. Акт составляется в двух экземплярах: один – для учета движения товарных ценностей, другой – для направления претензионного письма.

Внутреннее перемещение товаров между структурными подразделениями проводится на основании распоряжения руководителя предприятия и оформляется накладной.

Первичные приходные и расходные товарных документов служат для составления товарного отчета.

## **2. Отчетность материально ответственных лиц.**

В приходной части товарного отчета отражаются в стоимостном выражении остаток товаров на дату составления предыдущего отчета и поступления товаров и тары по каждому сопроводительному документу с указанием источника и поступления товара, номера и даты документа, суммы поступивших товаров.

В расходной части товарного отчета подсчитывается общая сумма расхода товаров за отчетный период.

В соответствии с Планом счетов наличие и движение товаров, являющихся собственностью оптовых и розничных торговых предприятий учитывают на счете 1610 «Товары».

На счете «Товары» учитывают, также покупную тару и тару собственного производства, кроме инвентарной, служащей для производственных и хозяйственных нужд учитываемой на счете «Основные средства» или «Прочие материалы».

К счету «Товары» могут быть открыты субсчета:

- «Товары на складах»
- «Товары в розничной торговле»
- Тара под товаром и порожняя» и другие.

На субсчете «Товары на складах» учитывается наличие и движение товарных запасов, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых предприятия; на субсчете «Товары в розничной торговле» - наличие и движение товаров, находящихся на предприятии розничной торговли (в магазинах, палатках, ларьках, киосках и т.п.)

В соответствии с планом счетов бухгалтерского учета аналитический учет товаров ведется по каждой торговой единице, а внутри ее – по материально-ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам.), по отдельным видам товаров аналитический учет осуществляется по каждой единице товара.

Материально-ответственные лица (заведующие складами, заведующие секциями склада, кладовщики и другие работники предприятия) ведут учет товаров на складе (их поступление, движение внутри склада и выбытие за пределы склада), как правило, в натуральном исчислении. Наряду с натуральным учетом на практике возможно одновременно использование и стоимостного учета.

Организация учета товаров на складе зависит от разных факторов: способа хранения, объема хранимых товаров и их ассортимента, применяемой вычислительной техники.

Основными способами хранения товаров являются партионный, сортовой и по наименованиям.

Партионный способ предполагает хранение поступающих на склад предприятия товаров по партиям. Под Партией понимается совокупность товаров, поступающих по одному транспортному документу. В составе партии могут быть разные по наименованиям и сортам товары.

При этом способе хранения партионный учет товаров на складе осуществляется в партионных картах, выписываемых на каждую партию материально-ответственными лицами в двух экземплярах и регистрируется в партионных книгах. Один экземпляр партионной карты остается на складе, а второй – передается в бухгалтерию. Основными реквизитами этой карты являются: дата открытия партионной карты; номер и наименование приходного товарного документа; наименование, артикул, сорт товара; количество или масса; дата выбытия товара; номер расходного документа; дата закрытия партионной карты.

Партионная карта закрывается при условии полного выбытия товаров по конкретной партии. Материально-ответственное лицо, закрыв карту, передает ее в бухгалтерию для проверки.

### **3. Инвентаризация ТМЗ.**

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности торговые предприятия регулярно проводят инвентаризацию товарно-материальных ценностей, включая товары, для сопоставления данных бухгалтерского учета об остатках товаров с данными о фактическом наличии товаров, выявленном в ходе проведения инвентаризации. Инвентаризация является одним из важнейших элементов метода бухгалтерского учета.

Основными задачами инвентаризации товаров являются:

- Проверка фактического наличия товарно-материальных ценностей, сопоставление данных о фактическом наличии товаров и тары с учетными данными и выявление отклонений (недостач или излишков);
- Проверка соблюдения правил организации материальной ответственности за ценности;
- Проверка правильности весоизмерительных приборов;
- Выявление залежалых неходовых товаров, а также товаров, утративших первоначальное качество;
- Контроль за соблюдением правил и условий хранения товаров (состояние складских помещений, наличие охраны, предупредительной сигнализации, противопожарных средств и т.д.
- Проверка цен на товары.

Инвентаризация товаров состоит из трех этапов:

Этапы проведения инвентаризации

1-й этап – проверка фактического наличия товаров и тары;

2-й этап – документальное оформление инвентаризации;

3-й этап – определение результатов инвентаризации.

