

Министерство образования и науки РФ  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования

ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ СИСТЕМ  
УПРАВЛЕНИЯ И РАДИОЭЛЕКТРОНИКИ

## **ОТРАСЛЕВОЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Составители: Золотарева Г.А., Подопригора И.В.

Томск – 2018

Отраслевой бухгалтерский учет: Учебное пособие / Сост. Г.А. Золотарева, И.В. Подопригора. – Томск: Изд-во ТУСУР, 2018 – 142 с.

Рецензент к.э.н., доцент кафедры экономики Васильковская Н.Б.

Задачей дисциплины «Бухгалтерский учет отраслевой» является изучение общих теоретических положений и основ организации учета в различных отраслях народного хозяйства, а также методика их осуществления.

Оглавление	
ВВЕДЕНИЕ .....	5
Тема 1. Бухгалтерский учет в строительстве .....	6
1.1. Бухгалтерский учет и налогообложение деятельности организаций-застройщиков .....	6
1.2. Бухгалтерский учет и документальное оформление подрядных строительных работ.....	14
Тема 2. Бухгалтерский учет в туристической деятельности .....	41
2.1. Условия лицензирования.....	41
2.2. Бухгалтерский учет у туроператора .....	42
2.3. Бухгалтерский учет у турагента.....	46
Тема 3. Бухгалтерский учет в организациях общественного питания....	52
3.1. Классификация предприятий и услуг общественного питания ....	52
3.2. Правила оказания услуг общественного питания.....	53
3.3. Общественное питание: основные определения.....	54
3.4. Лицензирование и сертификация .....	55
3.5. Санитарно-гигиенические требования.....	57
3.6 Основы ценообразования .....	57
3.7. Документооборот .....	58
3.8. Налогообложение услуг общественного питания .....	59
3.9. Бухгалтерский учет услуг общественного питания.....	60
Тема 4. Бухгалтерский учет в гостиничном бизнесе .....	70
4.1. Выручка от оказания гостиничных услуг .....	70
4.2. Услуги по бронированию .....	72
4.3. Услуги платных стоянок.....	74
4.4. Учет форменной одежды.....	77
Тема 5. Бухгалтерский учет на предприятиях пассажирского автотранспорта .....	80
5.1. Затраты пассажирского автотранспортного предприятия .....	80
5.2. Классификация затрат пассажирских автотранспортных предприятий .....	80
5.3. Учет производственных затрат на автотранспортных предприятиях .....	84
Тема 6. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве.....	91
6.1. Объекты бухгалтерского учета .....	91
6.2. Бухгалтерский учет расходов.....	93
6.3. Калькуляция себестоимости продукции в растениеводстве и животноводстве .....	97
6.4. Учет бюджетных средств .....	105
6.5. Документооборот .....	106
Тема 7. Бухгалтерский учет в издательской деятельности .....	110

7.1. Вопросы лицензирования, сертификации и регистрации деятельности издательств .....	111
7.2. Учет затрат на производство .....	113
7.3. Суммы авторских вознаграждений (гонораров) .....	115
7.4. Редакционные расходы .....	117
7.5. Общеиздательские расходы .....	119
7.6. Расходы на тиражирование продукции.....	120
7.7. Прочие расходы .....	122
7.8. Отражение в бухгалтерском учете стоимости готовой продукции и ее реализации (продажи) .....	123
7.9. Учет налогообложения .....	125
8. Бухгалтерский учет в розничной торговле .....	134
8.1. Виды торговой деятельности .....	134
8.2. Определение видов осуществляемой торговой деятельности.....	135
8.3. Особенности учета товаров на предприятиях розничной торговли .....	136
Список рекомендуемой литературы.....	137

## **ВВЕДЕНИЕ**

Развитие рыночной экономики в России, сопровождающееся возникновением новых форм хозяйствования и формирование новых видов деятельности организаций, требует кардинальных изменений в управлении, методологии и функционирования бухгалтерского учета. В частности, появилась настоятельная необходимость, в разделении бухгалтерского учета исходя из специализации организаций по различным отраслям народного хозяйства.

Задачей дисциплины «Бухгалтерский учет отраслевой» является изучение общих теоретических положений и основ организации учета в различных отраслях народного хозяйства, а также методика их осуществления.

Методическая разработка «Учебное пособие по бухгалтерскому учету отраслевому» предназначена для проведения лекционных занятий со студентами, обучающимися по специальности 38.03.01 «Бухгалтерский учет и аудит». Разработка составлена в соответствии с программой курса.

Основной учебной целью является приобретение навыков в методике оформления операций в бухгалтерском учете, первичных документов и регистров бухгалтерского учета, основанных на знаниях правового регулирования и ведения бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства: строительном производстве, в организациях общественного питания и туристической деятельности. Таким образом, студенты выступают в роли бухгалтеров исполнителей хозяйственных операций и должны принять оптимальное решение, позволяющее избежать нарушения законодательства РФ.

## **Тема 1. Бухгалтерский учет в строительстве**

### **1.1. Бухгалтерский учет и налогообложение деятельности организаций-застройщиков**

Застройщик – это предприятие, организующее возведение объекта капитального строительства, контролирующее его ход и осуществляющее ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат. С точки зрения организации производства строительных работ застройщик может выступать в роли заказчика, т.е. привлекать для осуществления работ специализированную строительную организацию либо возводить объект самостоятельно хозяйственным способом. С точки зрения финансирования строительства застройщик может сам быть инвестором работ, осуществляя строительство за счет собственных и привлеченных средств, либо может быть уполномочен инвестором на осуществление инвестиционного проекта по капитальному строительству.

В зависимости от осуществляемых застройщиком функций бухгалтерский учет и налогообложение его деятельности будут осуществляться по-разному. Рассмотрим особенности бухгалтерского учета и налогообложения деятельности застройщика, совмещающего функции заказчика и инвестора.

В качестве застройщика – заказчика – инвестора выступает предприятие, возводящее объект капитального строительства за счет собственных и заемных средств, привлекающее для проведения строительных работ специализированные организации.

Как правило, значительную долю средств, направляемых на строительство объекта, составляют средства соинвесторов, которые осуществляют инвестирование строительства в обмен на получение в будущем определенной доли в готовом объекте. Кроме того, застройщик может привлекать для строительства банковские кредиты, а также использовать собственную прибыль, оставшуюся после уплаты налогов и расчетов с учредителями и акционерами. В процессе осуществления строительства застройщик расходует собственные и привлеченные средства на оплату работ специализированных организаций, приобретение оборудования и материалов, содержание сотрудников, занимающихся организацией работ, а также осуществляет прочие расходы, связанные со строительством объекта.

### **1.1.1. Учет и налогообложение средств, привлекаемых для строительства объекта**

Учет средств, полученных от соинвесторов, осуществляется двумя способами в зависимости от формы заключаемого договора. В настоящее время наиболее распространены договоры инвестирования строительства и договоры долевого участия в строительстве. Форма договора инвестирования не предусмотрена ГК РФ, однако, по сути, инвестирование является видом целевого финансирования, поэтому средства, полученные от соинвестора, отражаются в учете у застройщика по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами учета денежных средств (51, 50 и др.). Полученные от инвесторов средства не подлежат обложению НДС и налогом на прибыль организаций, за исключением случаев использования их на собственные цели, когда они подлежат включению во внереализационные доходы застройщика.

Схема отражения операций по получению средств соинвесторов такова:

Дебет 51, Кредит 86 – получены денежные средства от соинвестора;

Дебет 01, 10, Кредит 86 – получено имущество в счет инвестиций.

Договор долевого участия в строительстве, по сути, является договором о совместной деятельности (договором простого товарищества). Вопросы отражения операций по договору простого товарищества регулируются Указаниями по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества, утвержденными Приказом МинФина России от 24.12.1998 № 68н. Поскольку заказчик – застройщик – инвестор является инициатором ведения строительства, обычно на него возлагаются функции по ведению общих дел товарищей. Он также ведет обособленный учет и баланс простого товарищества.

Схема отражения операций по получению вкладов товарищей в бухгалтерском учете следующая:

Дебет 51, Кредит 80 – получена сумма вклада по договору простого товарищества;

Дебет 01, 10, Кредит 80 – получено имущество по договору простого товарищества.

Кредиты банка, полученные на осуществление капитального строительства, отражаются по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в зависимости от срока, на который был выдан кредит, в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

### **1.1.2. Особенности учета затрат на строительство**

Учет затрат на строительство у заказчика-застройщика может вестись на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» или счете 20 «Основное производство». Выбор счета для учета затрат на строительство зависит от цели создания объекта и способа его финансирования. Обычно выделяют три варианта. Объект (или его часть) создается:

1) для собственных нужд. При этом используются как собственные, так и заемные средства;

2) на средства инвесторов (дольщиков) с целью его дальнейшей передачи в их пользование;

3) за счет собственных средств с целью его дальнейшей реализации.

При первом варианте речь идет об осуществлении долгосрочных инвестиций в создание объекта основных средств, поэтому затраты по строительству объекта отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При втором варианте можно говорить об осуществлении застройщиком долгосрочных инвестиций за счет сторонних заказчиков. В соответствии с п. 1.4 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного Письмом МинФина России от 30.12.1993 № 160, затраты застройщика в части средств сторонних заказчиков отражаются в учете как капитальные вложения по дебету счета 08.

Рассматривая третий вариант, необходимо обратить внимание на то, что в соответствии с указанным Положением под долгосрочными инвестициями понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования, не предназначенных для продажи, поэтому в том случае, если объект (или его часть) создается с целью дальнейшей реализации, затраты застройщика по его созданию подлежат отражению на счете 20 «Основное производство».

По окончании строительства стоимость объекта, созданного по первому и второму вариантам, отражается в бухгалтерском учете в составе основных средств застройщика (счет 01). Исключение составляют случаи, когда по условиям договора на строительство балансодержателем объекта является другое лицо: инвестор, администрация города или района и т.п.

При осуществлении строительства по третьему варианту затраты по строительству объекта списываются на счет реализации (90).

Затраты на строительство объекта отражаются в учете в

корреспонденции со счетами учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. На счетах затрат (08, 20) учитываются также расходы на приобретение оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа.

До вступления в силу части второй НК РФ суммы НДС, уплаченные подрядчикам при выполнении строительно-монтажных работ, относились у застройщика на увеличение первоначальной стоимости объекта, законченного капитальным строительством. С 1 января 2001 г. в связи с вступлением в силу гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ порядок налогообложения изменился. В соответствии с п. 6 ст. 171 НК РФ суммы налога, уплаченные застройщиком подрядным организациям за проведение строительно-монтажных работ, а также по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, подлежат вычетам после принятия на учет объектов завершеного капитального строительства.

Согласно п. 6 ст. 171 и п. 5 ст. 172 НК РФ НДС, уплаченный заказчиком при приобретении оборудования, отраженного в смете на строительство и переданного подрядчику на давальческих условиях, подлежит вычету при принятии на балансовый учет законченного строительством объекта.

Затраты на строительство объекта учитываются следующим образом (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Содержание операции	Дебет	Кредит
Оприходованы материалы, приобретенные для строительства	10	60
Отражен НДС по приобретенным материалам	19	60
Оплачены материалы поставщику	60	51
Материалы отнесены в состав капитальных вложений на основании отчета подрядчика	08, 20	10
Акцептован счет подрядчика за выполненные строительно-монтажные работы	08, 20	60
Отражен НДС от стоимости работ подрядчика	19	60
Оплачен счет подрядчика	60	51

Продолжение таблицы 1.1.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Оприходовано оборудование, требующее монтажа	07	60
Отражен НДС от стоимости оборудования	19	60
Оплачен счет за приобретенное оборудование	60	51
Оборудование передано подрядчику для монтажа	08, 20	07
Начислены проценты по кредитам и займам в пределах срока строительства объектов	08, 20	66, 67

### 1.1.3. Учет расчетов заказчика-застройщика с подрядчиками

Отношения заказчика-застройщика с подрядчиками строятся на основе договора строительного подряда в соответствии со ст. 740–757 ГК РФ.

Согласно п.5 разд. IV ПБУ 2/94 застройщик может выдавать подрядчику авансы или перечислять ему промежуточные платежи за работы, выполненные на конструктивных элементах или этапах, или перечислить деньги после завершения всех работ на объекте строительства. Причем в бухгалтерском учете у застройщика (как и у подрядчика) расчеты за объекты строительства нужно отражать исходя из стоимости, определенной в договоре.

Расчеты с подрядчиками в бухгалтерском учете отражаются следующим образом (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Содержание операции	Дебет	Кредит
Перечислен аванс на выполнение строительно-монтажных работ	60	51
Приняты строительно-монтажные работы	08, 20	60
Зачтен ранее выданный аванс	60	60
Произведен окончательный расчет	60	51

### 1.1.4. Учет затрат на содержание заказчика-застройщика

Расходы по содержанию застройщика в соответствии с п. 7

Положения о заказчике-застройщике (едином заказчике, дирекции строящегося предприятия) и техническом надзоре, утвержденного Постановлением Госстроя СССР от 02.02.1988 № 16 (в ред. от 08.06.2001), должны быть предусмотрены в смете на строительство и включены в первоначальную стоимость объектов, входящих в состав стройки.

Порядок определения затрат на содержание заказчика-застройщика регламентируется Методическим пособием по расчету затрат на службу заказчика-застройщика, рекомендованным Письмом Минстроя России от 13.12.1995 № ВБ-29/12-347 и Письмом Госстроя России от 07.04.1994 № ВБ-12-64 «О затратах на содержание заказчика-застройщика».

Объем средств на содержание заказчика-застройщика обычно определяется в договоре между инвестором и застройщиком.

Расходы на содержание заказчика-застройщика предварительно учитываются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т.д. По окончании месяца расходы, учтенные на счете 26, списываются в дебет счета 08 или 20.

ПБУ 2/94 (п. 15) обязывает застройщика в каждом отчетном периоде определять финансовый результат по деятельности, связанной со строительством. Этот финансовый результат образуется у него как разница между размером средств на содержание, заложенным в сметах на строящиеся в данном отчетном периоде объекты, и фактическими расходами на его содержание.

В табл. 1.3 приведены записи по учету затрат на содержание заказчика-застройщика.

Таблица 1.3

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражены расходы на содержание заказчика-застройщика	08, 20	60, 02, 70, 71
Отражены расходы на содержание аппарата заказчика-застройщика	26	10, 70, 69

Продолжение таблицы 1.3.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Расходы на содержание аппарата заказчика-застройщика включены в стоимость капитальных вложений	08, 20	26
Отражена сумма экономии средств на содержание застройщика, заложенная в смете, над фактическими затратами на его содержание в данном отчетном периоде (разница между средствами, поступившими от инвесторов, и средствами, фактически израсходованными на содержание заказчика-застройщика в данном отчетном периоде)	08, 20	91
Начислен НДС с суммы экономии средств на содержание заказчика-застройщика	91	68
Отражена сумма превышения фактических затрат заказчика-застройщика в данном отчетном периоде над размером средств, предусмотренных на его содержание в сметах	91	60, 02, 70, 71

### 1.1.5. Учет прочих доходов и расходов застройщика

Учитывая суммы прибыли, полученные в связи с капитальным строительством, а также убытки, не предусмотренные сметной документацией, заказчик-застройщик в соответствии с п. 3.1.6 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций должен вести счет 91 «Прочие доходы и расходы».

На этом счете застройщик, в частности, учитывает:

- доходы от сдачи имущества в аренду;
- штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение хозяйственных договоров;
- прибыль от реализации на сторону излишних и неиспользуемых ценностей и пр.;
- убытки от порчи материальных ценностей, ликвидации основных средств, списания дебиторской задолженности и др.

Превышение убытков над прибылью списывается на счета 08 или 20 в состав прочих капитальных затрат, а затем включается в инвентарную (продажную) стоимость объекта (п. 3.1.6 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций).

Бухгалтерские записи по учету прочих доходов и расходов

заказчика-застройщика приведены в табл. 1.4.

Таблица 1.4

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Отражен доход в виде санкций за нарушение условий хозяйственных договоров	76	91
Отражены убытки, не предусмотренные сметой на строительство	91	94
Отражена сумма полученных застройщиком в связи со строительством убытков, не предусмотренных в сметах на строительство	08, 20	91
Отражена сумма превышения фактических затрат заказчика-застройщика в данном отчетном периоде над размером средств, от предусмотренных на его содержание в сметах	91	60, 02, 70, 71

#### 1.1.6. Учет законченного строительством объекта

Заказчик-застройщик по завершении капитального строительства объекта предъявляет его к приемке в эксплуатацию, которая оформляется типовыми формами № КС-11 «Акт приемки законченного строительством объекта» или № КС-14 «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией».