Согласно Закона КР «О бухгалтерском учете» проведение инвентаризации обязательно в следующих случаях:

- При передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;
- Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- При смене материально-ответственных лиц;
- При выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- В случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций;

Инвентаризации бывают планируемые и непланируемые. Планируются периодические, контрольные инвентаризации, а также инвентаризации, проводимые перед уходом материально-ответственных лиц в отпуск. Непланируемые инвентаризации проводят при смене (увольнении) материально-ответственных лиц, при чрезвычайных ситуациях (стихийных бедствий, авариях и т.п.), при поступлении сигнала о нарушениях правил торговли и т. д.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Для одновременного проведения проверок при большом объеме работ параллельно создаются рабочие инвентаризационные комиссии. Состав инвентаризационной комиссии (представители администрации, бухгалтерии, другие специалисты, материально-ответственных лиц) утверждается приказом руководителя организации. В приказе указывают должность, фамилия, имя, отчество председателя и членов комиссии, а также цель и объект инвентаризации. Приказ должен содержать дату начала и окончания проведения инвентаризации с указанием времени и срока сдачи материалов инвентаризации в бухгалтерию. Приказ должен быть зарегистрирован в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации. В ней также отражаются и результаты проведенной инвентаризации. При проведении инвентаризации важно присутствие всех членов комиссии, назначенных приказом. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания недействительным ее результатов.

На момент проведения инвентаризации материально ответственными лицами прекращаются все операции по приему и отпуску товаров. Материально ответственные лица составляют товарный отчет и сдают его комиссии. Председатель инвентаризационной комиссии визируют все приходные и расходные документы, приложенные к товарному отчету, с указанием «До инвентаризации на (дата)». Председатель комиссии также должен обеспечить пломбирование всех запасных выходов и отдельных кладовых в местах хранения товаров. А материально ответственные лица



должны дать расписку на бланке инвентаризационной описи о том, что к началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на товарно-материальные ценности сданы в бухгалтерию и все поступившие товарно-материальные ценности оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Как правило, товары инвентаризуются в той последовательности, в какой они расположены. Фактическое наличие товаров проверяется по каждому месту их хранения путем пересчета количества в натуре (перевешивания, перемеривания, обмера). Сведения о фактическом наличии материальных ценностей записываются в инвентаризационную опись.

Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах ( а при передаче ценностей от одного материально ответственного лица другому – в трех экземплярах). Один экземпляр описи заполняет материально ответственное лицо, а другой – бухгалтер. Указанные экземпляры описи предназначены для бухгалтерии организации и материально ответственных лиц. Опись заполняется вручную чернилами без помарок и подчисток. Исправления, допускается вносить только корректурным способом. Все исправления, вносимые в инвентаризационную опись, оговариваются и подписываются всеми членами комиссии. При заполнении описи не допускаются пропуски строк (в конце описи свободные строки прочеркивают). На каждой странице указывается число порядковых номеров и сумма все натуральных показателей независимо от единиц измерения. В конце описи записывают итоги по последней странице и в целом по описи. Все члены комиссии подписывают каждую страницу описи. В конце описи материально ответственные лица дают расписку в том , что комиссия проверила все ценности в их присутствии, в связи с чем они не имеют претензий к инвентаризационной комиссии, а также о том, что все ценности , перечисленные в описи, находятся на их ответственном хранении.

После завершения инвентаризации опись передается в бухгалтерию, где сравниваются фактические остатки товаров с данными бухгалтерского учета.

В случае, когда на предприятии организован количественно- суммовой учет товаров, при выявлении отклонений фактических данных об остатках ценностей от учетных составляют сличительную ведомость, в которой указывают расхождения между фактическими и учетными данными по наименованиям и сортам товаров.

В торговых организациях при инвентаризации нередко выявляются по одним товарам недостача, а по другим – излишки. В этих случаях недостачу необходимо взыскать с материально ответственных лиц, а излишки оприходовать как доходы организации. Зачет недостач излишками, как правило, не производится. Однако в случаях, когда товары одного наименования, по которым обнаружены недостачи или излишки, находятся под ответственностью одного и того же материально ответственного лица, сходны по внешнему виду или упакованы в однородную тару, разрешается, в порядке исключения, засчитывать их как пересортицу и произвести зачет недостач одних товаров излишками других.

В бухгалтерском учете выявленные при инвентаризации излишки товарно-материальных ценностей приходуются по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. На счета отражаются следующие записи:

Д-т 1610 Товары

К-т 9190 Прочие доходы от неоперационной деятельности

В налоговом учете стоимость выявленных при инвентаризации излишков товаров включаются в налоговую базу по налогу на прибыль.

Пример: На складе проведена инвентаризация согласно распоряжения руководителя. Фактическое наличие товаров оказалось 256700с. Учетные данные по бухгалтерским регистрам было 257456с. Выявлена недостача товаров по вине завсклада 356с, товарные потери в пределах норм естественной убыли составило 400с

Выявленная в результате проведенной инвентаризации недостача отражается:

Д-т 1590 Прочая дебиторская задолженность - 356

Выявленная недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли списываются:

Д-т 7540 Расходы при хранении-400

К-т 1610 Товары -400

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи товаров и их порчи списываются на финансовые результаты:

Д-т 9590 Прочие расходы от неоперационной деятельности

К-т 1610 Товары

При этом недостачи и потери списываются на финансовые результаты как прочие расходы только в том случае, когда организация может документально подтвердить невозможность взыскания убытков. Такими документами могут быть обращения в соответствующие органы (судебные органы) и решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц по фактам недостач, а также заключения о факте порчи ценностей, полученные от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете.