С вводом объекта в эксплуатацию затраты по нему списываются заказчиком-застройщиком:

- в доле, принадлежащей ему на праве собственности, в дебет счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» – в размере инвентарной стоимости данной части объекта;

- в доле, принадлежащей инвесторам по инвестиционному договору, в дебет счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» – в размере, приходящемся на долю инвестора в соответствии с договором.

Налог на добавленную стоимость по законченному строительством объекту основных средств принимается к вычету у заказчика-застройщика после оформления соответствующими документами ввода объекта в эксплуатацию и передачи инвестору

инвентарной стоимости объекта для принятия им к учету. Данные операции отражаются в учете заказчика-застройщика записью по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Возмещение НДС из бюджета осуществляется в порядке, установленном ст. 176 НК РФ. Возмещенная сумма налога отражается в учете заказчика-застройщика записью по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Как правило, данная сумма по условиям инвестиционного контракта возвращается инвестору.

## **1.2. Бухгалтерский учет и документальное оформление подрядных строительных работ**

### **1.2.1. Особенности договора строительного подряда**

Еще на стадии заключения такого договора следует учесть, что он относится к наиболее сложным видам договоров, так как охватывает широкий круг вопросов, таких как поставка материалов; установка технологического оборудования; условия и график сдачи и оплаты различных этапов работ; устранение недостатков, обнаруженных после сдачи объекта, и т.д.

Обязательным приложением к договору строительного подряда является утвержденная проектно-сметная документация. Действующее законодательство не допускает осуществления строительных работ без проектно-сметной документации. Она нужна для определения количества ресурсов, необходимых для осуществления работ, предусмотренных договором. Выявленные таким образом данные могут служить основанием для определения стоимостных показателей при формировании договорной цены на строительные работы.

Субъектный состав договора строительного подряда зависит от того, какие именно отношения имеют место в данном случае. Возможными вариантами могут быть:

а) в качестве заказчика фигурирует государство в лице его министерств или других органов;

б) заказчиком объекта строительства является другой хозяйствующий субъект;

в) строительные работы осуществляются для удовлетворения личных потребностей заказчика как физического лица.

Отношения участников процесса капитального строительства

регламентируются соответствующими документами. Например, отношения, возникающие в том случае, когда государство является заказчиком объекта строительства, регулируются параграфом 5 гл. 37 Гражданского кодекса Российской Федерации. В частности, подрядные строительные работы, проектные и изыскательские работы, предназначенные для удовлетворения потребностей Российской Федерации или субъекта Российской Федерации и финансируемые за счет средств соответствующих бюджетов и внебюджетных источников, осуществляются на основе государственного контракта на выполнение подрядных работ для государственных нужд. Бухгалтерский и налоговый учет затрат, связанных со строительными работами, финансируемыми за счет бюджетов разных уровней или внебюджетных фондов, имеет свои особенности. Это касается, в частности, вопроса применения отраслевых рекомендаций и указаний по определению себестоимости строительных работ.

ГК РФ не дает исчерпывающего перечня субъектов договора строительного подряда. Например, об инвесторах, финансирующих процесс капитального строительства, речь идет в Федеральном законе от 25.02.1999 № 39-ФЗ (с изменениями на 02.01.2000) «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (далее – Закон № 39-ФЗ). ГК РФ и Закон № 39-ФЗ по-разному трактуют некоторые понятия, используемые в ходе капитального строительства. Это, в частности, касается субъектного состава договора строительного подряда, понятийного аппарата и терминологии. Данные противоречия нередко затрудняют практическое применение отдельных типов договоров строительного подряда. Представляется, что субъекты инвестиционной деятельности при составлении договора строительного подряда должны формировать его положения в соответствии с требованиями Закона № 39-ФЗ.

При ведении сложных строительных работ субъектом договора строительного подряда может быть инженер или специализированная организация. В ст. 749 ГК РФ отмечено, что заказчик в целях осуществления контроля и надзора за строительством и принятия от его имени решений во взаимоотношениях с подрядчиком может заключить самостоятельно, без согласия подрядчика, договор об оказании заказчику инженерных услуг с соответствующим инженером или инженерной организацией. Следовательно, в подобном случае в договоре строительного подряда должны быть определены функции инженера (инженерной организации), связанные с выполнением им

своих обязательств. Полномочия данного субъекта договора строительного подряда сводятся к осуществлению инженерного надзора и контроля за ходом строительных работ. Его указания и требования исходят от имени заказчика и обязательны для исполнения подрядной строительной организацией.

К особенностям договора строительного подряда можно отнести наличие в нем положений об условиях сдачи и приемки выполненных строительных работ или объекта строительства, если речь идет о строительстве «под ключ». Это требование договора закрепляется только в письменной форме путем подписания сторонами договора актов установленных форм. Кроме того, юридически значимыми для сторон являются сроки начала и окончания строительства. С точки зрения организации бухгалтерского и налогового учета эти факторы имеют важнейшее значение.

В соответствии со ст. 756 ГК РФ предельный срок обнаружения недостатков, допущенных подрядными организациями в ходе строительных работ, составляет пять лет.

Особенности, свойственные договору строительного подряда, обуславливают его функциональную направленность. Прежде всего, это фондосоздающая, инвестиционная, социальная, стабилизирующая функции.

Строительство удовлетворяет потребности хозяйствующих субъектов в строительстве или обновлении их основных фондов.

В соответствии с законодательством Российской Федерации инвестиционную деятельность в рамках договора строительного подряда могут осуществлять как физические лица, так и хозяйствующие субъекты, в том числе иностранные. Это позволяет развивать экономику строительной отрасли на основе негосударственных инвестиций, а также предоставляет заказчику возможность выбора инвесторов.

Социальная функция договора строительного подряда заключается в увеличении рабочих мест, связанных с выполнением строительных заказов, что позволяет снизить уровень безработицы. Кроме того, жилищное строительство по договорам строительного подряда в значительной мере способствует решению жилищного вопроса.

Стабилизирующая функция договора строительного подряда обусловлена тем, что объекты законченного строительства служат длительное время, не требуя значительных средств для поддержания их в состоянии, пригодном к использованию. Между тем в изготовлении строительной продукции косвенно или непосредственно принимают

участие более 70 отраслей экономики, которые обеспечивают строительство металлом и металлоконструкциями, цементом, лесоматериалами, строительными машинами, средствами транспорта, топливом, энергетическими ресурсами и т.д.

В части регулирования договора строительного подряда ГК РФ содержит как обязательные, так и необязательные нормы, т.е. нормы, используемые применительно к конкретным ситуациям, с помощью которых учитываются специфика и все особенности конкретного объекта капитального строительства. Содержание отдельного договора строительного подряда может зависеть от масштаба стройки, желаний сторон, состава субъектов договора и их юридической подготовки и т.д.

Деятельность подрядных строительных организаций может быть генподрядной и субподрядной. При этом следует иметь в виду, что генподрядная организация может не проводить никаких строительных работ, а содержание ее деятельности сводится к посредничеству; сбору и анализу экономической, управленческой или другой информации, связанной со строительством; организации, обеспечению ведения строительных работ и руководству процессом строительства.

Работодателем для субподрядной организации является генподрядная организация. Субподрядные организации – непосредственные исполнители строительных работ. Они, как правило, имеют узкую специализацию по видам работ. Иными словами, генподрядчик поручает субподрядчику выполнение определенных видов строительных работ.

Практическая реализация договора строительного подряда по схеме заказчик – генподрядчик – субподрядчик зависит от конкретных условий, задач и целей, стоящих перед участниками капитального строительства. Следует учесть, что в качестве генподрядчика или субподрядчика может фигурировать только хозяйствующий субъект, имеющий специальную лицензию. Кроме того, для выполнения некоторых видов строительных работ требуется оформить дополнительную лицензию.

Как показывает практика, важнейшее значение имеют условия, закрепленные договором строительного подряда, касающиеся сдачи и приемки строительных работ. Это связано с тем, что в зависимости от момента сдачи и приемки строительных работ и подписания соответствующих актов переходит право собственности на объект или его часть от подрядчика к заказчику. Момент перехода права собственности на объект строительства влияет, в частности, на определение ответственности за сохранность объекта или его части;

выявление налоговой базы; момент истечения гарантийного срока качества; срок исковой давности; возникновение кредиторской задолженности заказчика.

Вопросы приемки и сдачи строительных работ регламентируются ст. 753 ГК РФ. В ней, в частности, отмечено, что заказчик, получивший сообщение подрядчика о готовности к сдаче результата выполненных по договору строительного подряда работ, обязан немедленно приступить к его приемке. Если иное не предусмотрено договором, работы по сдаче выполненных строительных работ осуществляются за счет заказчика объекта строительства. Кроме того, заказчик, предварительно принявший результат отдельного этапа работ, несет риск последствий гибели или повреждения результата работ, которые произошли не по вине подрядчика.

В ст. 746 ГК РФ указано, что выполненные подрядчиком работы оплачиваются заказчиком в размере, предусмотренном сметой, в сроки и в порядке, которые установлены законом или договором строительного подряда. Из этого следует, что субъекты договора строительного подряда могут применять те сроки, варианты, формы и порядок оплаты строительных работ, относительно которых они достигли согласия. Кроме того, согласно ст. 711 ГК РФ в том случае, если договором подряда не предусмотрена предварительная оплата выполненных строительных работ или отдельных их этапов, заказчик обязан уплатить подрядчику договорную цену после окончательной сдачи результатов работ при условии, что работа выполнена надлежащим образом и в согласованный срок, либо с согласия заказчика – досрочно. Из текста ст. 711 ГК РФ невозможно определить, когда именно заказчик должен оплатить выполненные работы подрядчику. Формулировка «после окончательной сдачи результатов работ» не устанавливает конкретного срока. Из этого следует вывод о том, что вопросы, связанные с условиями и сроками оплаты, следует проработать на стадии заключения договора строительного подряда.

В связи с этим систему договорных отношений, связанных с осуществлением капитального строительства, необходимо рассматривать как сложную комбинацию договоров строительного подряда между рядом хозяйствующих субъектов.

### **1.2.2. Документальное оформление подрядных строительных работ**

Предметом договора строительного подряда могут быть вводимые в действие объекты, виды, комплексы строительно-монтажных работ, а

также части возводимого объекта или отдельные объемы строительно-монтажных работ. Порядок учета финансового результата в значительной степени зависит от выбора предмета договора. Вместе с тем это заметно влияет на совокупную величину налогов, уплачиваемых организацией в бюджеты разных уровней.

В соответствии со ст. 740 ГК РФ заказчик становится собственником объекта строительства после его принятия от подрядчика на основании акта приемки, а также регистрации в установленном порядке. Моментом перехода права собственности по выполненным строительным работам может быть:

- момент принятия готовой строительной продукции заказчиком;
- момент оплаты, т.е. поступления денежных средств подрядчику.

Если момент перехода права собственности не уточнен в договоре строительного подряда, то предполагается, что им будет момент реализации, т.е. подписания соответствующего акта.

Так как условия договора строительного подряда могут быть различными, учет финансового результата деятельности строительной организации необходимо организовать исходя из конкретной ситуации. Возможные варианты:

1) незавершенный объект строительства может учитываться по производственной себестоимости на балансе подрядной строительной организации до момента его полного завершения, а право собственности на объект переходит к заказчику по мере окончания всех работ;

2) подрядчик списывает стоимость выполненных работ со счета 20 «Основное производство» на счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» и формирует финансовый результат по мере их сдачи заказчику; при этом право собственности на указанные работы переходит к заказчику после их сдачи ему подрядчиком.

Если используется вариант, при котором незавершенный объект строительства учитывается на балансе подрядчика до момента его полного завершения, а право собственности на него переходит к заказчику по мере окончания всех работ, расходы подрядчика формируются с учетом всех фактически имевших место расходов, связанных с осуществлением строительных работ по договору строительного подряда. Расходы формируются по объектам учета с начала исполнения договора строительного подряда до момента завершения работ, т.е. до полного расчета по законченному объекту строительства и передачи его заказчику. В соответствии с ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», утвержденным Приказом

МинФина России от 20.12.1994 № 167, подрядная организация может применять два метода определения финансового результата за отчетный период:

- по стоимости объекта строительства в целом;
- по стоимости отдельных выполненных работ по мере их готовности.

Подрядная организация, определяющая финансовый результат по стоимости объекта строительства в целом, ведет учет произведенных затрат в составе незавершенного производства на счете 20 «Основное производство» до момента сдачи объекта строительства заказчику.

При учете финансового результата по стоимости отдельных выполненных работ по мере их готовности применяется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Практика показывает, что в тех случаях, когда процесс выполнения работ выходит за рамки одного отчетного (налогового) периода, целесообразно учет финансовых результатов подрядной строительной организации вести по стоимости отдельных выполненных работ по мере их готовности с применением счета 46. Это вызвано:

- во-первых, длительным производственным циклом процесса изготовления строительной продукции, в связи с чем формирование финансового результата строительной организации может происходить неравномерно;
- во-вторых, данный способ уменьшает налоговую базу по налогу на имущество организаций.

В соответствии с ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» выявить финансовый результат по отдельным этапам строительных работ подрядная организация может в том случае, если ситуация отвечает следующим требованиям:

- этапы строительных работ четко обозначены в договоре;
- этапы имеют самостоятельное значение, т.е. результат одного этапа может использоваться независимо от того, закончены ли другие этапы строительных работ;
- организация может оценить объем выполненных работ и приходящиеся на него расходы.

В момент сдачи заказчику отдельных этапов работ подрядчик отражает выручку. Необходимость этого обусловлена тем, что право собственности на выполненные этапы строительных работ переходит к заказчику. В соответствии с налоговым законодательством в таком случае подрядчик должен начислить НДС, а также выявить финансовый результат по сданным заказчику этапам.

*Пример:* 25 декабря 2016 г. ОАО «Еврострой» заключило с заказчиком договор на строительство комплекса производственных зданий. В соответствии с договором сдача работ должна производиться в три этапа. Общая стоимость работ по договору равна 12 213 400 руб. (включая НДС 1 850 400 руб.), в том числе:

1-й этап – 4 130 000 руб. (в том числе НДС 630 000 руб.);

2-й этап – 2 048 480 руб. (в том числе НДС 312 480 руб.);

3-й этап – 5 439 800 руб. (в том числе НДС 829 800 руб.).

Расходы подрядчика (себестоимость строительных работ) составили при выполнении 1-го этапа работ 3 000 000 руб., 2-го этапа – 1 985 000 руб., 3-го этапа – 4 432 000 руб.; накладные расходы – соответственно 390 000, 240 000 и 510 000 руб.

9 января 2017 г. согласно условиям договора подрядчик получил от заказчика на расчетный счет аванс на выполнение строительных работ в сумме 11 800 000 руб., в том числе НДС.

В бухгалтерском учете ОАО «Еврострой» в I квартале 2017 г. следует сделать следующие записи:

Дебет 51, Кредит 62, субсчет «Авансы полученные» – 11 800 000 руб. – получен аванс;

Дебет 62, субсчет «Авансы полученные», Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС» – 1 800 000 руб. – начислен НДС с суммы полученного аванса;

Дебет 46, Кредит 90, субсчет «Выручка» – 4 130 000 руб. – сдан 1-й этап строительных работ;

Дебет 90, субсчет «Себестоимость продаж», Кредит 20 – 3 000 000 руб. – списаны расходы, относящиеся к выполнению 1-го этапа работ;

Дебет 90, субсчет «Налог на добавленную стоимость», Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС» – 630 000 руб. – начислен НДС со стоимости работ, относящихся к 1-му этапу;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС», Кредит 62, субсчет «Авансы полученные» – 630 000 руб. – предъявлена к вычету сумма НДС с аванса, относящаяся к 1-му этапу работ;

Дебет 90, субсчет «Себестоимость продаж», Кредит 26 – 390 000 руб. – списаны накладные расходы за отчетный период;

Дебет 90, субсчет «Прибыль/убыток от продаж», Кредит 99 – 110 000 руб. – выявлен финансовый результат за отчетный период и списан на счет прибылей и убытков;

Дебет 99, Кредит 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» – 22 000 руб. – начислен налог на прибыль организации.

Аналогичным образом отражается сдача последующих этапов

сданных заказчику строительных работ, после чего счет 46 закрывается в корреспонденции со счетом 62. После сдачи всего комплекса строительных работ и закрытия счета 46 осуществляется окончательный расчет за выполненные работы, который в учете отражается следующим образом:

Дебет 62, субсчет «Авансы полученные», Кредит 62, субсчет «Расчеты с заказчиками» – зачтена сумма аванса, полученная от заказчика;

Дебет 51, Кредит 62 – поступили на расчетный счет денежные средства от заказчика.

При сдаче выполненных этапов незавершенных работ, а также законченных конструктивных элементов оформляется акт приемки выполненных работ по форме № КС-2.