### **Тема 3. Учет товарных запасов**

1. Учет движения товарных запасов.
2. Учет торговых издержек предприятий торговли.
3. Учет финансовых результатов.

В торговых предприятиях товары поступают в основном от поставщиков. Поступление товаров является началом товародвижения в торговле. В связи с этим перед бухгалтером торговой организации встают задачи оценки поступивших товаров, отражения их в учете, контроля за полнотой отражения выручки от реализации товаров и их списанием в расход, за своевременным отражением в учете выявленных потерь и недостач товаров, за своевременным составлением материально-ответственными лицами и представлением в бухгалтерию товарных отчетов, за сохранностью товаров и обеспечением возмещения недостач товаров.

На практике обычно товар приходится на баланс на дату фактического поступления на склад торговой организации. Однако момент оприходования товара на баланс покупателем определяется условиями договора купли – продажи. Между моментом перехода права собственности по договору и моментом фактического поступления товара на склад покупателя может возникать значительная разница во времени, особенно при иногородних поставках.

Любое имущество, в том числе товар, приходится на баланс только при условии перехода права собственников от продавца.

В соответствии со статьей 223 Гражданского кодекса КР право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. В Гражданском кодексе определен момент исполнения обязанности продавца передать товар. Согласно ГК КР обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент:

- Вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;
- Предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара.

В случаях когда из договора купли-продажи не вытекает обязанность продавца по доставке товара или передаче товара в месте его нахождения покупателю, обязанность

продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент сдачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю, если договором не предусмотрено иное.

Дата оприходования приобретенного товара по договору купли-продажи товара должна соответствовать моменту перехода права собственности на этот товар по условиям договора.

Предприятия для учета товарных запасов применяет непрерывную систему учета. Учет товарных запасов ведет на счете 1610 Товары.

Согласно Методических рекомендаций по применению плана счетов, товары в организациях торговли отражаются в учете по покупной стоимости. Розничным предприятиям предоставлено право выбора одного из вариантов оценки товаров – по покупным ценам либо по розничным ценам с отражением межценовой разницы по кредиту 1691 Нереализованная наценка.

Выбранный способ оценки товаров должен быть указан при формировании учетной политики.

Аналитический учет по группам товаров, а также внутри самих групп ведется по каждому ответственному лицу, наименованиям запасов и, в случаях значимости, по местам хранения товаров. При необходимости каждой определенной группе товаров может быть присвоен отдельный счет в рабочем плане счетов, например:

1611 «Товары на складе»

1612 «Товары в торговых залах»

1613 «Товары, переданные на комиссию»

1614 «Товары в пути и т. п.»

По дебету счета «Товары» отражается информация о наличии и поступлении товаров в корреспонденции со счетами, отражающими затраты на приобретение:

- со счетами учета денежных средств – при приобретении товаров за наличные, включая суммы оплаченных пошлин и невозмещаемых налогов; или

- со счетом 3110 «Счета к оплате за товары и услуги» -при приобретении товаров в кредит;

- со счетом 4190 «Прочие долгосрочные обязательства» при приобретении товаров в кредит с отсрочкой платежа на период, превышающий обычные сроки кредитования, устанавливаемые продавцом при продажах без предварительной или немедленной оплаты;

- со счетом 3110 «Счета к оплате за товары и услуги»- затраты по транспортным услугам по доставке и другим услугам, связанным с разгрузкой и складированием приобретенных товаров;

- со счетом 3520 «Начисленная заработная плата»- внутренние расходы на заработную плату работников, занятых на разгрузке и складировании приобретенных товарно-материальных запасов;

- со счетом 3530 «Начисленные взносы на социальное страхование»- отчисления с заработной платы работников, занятых на разгрузке и складирования приобретенных товарно-материальных запасов;

- со счетами, отражающими прочие затраты, связанные с приобретением товаров.

По дебету счета «Товары» отражаются также:

-справедливая стоимость безвозмездно полученных товаров в корреспонденции со счетом 9190 «Прочие неоперационные доходы»;

- справедливая стоимость товаров, полученных в качестве взноса учредителей, в корреспонденции со счетом 1900 «Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал» - в сумме, равной номинальной стоимости акций (доли) участника, и в корреспонденции со счетом 5210 «Дополнительный оплаченный капитал» - в сумме, превышающей номинальную стоимость (акций) доли;

По кредиту счета 1610 «Товары» отражается стоимость товаров реализованных, пришедших в негодность, сумма уценки до чистой цены продажи, стоимость возврата ранее приобретенных товаров.