Основанием для расчетов заказчика с подрядчиком является Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3). На основании данной Справки заказчик и генподрядчик отражают у себя в учете объем выполненных и сданных строительных работ. Она составляется отдельно по работам, выполненным самой организацией, и по тем, которые выполнили субподрядные организации.

В настоящее время для учета работ в капитальном строительстве применяются в основном следующие формы первичных документов:

Общий журнал работ (форма № КС-6);

Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3);

Акт приемки законченного строительством объекта (форма № КС-11);

Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма № КС-14).

Общий журнал работ (форма № КС-6) применяется для учета выполнения строительных работ и является основным первичным документом, отражающим технологическую последовательность, сроки, качество выполнения, а также условия осуществления строительства. Он ведется производителем работ (руководителем смены), ответственным за строительство здания или сооружения на строительстве отдельных или группы однотипных одновременно строящихся объектов, расположенных в пределах одной строительной площадки. По окончании работ специальный журнал передается генеральной подрядной строительной организации. Титульный лист заполняется до начала строительства генеральной подрядной строительной организацией с участием проектной организации и

заказчика. Стоимость работ в Общем журнале указывается в договорных ценах. Данный первичный документ содержит список инженерно-технического персонала, занятого на строительстве объекта, а также сведения о производстве работ с начала и до их завершения. Описание работ должно производиться по конструктивным элементам здания или сооружения с указанием осей, рядов, отметок, этажей, ярусов, секций и помещений, где выполнялись работы. В Общем журнале также приводятся краткие сведения о методах производства работ, применяемых материалах, готовых изделиях и конструкциях, вынужденных простоях строительных машин (с указанием принятых мер), испытаниях оборудования, систем, сетей и устройств (опробование вхолостую или под нагрузкой, подача электроэнергии, испытания на прочность и герметичность и др.), отступлениях от рабочих чертежей (с указанием причин) и их согласовании, изменении расположения охранных, защитных и сигнальных ограждений, переносе транспортных и пожарных проездов, прокладке, перекладке и разборке временных инженерных сетей, наличии и выполнении схем операционного контроля качества, исправлениях или переделках выполненных работ (с указанием виновных), а также о метеорологических и других особых условиях производства работ. Приводятся замечания работников, контролирующих производство и безопасность работ в соответствии с предоставленными им правами, а также уполномоченных представителей проектной организации или ее авторского надзора. Общий журнал должен быть пронумерован, прошнурован, оформлен всеми подписями на титульном листе и скреплен печатью строительной организации, выдавшей его. При сдаче законченного строительством объекта в эксплуатацию Общий и специальный журналы работ предъявляются рабочей комиссии, и после приемки объекта передаются на постоянное хранение заказчику или по поручению заказчика эксплуатационной организации.

Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3) применяется для расчетов с заказчиком за выполненные работы. Заполняется в двух экземплярах: первый экземпляр – для подрядчика, второй – для заказчика (застройщика, генподрядчика). Третий экземпляр в адрес финансирующего банка представляется только по требованию этого банка. Справка по форме № КС-3 составляется ежемесячно специалистом организации, выполнявшей в отчетном периоде строительные и монтажные работы, работы по капитальному ремонту зданий и сооружений, другие подрядные работы, и представляется генподрядчиком заказчику (застройщику),

субподрядчиком – генподрядчику. Стоимость работ и затрат в Справке отражается в договорных ценах, по которым осуществляются расчеты заказчика с подрядчиком, где, в частности, указываются:

- стоимость работ и затрат нарастающим итогом с начала проведения работ;

- стоимость работ и затрат за отчетный месяц в целом по стройке, а также по каждому входящему в ее состав объекту;

- сведения по каждому виду оборудования, к монтажу которого приступили в отчетном месяце, наименование и марка оборудования, а в графах – данные о выполненных монтажных работах;

- дополнительные затраты, связанные с производством работ и входящие в стоимость этих работ (рост стоимости материалов, заработной платы, тарифов, расходов на эксплуатацию машин и механизмов, дополнительные затраты при производстве работ в зимнее время, средства на выплату надбавок за подвижной и разъездной характер работ и др.);

- затраты, не включаемые в стоимость работ.

Строительная организация, которая наряду со строительной деятельностью производит промышленную продукцию (блоки, кирпичи, бетон и т.д.), выполняет работы и оказывает услуги, не относящиеся к строительству, ведет первичный учет по формам, установленным для соответствующих отраслей.

Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма № КС-11) применяется для приемки законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения всех форм собственности (зданий, сооружений, их очередей, пусковых комплексов, включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение) при его полной готовности в соответствии с утвержденным проектом, договором строительного подряда (контрактом). Данный Акт является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ в соответствии с договором (контрактом), составляется в необходимом количестве экземпляров и подписывается представителями исполнителя работ (генерального подрядчика) и заказчика или другими лицами, уполномоченными на это инвестором соответственно для исполнителя работ (генерального подрядчика) и заказчика. Оформление приемки осуществляется заказчиком на основе результатов проведенных им обследований, проверок, контрольных испытаний и измерений, документов исполнителя работ, подтверждающих соответствие принимаемого объекта утвержденному проекту, нормам, правилам и

стандартам, а также заключений органов надзора. К Акту приемки объекта исполнитель работ и заказчик прилагают оформленные документы, разработанные Госстроем России в соответствии с Законом РСФСР от 26.06.1991 (с изменениями по состоянию на 10.01.2003) «Об инвестиционной деятельности в РСФСР», Федеральным законом от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».

Вся документация по приемке объекта передается заказчиком пользователю объекта. Исполнитель работ на основе акта приемки представляет в установленном порядке документы статистической отчетности о выполнении договорных обязательств. В документы статистической отчетности введенный в действие объект включается за тот отчетный период, в котором зарегистрирован факт ввода. Этот факт регистрируется заказчиком (пользователем объекта) в местных органах исполнительной власти в порядке, установленном этими органами.

### **1.2.3. Затраты на производство**

Формирование информации о расходах по обычным видам деятельности ведется на счетах 20–29 Плана счетов.

Счет 20 «Основное производство» используется для учета затрат по выполнению строительно-монтажных работ. По дебету данного счета отражаются прямые расходы организации в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов:

10 «Материалы» – на стоимость материалов, конструкций и изделий, использованных при производстве работ;

23 «Вспомогательные производства» – на стоимость услуг, оказанных собственными подсобно-вспомогательными производствами организации;

25 «Общепроизводственные расходы» – на стоимость расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на суммы по оплате труда рабочих, занятых на строительно-монтажных работах;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость услуг, связанных с производством работ и др.

Косвенные (накладные) расходы, связанные с управлением и обслуживанием строительного производства, списываются на счет 20 с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Потери от брака во время производства работ, а также затраты по

устранению недостатков, обнаруженных в течение периода гарантийной эксплуатации объекта, списываются со счета 28 «Брак в производстве».

На отдельном субсчете счета 20 генподрядной строительномонтажной организации отражается сметная (договорная) стоимость работ, выполненных субподрядными организациями. Остаток по счету 20 на конец месяца показывает стоимость незавершенного строительного производства.

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для учета затрат подсобно – вспомогательных производств, состоящих на балансе организации, обеспечивающих обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, газом, воздухом и др.); транспортное обслуживание; ремонт строительных машин и механизмов и других основных средств; изготовление строительных деталей, конструкций, отдельных видов строительных материалов (бетона, раствора и др.); добычу камня, гравия, песка и других нерудных материалов.

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг основному производству организации. По кредиту данного счета отражаются суммы фактической себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ и оказанных основному производству услуг. Стоимость изготовленных строительных материалов, конструкций и деталей, добытых нерудных материалов приходится на счет 10 «Материалы» по фактической себестоимости изготовления. Выработанная для строительства объектов энергия списывается на счет 20 «Основное производство». Выполненные для сторонних организаций работы и оказанные услуги списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает остаток незавершенного производства.

В связи с исключением из нового Плана счетов счета 30 «Некапитальные работы» на счет 23 «Вспомогательные производства» переносится учет хозяйственных операций по возведению временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств, а также учет расходов, связанных со сносом и демонтажем прекращенных строительством объектов. В аналитическом учете по счету 23 выделяется статья «Возведение временных (нетитульных) сооружений». К нетитульным относятся временные сооружения, приспособления и устройства, предназначенные для нужд отдельного объекта, расходы по содержанию которых учитываются в составе накладных расходов.

Перечень работ и затрат, относящихся к нетитульным временным

зданиям и сооружениям, установлен Методическими указаниями по определению стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации (МДС 81-1.99), утвержденными Постановлением Госстроя России от 26.04.1999 № 31.

К временным (нетитульным) сооружениям, приспособлениям, устройствам согласно Приложению № 6 к Постановлению Госстроя России от 26.04.1999 № 31 относятся:

- приобъектные конторы и кладовые прорабов и мастеров;
- складские помещения и навесы при объекте строительства;
- душевые, кубовые, неканализованные уборные и помещения для обогрева рабочих;
- настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики, ходовые доски, обноски при разбивке зданий;
- сооружения, приспособления и устройства по технике безопасности;
- леса и подмости, не предусмотренные в сметных нормах на строительные работы или в ценниках на монтаж оборудования, наружные подвесные люльки, заборы и ограждения, необходимые для производства работ, предохранительные козырьки, укрытия при производстве буровзрывных работ;
- временные разводки от магистральных и разводящих сетей электроэнергии, воды, пара, газа и воздуха в пределах зоны (территории в пределах до 25 м от периметров зданий или осей линейных сооружений);
- расходы, связанные с приспособлением строящихся и существующих на строительных площадках зданий вместо строительства указанных выше временных (нетитульных) зданий и сооружений.

Стоимость законченных строительством временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств оформляется актом о сдаче временного (нетитульного) сооружения по форме № КС-8 и принимается к учету по счету 10 «Материалы», субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности». При передаче временного объекта в эксплуатацию его стоимость списывается на счет 26 «Общехозяйственные расходы» по ст. 2 разд. III Перечня накладных расходов (Приложение № 1 к Типовым методическим рекомендациям по планированию и учету себестоимости строительных работ, утвержденным Минстроем России от 04.12.1995 № БЕ-11-260/7 (с изменениями от 14.08.1997 № ВБ-12-185/7). Контроль наличия и движения указанных предметов может вестись в оперативном порядке (например, за балансом и т.д.).

Отражение в бухгалтерском учете расходов по возведению временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств производится следующим образом:

Дебет 23 «Вспомогательные производства»,

Кредит 10, 23, 25, 60, 69, 70 и др. – расходы в размере прямых затрат по возведению временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств;

Дебет 10 «Материалы», субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»,

Кредит 23 «Вспомогательные производства» – принятие к учету временных (нетитульных) сооружений;

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»,

Кредит 10 «Материалы», субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» – передача временных (нетитульных) сооружений в эксплуатацию.

Ликвидация указанных предметов оформляется актами о разборке временного (нетитульного) сооружения по форме № КС-9.

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» учитываются расходы по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов, а также по оплате указанных расходов сторонними специализированным организациям. Состав расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов приведен в п. 2.11 Типовых методических рекомендаций. Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», полностью списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для учета расходов по содержанию аппарата управления организации, расходов на обслуживание работников строительства, на организацию работ на строительных площадках и др. На данный счет относятся расходы, перечисленные в Приложении № 1 к Типовым методическим рекомендациям.

Указанные расходы полностью списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». В качестве условно-постоянных накладные расходы могут списываться непосредственно в дебет счета 90 «Продажи».

Фактическая себестоимость строительных работ, выполняемых собственными силами, отражаемая по дебету счета 20 в разрезе объектов учета, складывается из затрат, связанных с производством

этих работ. Информация о затратах по каждому объекту учета может формироваться отдельно по нормам, нормативам и отклонениям от них. Включение в себестоимость строительства затрат отражается в учете следующим образом:

Таблица 1.5.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Примечание
		дебет	кредит	
1.	Отражена стоимость израсходованных материалов	20.1	10	В журнал-ордер № 10-с данные заносятся из ведомости № 10-с, составляемой на основании материальных отчетов и оборотных ведомостей
2.	Отражено списание отклонений в стоимости материалов	20.1	16	Списание проводится пропорционально стоимости по учетным ценам израсходованных в основном производстве материалов. Расчет процента отклонений осуществляется в разделе 1.1 ведомости № 10-с
3.	Отражена стоимость затрат вспомогательных производств, относящихся к основному производству	20.1	23	Согласно расшифровке распределения затрат в журнале-ордере № 10-с - расчетные данные к кредиту счета 23 (вычисления проводятся по справке производственно-технического или планово-экономического отдела предприятия)

Продолжение таблицы 1.5.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Примечание
4.	Отражена стоимость затрат на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов, задействованных в основном производстве	20.1	25	Согласно данным разработочной таблицы к кредиту счета 25
5.	Отражена сумма начисленной заработной платы рабочих основного производства	20.1	70	Согласно данным разработочной таблицы. В журнале-ордере № 10-с суммы единого социального налога, начисленные на заработную плату рабочих основного производства, относятся на счет 26 «Общехозяйственные расходы» в раздел 2 «Расходы по обслуживанию рабочих»

Продолжение таблицы 1.5.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Примечание
6.	Отражена сумма накладных расходов основного производства в части строительных работ, за исключением сумм, относимых на некапитальные работы	20.1	26	Согласно данным по счету в журнале-ордере № 10-с. В разрезе объектов учета разбивка суммы накладных расходов производится пропорционально прямым затратам (счет 20, графа 29 журнала-ордера № 10-с) или пропорционально сметной стоимости выполненных на объектах за данный период работ, либо по другим параметрам в соответствии с принятой на предприятии учетной политикой
7.	Отражены затраты по оплате услуг сторонних организаций, отнесенных на основное производство	20.2	60	Данные журнала-ордера № 10-с. С кредита счета 60 в дебет счета 20 относится также стоимость работ, выполненных субподрядными организациями.
8.	Отражена сумма невозмещенных потерь от внутреннего брака, списанная на себестоимость вспомогательных производств	20	28	Приказ руководителя

На счете 20 рекомендуется открыть субсчета по учету себестоимости строительных работ, выполненных собственными силами, и стоимости работ, выполненных субподрядными организациями.

После сдачи заказчику выполненных работ (законченного строительством объектов) затраты по строительству списываются с

кредита счета 20 в дебет счета 90-2.

Выполненные субподрядными организациями строительные работы относятся на издержки производства подрядных организаций. В стоимость строительных работ, сданных заказчику, включаются работы, выполненные субподрядчиками. Генподрядчики одновременно с фактической себестоимостью работ, выполненных собственными силами, списывают со счета 20 договорную стоимость субподрядных работ, принятых к оплате.

Строительные организации для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) по элементам расходов могут применять счета 30–39 нового Плана счетов. Состав и методика данных счетов устанавливаются организацией самостоятельно на основании соответствующих рекомендаций МинФина России.

Незаконченные на конец отчетного периода работы по объектам строительства, их очередям, пусковым комплексам, видам работ, являющимся объектами учета затрат, относятся к незавершенному строительному производству. Незавершенное производство состоит из затрат на производство строительных работ, выполненных собственными силами, а также договорной (сметной) стоимости работ, оплаченных или принятых к оплате от субподрядных организаций.

Работы и объекты, не сданные заказчику, числятся в составе незавершенного производства на счете 20 нарастающим итогом до их сдачи заказчику. Если строительная организация определяет финансовый результат по мере выполнения работ на отдельных этапах и комплексах, а договором на строительство предусматривается авансирование заказчиком затрат по договорной (сметной) стоимости до полного окончания работ на объекте строительства, в незавершенном производстве данной строительной организации работы, выполненные собственными силами, будут показываться по договорной (сметной) стоимости. В данном случае показатели счета 20 будут являться показателями счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Выполненные субподрядчиками и принятые генподрядчиками этапы специальных строительных работ учитываются последними до их сдачи заказчику по договорной (сметной) стоимости на счете 20 в составе незавершенного производства на отдельном субсчете как работы, выполненные субподрядными организациями (в журнале-ордере № 10-с данные работы отражаются в графах 37 и 38).

Незавершенное производство по работам, выполненным собственными силами, показывается в журнале-ордере № 10-с на

начало и конец месяца по фактической себестоимости и стоимости, определяемой в соответствии с договорной ценой. Незавершенное производство по работам, выполненным субподрядчиками, отражается по договорной (сметной) стоимости.

Ежемесячно на основании реестра выполненных и сданных работ в журнале-ордере № 10-с по счету 20 разносятся данные о договорной (сметной) стоимости выполненных и сданных работ, как собственными силами, так и субподрядчиками. Показатели реестра подтверждаются справками о стоимости выполненных работ (форма КС-3) и актами о приемке выполненных работ (форма КС-2). Затем в журнале-ордере определяется фактическая себестоимость выполненных работ по каждому объекту учета и в целом по счету 20, а по сданным заказчику объектам (видам работ) - и финансовый результат.