Списание реализованных товаров в системе непрерывного учета отражается проводкой:

Д-т 7200 Себестоимость реализованных товаров»

К-т 1610 Товары»

В системе периодического учета себестоимость реализованных товаров списывается следующим образом:

-на временных счетах 7210-7230 накапливаются затраты по приобретению и возврату товаров за период между инвентаризациями, а также использованию товаров для собственных нужд субъекта;

- по результатам последней инвентаризации сальдо по счету 2Товары» (сальдо предыдущей инвентаризации) корректируется следующей бухгалтерской проводкой:

а) если результат последней инвентаризации больше сальдо счета 1610 Товары, то сумма разницы между ними относится в дебет счета 1610 в корреспонденции со счетом 7290 «Корректировки стоимости запасов»;

б) если результат последней инвентаризации меньше сальдо счета 1610 Товары, то сумма разницы между ними списывается с кредита счета 1610 Товары» в дебет счета 7290 «Корректировки стоимости запасов». При этом себестоимость реализованных товаров, представляемая в отчете о прибылях и убытках определяется суммированием сальдо счетов группы 7200:

Себестоимость реализованного товара = сальдо счета 7210-сальдо счета 7220-сальдо счета 7230+дебетовое сальдо счета 7290 (минус кредитовое сальдо счета 7290)

Пример: По счет фактуре поступили товары от поставщика на договорную стоимость 457200с, НДС поставщика 12%. Предприятие применяет непрерывную систему учета. При этом будет отражены следующие бухгалтерские записи:

Д-т 1610 Товары 457200

Д-т 1540 НДС к возмещению 54864

К-т 3110 Счета к оплате 512064

Задолженность поставщику составила 512064 сомов.

Далее предприятие продает полученные товары покупателям за наличный расчет с наценкой 30%, НДС предъявленный покупателю 12%.

Определяется продажная стоимость товаров:  $(457200 \times 30\%) + 457200 = 594360$ с, НДС  $594360 \times 12\% = 71323$ . в бухгалтерском учете отражаются следующие записи:

Д-т 1410 Счета к получению 665683

К-т 6110 выручка от реализации 594360

К-т 3430 НДС к оплате 71323

Одновременно отражается списание себестоимость реализованных товаров 457200с:

Д-т 7200 Себестоимость реализованных товаров 457200

К-т 1610 Товары 457200

Аналитический учет движения товаров ведется на карточках количественно-суммового учета.

## 2. Учет торговых издержек предприятий торговли.

Расходы торговых организаций, возникающие в процессе движения товаров до потребителей, а также расходы связанные с выпуском и реализацией продукции собственного производства и продажей покупных товаров на предприятиях общественного питания, представляют собой издержки обращения. Большое значение для правильной организации учета издержек обращения имеет их научно обоснованная классификация.

## Классификация издержек обращения в зависимости от группировочных признаков:

| Признак классификация                                       | Виды расходов  |
|---|--|
| 1. По участию в образовании стоимости                       | Чистые (основные) дополнительные   |
| 2. По подотраслям экономики                                 | Розничных торговых предприятий, оптовых торговых предприятий, предприятий питания  |
| 3. По выполняемым задачам                                   | Операционные и административно-управленческие  |
| 4. По способу распределения по товарным группам             | Прямые и косвенные (распорядительные)  |
| 5. По степени зависимости от изменений объема товарооборота | Условно-переменные и условно-постоянные  |
| 6. По видам затрат  | Оплата труда работников торговых предприятий; оплата услуг других отраслей экономики, материальное потребление в торговых предприятиях, материальные потери, другие расходы. |

### 1. По участию в образовании стоимости

По этому признаку все издержки обращения делятся на *чистые* и *дополнительные*.

**Чистые издержки обращения** – это затраты торговых предприятий, которые являясь общественно необходимыми, непроизводительны по своей сути. Существование чистых издержек обращения обусловлено тем, что процесс доведения товаров до потребителя производится путем купли-продажи и смены формы стоимости. К чистым издержкам обращения торговых предприятий относятся расходы, связанные с рекламой, денежным оборотом, ведением кассовых и бухгалтерских операций и др.

**Дополнительные издержки обращения** – это затраты торговых предприятий, которые обусловлены продолжением процессов производства в сфере обращения. К дополнительным издержкам относятся расходы на транспортировку, хранение товаров, их доработку, фасовку, упаковку и др.

В торговых предприятиях не ведется отдельный учет чистых и дополнительных издержек производства, но отечественная и зарубежная практика свидетельствует, что существует тенденция постепенного уменьшения доли дополнительных и возрастания доли чистых издержек обращения в общей их сумме. Это связано с тем, что при наличии насыщенного рынка важнейшим фактором успеха торговых предприятий становится культура обслуживания покупателей. Соответственно, более быстрыми темпами возрастают расходы, направляемые именно на совершенствование процесса обслуживания, т.е. возрастает доля чистых издержек обращения в общей их сумме.

### 2. По отраслям деятельности.

По этому признаку можно выделить издержки обращения:

- розничных торговых предприятий;
- оптовых торговых предприятий;
- предприятий питания (внедомашнего питания).