После отражения на счете 20 указанных данных выявляется незавершенное производство на конец месяца по несданным объектам (видам работ), которое отражается по фактической себестоимости (являющейся учетной информацией) и договорной (сметной) стоимости. Указанные данные определяются отдельно по работам, выполненным собственными силами, и работам, принятым от субподрядчиков. При расчетах с заказчиками за выполненные строительные работы в целом они могут числиться в незавершенном производстве по следующей оценке:

1. По работам, выполненным собственными силами: в размере фактической себестоимости с учетом стоимости оборудования, проектных и других работ, если они приобретаются и выполняются по договору на строительство;

в размере договорной (сметной) стоимости с учетом стоимости оборудования, проектных и других работ, если они приобретаются и выполняются по договору на строительство, в случае определения финансового результата по выполненным этапам и комплексам работ и покрытиях полученными от заказчика авансами.

2. По работам, выполненным субподрядчиками по договорной (сметной) стоимости принятых к оплате или оплаченных работ:

- при сдаче заказчиком объектов (видов работ) затраты по строительству списываются со счета 20 в зависимости от метода определения финансового результата. Генподрядчики одновременно с фактической себестоимостью работ, выполненных собственными силами, списывают со счета 20 также договорную стоимость субподрядных работ, ранее выполненных.

#### 1.2.4. Учет выручки от реализации и списания производственных затрат

Информация о доходах и расходах организации, связанных с обычными видами ее деятельности, согласно новому Плану счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций обобщается на счете 90 «Продажи». Сумма выручки от выполнения строительно-монтажных работ отражается в учете записью:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,  
Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

Принимается к учету налог на добавленную стоимость:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 76, субсчет «Расчеты по НДС за выполненные, но не оплаченные работы» (при учете выручки «по оплате»).

При учете выручки «по отгрузке» данная запись производится в кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Одновременно в дебет субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» списывается себестоимость работ, выполненных собственными силами, а также сметная (договорная) стоимость работ, выполненных субподрядными организациями:

Дебет 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»,

Кредит 20, субсчет 1 «Фактическая себестоимость работ, выполненных собственными силами»,

Кредит 20, субсчет 2 «Выполненные субподрядчиками законченные комплексы специальных строительных работ».

Определяется финансовый результат от сдачи строительно-монтажных работ:

Дебет 90 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток»,

Кредит 99 «Прибыли и убытки».

Аналогичным образом отражаются в учете операции по другим видам деятельности, выручка от реализации которых признается организацией в учетной политике как от обычных видов деятельности. К ним, в частности, относится участие в уставных капиталах других организаций, а также предоставление за плату:

– во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;

– прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы других видов интеллектуальной собственности.

При квалификации указанных видов деятельности используется принцип существенности, приведенный в Методических рекомендациях

о порядке формирования показателей бухгалтерской организации, утвержденных Приказом МинФина России от 28.06.2000 № 60н. Согласно п. 4 Методических рекомендаций существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

#### 1.2.5. Расчеты за выполненные работы

Расчеты с заказчиками (генподрядчиками) за выполненные работы подрядные строительного-монтажные организации ведут на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По дебету данного счета в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», субсчет «Выручка» отражаются суммы, на которые предъявлены расчетные документы. Основанием для расчетов за выполненные работы являются справки о стоимости выполненных работ и затрат по форме № КС-3, подписанные заказчиками (генподрядчиками).

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» кредитуется в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов на суммы поступивших платежей. При расчетах за выполненные работы векселями в аналитическом учете по данному счету должны быть выделены необходимые данные по векселям:

- срок поступления денежных средств по которым не наступил;
- дисконтированным (учтенным) в банках;
- по которым денежные средства не поступили в срок.

Суммы полученных согласно условиям договоров строительного подряда авансов и предварительной оплаты учитываются подрядчиками (субподрядчиками) на отдельном субсчете к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По старому Плану счетов такие суммы отражались на отдельном счете 64 «Расчеты по авансам полученным», который в новый План счетов не был включен. Данные суммы отражаются в пассиве бухгалтерского баланса по статье «Прочие кредиторы».

Заказчики-застройщики осуществляют учет расчетов с подрядчиками за выполненные работы на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Стоимость принятых от подрядных организаций работ согласно справкам формы № КС-3 отражается в учете заказчика по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 60. Данный счет дебетуется на суммы исполнения обязательств (оплаты счетов), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств и др. Суммы выданных авансов и предварительной оплаты

заказчики (генподрядчики) учитывают на отдельном субсчете счета 60. По старому Плану счетов такие суммы отражались на отдельном счете 61 «Расчеты по авансам выданным», который в новый План счетов не был включен. Данные суммы отражаются в активе бухгалтерского баланса по статье «Прочие дебиторы».

В аналогичном порядке генподрядчики отражают в учете суммы авансов и предварительной оплаты, перечисленные субподрядным организациям.

#### 1.2.6. Формирование финансовых результатов

Подрядные строительно-монтажные организации формируют финансовые результаты последовательно на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». Конечный финансовый результат деятельности организации определяется на счете 99 «Прибыли и убытки».

На счете 90 «Продажи» ежемесячно определяется финансовый результат от обычных видов деятельности путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж» и 90-3 «Налог на добавленную стоимость» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка». Этот финансовый результат заключительными оборотами за месяц списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года субсчета 1, 2, 3 и 4 по счету 90 закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от продаж».

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражается информация об операционных и внереализационных доходах и расходах организации, кроме чрезвычайных доходов и расходов. На данный счет переносятся также хозяйственные операции со старого Плана счетов по выбытию основных средств (со счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств») и по выбытию материально-производственных запасов (со счета 48 «Реализация прочих активов»).

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду доходов и расходов. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность выявления финансовых результатов по каждой операции и заполнения Отчета о прибылях и убытках ф. № 2 по видам операционных и внереализационных доходов и расходов.

По счету 91 отражаются выручка от реализации и себестоимость

по видам деятельности, не признаваемым организацией в качестве обычных видов, в частности предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, а также прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы других видов интеллектуальной собственности. По дебету счета 91 отражаются расходы, связанные с получением указанных доходов, а также остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов.

На счет 91 переносятся также хозяйственные операции по учету доходов и расходов, учитывавшиеся ранее на счете 80 «Прибыли и убытки» старого Плана счетов. К ним относятся:

- проценты, полученные организацией, а также уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- штрафы, пени, неустойки, связанные с выполнением хозяйственных договоров, полученные и уплаченные организацией либо признанные к получению или оплате;

- прибыль (убытки) прошлых лет;

- суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;

- положительные и отрицательные курсовые разницы, связанные с пересчетом в рубли стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте;

- прибыль, полученная по договору простого товарищества (убыток по договору простого товарищества в целях налогообложения не учитывается);

- поступления в возмещение причиненных организации убытков и расходы по возмещению причиненных организацией убытков и др.

Финансовый результат по счету 91 определяется ежемесячно как сальдо прочих доходов и расходов путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы». Остаток по субсчету 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» списывается заключительными оборотами за каждый месяц на счет 99 «Прибыли и убытки».

По окончании отчетного года субсчета 1 и 2 по счету 91 закрываются внутренними оборотами на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Другие счета разд. VIII «Финансовые результаты» нового Плана счетов учитываются при формировании финансовых результатов организации в установленном порядке. К ним относятся:

счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (переносится со счета 84 одноименного названия старого Плана счетов);

счет 96 «Резервы предстоящих расходов» (переносится со счета 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей»);

счет 97 «Расходы будущих периодов» (переносится со счета 31 одноименного названия);

счет 98 «Доходы будущих периодов» (переносится со счета 83 одноименного названия).

На счете 96 «Резервы предстоящих расходов» учитываются начисление и расходование резервов предстоящих расходов, образуемых в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу. Остатки на данный счет переносятся со счета 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей» старого Плана счетов. Инструкцией по применению нового Плана счетов предусмотрен перечень таких резервов. В частности, на счете 96 могут быть отражены суммы:

- предстоящей оплаты отпусков работникам организации;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- на ремонт основных средств;
- предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

В данный перечень не вошли отдельные виды резервов, содержащиеся в п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом МинФина России от 29.07.1998 № 34н (с изменениями от 30.12.1999 № 107н и от 24.03.2000 № 31н):

- на выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- на предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;
- на покрытие иных предвиденных затрат и на другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

В перечень не вошли также резервы, образование и использование которых предусмотрено Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ:

- резерв на выплату премий за ввод объектов в эксплуатацию;

- резерв на возведение временных (титульных) зданий и сооружений;
- отдельные резервы на покрытие предвиденных потерь организации.