Классификация издержек обращения по подотраслям деятельности обусловлена особенностями торгово-технологических процессов в различных предприятиях. Специфика хозяйственной деятельности свидетельствует о том, что наиболее высокий уровень издержек, как правило, на предприятиях питания, а наиболее низкий в оптовой торговле.

### 3. По выполняемым задачам.

По этому признаку все издержки обращения можно подразделить на *операционные и административно-управленческие*.

Операционные издержки обращения – это расходы торговых предприятий, которые связаны с осуществлением основной деятельности, т.е. обусловлены непосредственным продвижением товаров из сферы производства в сферу обращения. К операционным расходам относятся транспортные расходы; расходы на заработную плату торгового персонала; расходы по аренде и содержанию зданий, помещений, инвентаря; Расходы на текущий ремонт; расходы по хранению и подготовке к продаже, амортизация основных средств торгово-производственного назначения и др.

Административно-управленческие издержки – это расходы торговых предприятий, которые связаны с деятельностью аппарата управления, т.е. обусловлены организацией хозяйственной деятельности конкретного предприятия. К административно-управленческим издержкам относятся расходы по заработной плате управленческих работников, почтово-телеграфные, канцелярские расходы, представительские расходы, расходы по командировке, консультационные юридические расходы, расходы по аудированию, амортизация основных средств.

#### 4. По способу распределения по товарным группам.

По этому признаку все издержки обращения торговых предприятий делятся на прямые и распределительные (косвенные).

Прямые издержки – это расходы торгового предприятия, которые на основании имеющихся документов могут быть отнесены к определенной товарной группе без дополнительных расчетов.

Косвенные (распорядительные) издержки – это расходы торгового предприятия, которые на основании имеющихся документов не могут быть отнесены товарной группе, вследствие этого их распределяют между товарными группами и после предварительных расчетов.

#### 5. По степени зависимости от изменений объема товарооборота.

По этому признаку все издержки обращения делятся на *условно-переменные и условно-постоянные*.

Условно-постоянные издержки обращения – те затраты торговых предприятий, абсолютная сумма которых изменяется с изменением товарооборота. К условно-переменным затратам относятся транспортные расходы, расходы по оплате труда, расходы по хранению, и подготовке товаров к продаже, потери товаров, проценты за пользование кредитом и др.

Условно-постоянные издержки обращения – это затраты торговых предприятий, абсолютная сумма которых остается постоянной при изменении объемов товарооборота. К условно- постоянным относятся расходы по аренде, содержанию и текущему ремонту зданий, помещений, инвентаря, износ спецодежды, расходы на рекламу, заработная плата менеджеров, работников аппарата управления, часть прочих расходов и др.

Таким образом, деление издержек на переменные и постоянные в значительной мере является условным, так как учитывает влияние только одного фактора: изменения объема товарооборота. На практике на величину издержек обращения торговых предприятий одновременно оказывает влияние множество факторов, поэтому характер их изменения может быть различным в зависимости от конкретной ситуации.

#### 6. По видам затрат

Данный признак классификации издержек обращения является основным. Поэтому признаку затраты торговых предприятий можно разделить на следующие группы:

- оплата труда работников торговых предприятий;
- оплата услуг других отраслей экономики (например: транспорта, связи, коммунального хозяйства);

- материальное потребление в торговых предприятиях (амортизация основных средств, расход упаковочных материалов, топлива, электроэнергии);
- материальные потери (убыль и потери товаров);
- другие расходы (подготовка кадров, охрана труда и социальное страхование).

Таким образом, в состав издержек обращения и производства включаются расходы предприятий торговли, возникающие в процессе движения товаров до потребителей, а также расходы, связанные с выпуском и реализацией продукции собственного производства и продажей покупных товаров в предприятиях общественного питания.

В целях планирования, учета и отчетности издержек обращения и производства предприятиям торговли рекомендуется применять следующую номенклатуру статей издержек обращения и производства:

**Рекомендуемая номенклатура статей издержек обращения и производства предприятий торговли**

| Номер | Наименование статьи   |
|-------|---|
| 1     | Транспортные расходы  |
| 2     | Расходы на оплату труда   |
| 3     | Отчисления на социальные нужды  |
| 4     | Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений  |
| 5     | Амортизация основных средств  |
| 6     | Расходы по безнадежным долгам   |
| 7     | Расходы по санитарной и специальной одежде, столового белья, посуды, приборов, других малоценных предметов. |
| 8     | Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд   |
| 9     | Расходы на хранение, подработку, подсортировку, подсортировку и установку товаров                           |
| 10    | Расходы на рекламу  |
| 11    | Затраты по оплате процентов за пользование займов   |
| 12    | Потери товаров и технологические отходы   |
| 13    | Расходы на тару   |
| 14    | Прочие расходы  |

Согласно Плана счетов учет издержек обращения ведется в разделе 7500 «Расходы, связанные с реализацией»

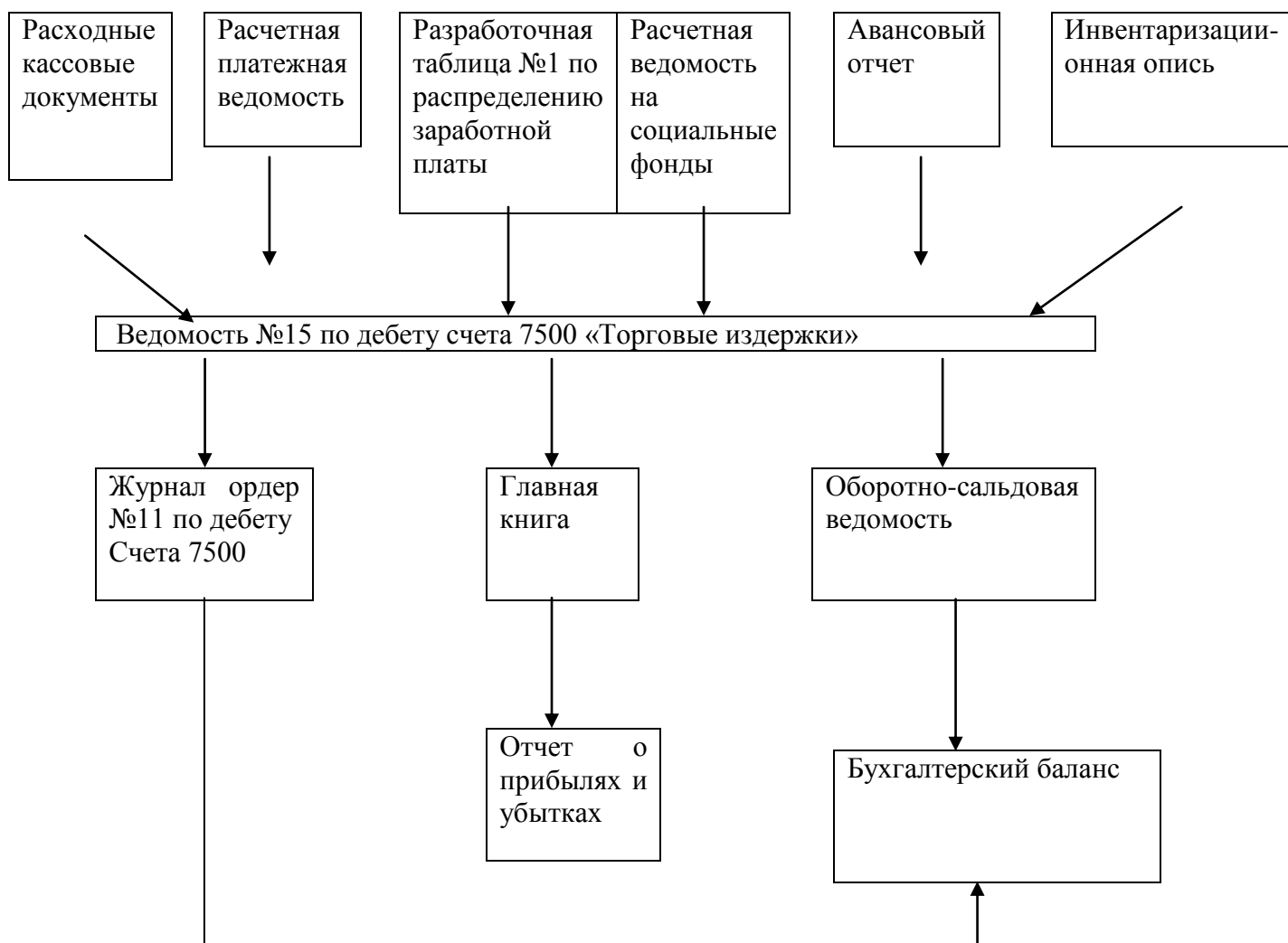
В разработочной ведомости отражены следующие записи:

1. Начисление рекламной компании за рекламные услуги  
Д-т 7510 Расходы на рекламу  
К-т 3510 Начисленные обязательства за услуги
2. Начисление заработной платы торговым работникам  
Д-т 7520 Расходы по оплате труда  
К-т 3520 Начисленная заработная плата
3. Отчисления на социальное страхование из заработной платы  
Д-т 7530 Расходы по отчислениям в социальный фонд  
К-т 3530 Начисленные взносы на социальное страхование
4. Начисление за транспортные услуги  
Д-т 7540 Транспортные расходы  
К3110 Счета к оплате
1. Списание товарных потерь  
Д-т 7540 Расходы по хранению  
1610 Товары
6. Начисление резерва на безнадежные долги

Д-т 7550 Расходы по безнадежным долгам  
1491 Резерв на безнадежные долги

7. В конце года счета раздела 7500 закрываются счетом 5999 Свод доходов и расходов  
Д-т 5999 К-т 7500

Схема  
документооборота по счету 7500 «Торговые издержки»



### 3. Учет финансовых результатов торговой деятельности предприятий торговли

Финансовый результат представляет собой прирост (или уменьшение) стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе ее торговой производственной деятельности за отчетный период. В бухгалтерском учете результат деятельности определяют путем подсчета и балансирования всех доходов и расходов. Сальдо на этом счете (дебетовое – убыток, кредитовое – прибыль) характеризует финансовый результат деятельности организации с начала отчетного периода. Операции отражаются на счете Доходов и Расходов по кумулятивному принципу: показатели прибылей и убытков накапливаются на счете нарастающим итогом с начала года. Сальдо по счету получают, балансируя все прибыли и убытки с начала отчетного года.



На счете Доходов и Расходов финансовые результаты деятельности торговой организации отражаются в трех видах:

1. Как финансовые результаты от реализации товаров, т. е. результат от предпринимательской деятельности.
2. Как финансовые результаты от других видов деятельности (инвестиционной, финансовых вложений), так называемые операционные доходы и расходы.
3. Как результаты не связанные непосредственно с процессом реализации товаров и поэтому называемые неоперационными доходами и расходами.

Результаты от реализации товаров выявляются на счете 6110 «Доход от реализации». Доход, полученный в результате основной хозяйственной деятельности, включает в себя доход от реализации товаров.

Информация о финансовых результатах раскрывается в отчете о прибылях и убытках (форма № 2).

По строке 010 этой формы показывают выручку от реализации товаров, учтенную по кредиту счета 6110, но за минусом НДС, акцизов, налогов с продаж. Выручку исчисляют для определения финансовых результатов исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т.е. по отгрузке.

По строке 020 «Себестоимость реализации товаров», отражаются:

- предприятия оптовой торговли здесь приводят фактическую себестоимость реализованных товаров, списанную с кредита счета 1610 Товары в дебет счета 7200 Себестоимость реализованных товаров». Этот же показатель используют и предприятия розничной торговли, если учет товаров ведется по ценам приобретения.

Если розничные торговые предприятия учитывают товары по продажным ценам, включающим торговую надбавку, то строке 020 отражается стоимость приобретения товаров. Последняя формируется как продажная стоимость за минусом торговой надбавки по специальному расчету.

По таким предприятиям разность между суммами указанными в строках 010 и 020 формы № 2 означает величину реализованной торговой надбавки за минусом НДС, исчисленной с этой надбавки и отражается по строке 030 «Валовая прибыль».

По строке 030 «Операционные расходы» отражаются:

- организацией, занятой торговой, снабженческой, сбытовой и иной посреднической деятельностью, - издержки обращения, учитываемые на счете 7500 и приходящие на проданные товары, т.е. за вычетом затрат, относящихся к остатку товаров.

По данной строке должны фиксироваться, в частности, расходы списанные с кредита счета 7500 в дебет счета 5999.

По строке 070 «Общие административные расходы» заполняется теми организациями торговли, которые в соответствии с учетной политикой общехозяйственные расходы непосредственно включают в операционные расходы предприятия, т.е. составляют проводку:

Д-т счета 5999 Свод доходов и расходов

К-т Общие административные расходы

По строке 070 торговые организации показатели могут и не проставлять, так как эти расходы включаются в издержки обращения (показываются по строке 060). Таким образом, прибыль от операционной деятельности определяется следующим образом.

Прибыль или убыток от реализации товаров складывается как арифметический показатель:

1) Определяется итоговых операционных расходов:

Стр.050+060+070=стр.080

2) Затем определяется прибыль от операционной деятельности: стр.090=стр.030-080

Отрицательный финансовый показатель должен иметь знак «минус» по строке 090.

По строке 100 «доходы и расходы от неоперационной деятельности» отражаются:

а) доходы от неоперационной деятельности:

доходы от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям, процентный доход от инвестиций, реализованный доход по проданным инвестиционным ценным бумагам, доход от курсовых разниц по операциям с иностранной валютой, доход от реализации (выбытия) основных средств, полученные штрафы, пени, неустойки, не связанные с операционной деятельностью:

б) расходы по неоперационной деятельности:

расходы на выплату процентов по суммам задолженности банкам и небанковским учреждениям, проценты по просроченным ссудам, расходы на выплату процентов по финансируемой аренде, убытки от реализации основных средств, расходы по безнадежным долгам, отрицательные курсовые разницы.

В составе прочих операционных расходов также показывают:

- остаточную стоимость выбывших основных средств и нематериальных активов;
- стоимость реализованного имущества, ценных бумаг и валюты;
- расход по арендным операциям;

Таким образом, строка 160 «Прибыль до уплаты налога» = строка 090-150 или прибыль от операционной деятельности + итоговые доходы и минус расходы от неоперационной деятельности.

Налог на прибыль (строка 180) определяется от прибыли и рассчитывается 10%.

Чистая прибыль (стр. 200) = прибыль до уплаты налога минус налог на прибыль.

Таким образом чистая прибыль – это прибыль уступающая в распоряжении предприятия

Получение прибыли является важной целью в любом виде предпринимательской деятельности. При этом главной функцией бухгалтерского учета является определение и отражение в отчетности успехов или неудач предприятия в достижении этой цели.

### **Определение валового дохода**

Товары поступающие в розничную торговлю приходятся в день поступления на основании счетов-фактур, товарно-транспортных накладных. Товары учитывают в стоимостном выражении.

При стоимостном учете валовой доход определяется расчетным путем.

Основным способом расчета определения валового дохода от реализации товаров являются:

1. по общему товарообороту;
2. По ассортименту товарооборота;
3. По среднему проценту;
4. По ассортименту остатка товаров.

#### ***По общему товарообороту***

$ВД = Т \times РТН / 100$  где, Т-товарооборот, РТН расчетная торговая наценка

В свою очередь:  $РТН = ТН / (100 + ТН)$

Где ТН – торговая наценка в процентах.

Пример 1. Товарооборот составил 300000 сомов, торговая наценка -30%, тогда расчетная торговая наценка составит  $25 / (100 + 25) = 20\%$ , а валовый доход от реализации составит  $300000 \times 20\% = 60000$

*Вариант расчета по общему объему товарооборота используется в том случае, когда на все товары применяется одинаковый процент торговой наценки.*

#### **По среднему проценту**

$ВД = Т \times СР\% / 100$

Где СР% - средний процент валового дохода, который определяют следующим образом:

$СР\% = ((ТНн + ТНп - ТНв) / (Т + ОК)) \times 100$

Где ТНн – торговая наценка на остаток товаров на начало отчетного периода

ТНп – торговая наценка на товары, поступившие за отчетный период

ТНв- торговая наценка на выбывшие товары, возврат товаров поставщикам, списание порчи товаров

ОК- остаток товаров на конец отчетного периода

**Определение среднего процента с помощью таблицы**

| Номер строки | Номер счета | Остаток на начало месяца | Поступление за месяц | Выбытие по документам | Итоговая сумма |  |
|--------------|-------------|--------------------------|----------------------|-----------------------|----------------|--|
| 1.           | 1610        | 5000                     | 50000                | 2000                  | 53000          |  |
| 2.           | 1691        | 600                      | 7500                 | 320                   | 7780           |  |

Зная итоговую сумму товара на конец месяца – 53000 и сумму итоговой торговой наценки на этот товар -7780. Определяем средний процент валового дохода или торгового наложения, который равен  $7780/53000 \times 100 = 14,79\%$

Допустим, что сумма реализованного товара за отчетный месяц составила 36110 сомов, товаров на сумму 16890 сомов осталось на складе. В этом случае сумма валового дохода или реализованного торгового наложения составит:

$$36110 \times 14,679 : 100 = 5300 \text{ сомов}$$

**Пример**

|    | Показатели   | Сумма     |
|----|--|-----------|
| 1. | Торговая наценка на остаток товаров на начало месяца, сом (сальдо начальное по кредиту счета 1691)   | 40 000    |
| 2. | Торговая наценка по поступившим за месяц товарам, сом (оборот по кредиту сч. 1691)                   | 300000    |
| 3. | Торговая наценка по выбывшим за месяц товарам (кроме реализованных). сом (оборот по дебету сч. 1691) | -         |
| 4. | Реализовано за месяц товаров, сом (оборот по кредиту сч. 1610)                                       | 1 500 000 |
| 5. | Остаток товаров на конец месяца, сом (сальдо конечное по дебету сч. 1610)                            | 250000    |
| 6. | Средний процент торговой наценки, %<br>(п.1+п.2-п.3)х100х(п.4+п.5)                                   |           |
| 7. | Торговая наценка на реализованные товары, сом<br>(п.4+п.6):100                                       | 291 435   |

Для учета товаров методом розничных цен Планом счетов предусмотрен дополнительный счет 1691 «нереализованная торговая наценка», который является контрактивным счетом к счету Товары. В бухгалтерском балансе по статье Товары указывается сальдо счета 1610 за минусом сальдо счета 1691. Учет товаров на счете 1610 ведется по розничным продажным ценам. При приобретении товаров по Д-сч.1610 отражаются фактические затраты на приобретение и сумма торговой наценки в корреспонденции со счетом «Нереализованная торговая наценка». В конце отчетного периода определяется реализованная торговая наценка. Списание реализованных товаров отражается следующим образом:

1. Д-7200 К-1610 стоимость реализованного товара по розничным ценам ( в сумме выручки от реализации);

2. Д-сч 1691 К-сч.7200 – списывается сумма реализованной торговой наценки

Или,

1. Д-сч 7200 К-сч. 1610- списывается себестоимость реализованного товара, рассчитанная как разница между выручкой от реализации и реализованной торговой наценкой;

2. Д-сч 1691 К-сч.1610 – списывается сумма реализованной торговой наценки.