В данной ситуации нужны дополнительные разъяснения МинФина России и Госстроя России о порядке использования перечисленных резервов строительными организациями при их переходе на новый План счетов.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для учета расходов, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. Остатки на данном счете переносятся со счета 31 одноименного названия старого Плана счетов.

Перечень расходов будущих периодов, приведенный в Инструкции по применению нового Плана счетов, не является исчерпывающим. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 65) не содержит такого перечня. Строительно-монтажные организации могут использовать виды расходов будущих периодов, приведенные в п. 4.5 Типовых методических рекомендаций по планированию и учету себестоимости строительных работ.

На счете 99 «Прибыли и убытки» формируется конечный финансовый результат деятельности организации (чистая прибыль или чистый убыток). Этот результат складывается из финансового результата от обычных видов деятельности (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»), прочих доходов и расходов (в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»), а также потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности организации.

По окончании отчетного года счет 99 закрывается заключительными записями в декабре:

Дебет 99 «Прибыли и убытки».

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – чистая прибыль.

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Кредит 99 «Прибыли и убытки» – чистый убыток.

#### Контрольные вопросы

1. Какими основными нормативными документами должны руководствоваться организации, занимающиеся строительной

деятельностью.

2. Дайте определение организациям-застройщикам, организациям-подрядчикам.

3. Какие основные документы используются при осуществлении строительства, порядок их составления, документооборот.

4. Особенности отражения в учете операций по строительству объектов у организаций-застройщиков, организаций-подрядчиков.

5. Какие виды расходов включаются в затраты организаций-застройщиков, организаций-подрядчиков.

6. Особенности налогообложения строительной деятельности.

## Тема 2. Бухгалтерский учет в туристической деятельности

### 2.1. Условия лицензирования

В соответствии с Федеральным законом от 08.08.2001 № 128-ФЗ (в ред. от 26.03.2003) «О лицензировании отдельных видов деятельности» как туроператорам, так и турагентам необходимо получать лицензии. Для этого нужно соблюдать ряд условий:

- иметь сертификат соответствия туристских услуг требованиям безопасности;
- раз в три года направлять своих сотрудников на курсы повышения квалификации;
- информировать туристов о всех особенностях поездки и правилах пребывания в стране, куда они отправляются;
- прежде чем организовывать тур, заключать со всеми клиентами договоры;
- предоставлять клиентам информацию о местонахождении и режиме работы фирмы, о фамилиях, именах и отчествах работников, которые отвечают за то или иное направление туристической деятельности, а также о наличии лицензий и сертификатов.

Туроператору необходимо иметь в штате не менее семи работников, которые занимаются непосредственно организацией туров и реализацией путевок. А 30% из них должны иметь стаж работы в туризме не менее 5 лет или специальное образование. У турагента в штате должно быть не менее 20% сотрудников с профильным образованием или с опытом работы в туризме не менее трех лет. У руководителя туроператора (турагента) обязательно должны быть и специальное образование, и опыт работы в туризме не менее пяти (трех) лет.

Лицензии туроператорам и турагентам выдает Минэкономразвития России, срок действия лицензии составляет 5 лет. Для получения лицензии заявителю нужно представить в Минэкономразвития России следующие документы:

- заявление, в котором следует указать наименование организации и вид деятельности (туроператорская или турагентская), которым она собирается заняться;
- копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации;
- копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;

- копии документов, подтверждающих, что руководитель и 30 (20)% работников туроператора (турагента) соответствуют указанным условиям;
- копии документов, подтверждающих, что у турфирмы есть помещение, которое она будет использовать для своей деятельности.

Копии документов должны быть нотариально заверены. В противном случае организации придется представить в Минэкономразвития России (или в его территориальные органы) еще и их оригиналы.

Прежде чем подать заявление, соискатель лицензии должен уплатить сбор за его рассмотрение – 300 руб. Копия платежного поручения, подтверждающего факт уплаты сбора, прилагается к перечисленным документам.

Минэкономразвития России должно в течение 60 дней с того момента, как турфирма подала пакет документов, уведомить ее о своем решении – будет ей выдана лицензия или нет. Если принято положительное решение, турфирме придется заплатить еще 1000 руб. за выдачу лицензии. Это надо сделать не позднее трех месяцев после того, как получено уведомление о выдаче лицензии. После представления в министерство платежного поручения на оплату 1000 руб. фирме будет выдана лицензия.

## **2.2. Бухгалтерский учет у туроператора**

Туроператоры самостоятельно формируют турпакеты, приобретая проездные документы (авиабилеты, железнодорожные билеты, на туристические автобусы), гостиничные ваучеры, визы, экскурсионное обслуживание. Сформированные турпакеты реализуются самостоятельно потребителям или через агентства.

Основным критерием признания выручки от реализации туристических услуг является переход к покупателю права собственности и рисков на услуги после исполнения договора. Поэтому содержащееся в договоре условие о моменте перехода права собственности на реализуемые услуги от субъекта туристической деятельности к ее участнику определяет момент возникновения доходов, связанных с реализацией услуг.

Таким образом, реализованными признаются услуги, на получение которых покупателю передано право на собственности в соответствии с договором оказания туристических услуг, оформлен в установленном порядке туристический ваучер и за которые в полном объеме получены денежные средства.

В бухгалтерском учете реализация туристических услуг

отражается в соответствии с требованиями Типового плана счетов бухгалтерского учета с использованием счета 90 "Продажи".

При осуществлении туроператорской деятельности в составе выручки от реализации туристических услуг учитывают:

- стоимость туров, сформированных туроператором и реализованных на основании договора как на территории России, так и за ее пределами;

- сумму комиссионного вознаграждения, полученного за реализацию туров, сформированных туроператором – нерезидентом России и реализованных населению с оплатой их стоимости на расчетный счет либо в кассу туристической организации;

- стоимость комплекса туристических услуг, предоставляемых иностранным туристам на территории России;

- стоимость консультационно-информационных услуг, связанных с организацией путешествия;

- стоимость дополнительных услуг, оказываемых туроператором в соответствии с прейскурантом.

Учет доходов от реализации турпродуктов осуществляется на счете 90-1 «Выручка». К нему можно открывать субсчета по отдельным направлениям туроператорской деятельности (например, выездной, въездной, внутренний туризм) и по способам продажи (непосредственно потребителям, через агентскую сеть). Учет сформированных турпакетов ведется на счете 43 «Готовая продукция».

Выручка от реализации туристических услуг отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

- по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 90-1 "Выручка от реализации" - в случае признания ее по факту передачи участникам туристической деятельности документов, предоставляющих право на получение услуг;

- по дебету счета 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютные счета" и кредиту счета 90 "Реализация" - в случае признания ее по факту получения денежных средств, поступивших в оплату услуг, по которым покупателям переданы документы, предоставляющие право на получение указанных в них услуг.

Себестоимость турпродуктов в части прямых расходов (стоимость услуг, приобретаемых непосредственно у поставщиков, например авиабилеты) и косвенных расходов, непосредственно связанных с формированием продукта, учитывается на счете 20 «Основное производство» с организацией аналитического учета по видам расходов, которые списываются в дебет счета 43 по каждому сформированному

турпродукту.

Но нематериальная природа туристических услуг позволяет отражать в бухгалтерском учете процесс их реализации без использования таких инвентарных счетов, как 43 "Готовая продукция", 41 "Товары", 45 "Товары отгруженные". Поэтому расходы, относящиеся к реализованным турам, можно списывать непосредственно со счетов учета затрат в дебет счета 90 "Реализация".

Расходы на оплату труда сотрудников отделов формирования туров, маркетинга, отдела продаж учитываются на счете 20, расходы остального персонала – на счете 26 «Общехозяйственные расходы». На счете 26 учитываются также расходы на содержание помещений, коммунальные и другие расходы сторонних организаций.

Расходы на рекламу, на участие в выставках, издание каталогов и другие подобные расходы отражаются на счете 44 «Расходы на продажу».

Учет расчетов с потребителями услуг осуществляется на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», к которому могут открываться субсчета по направлениям деятельности. Учет расчетов с поставщиками отдельных туристических услуг, из которых складываются турпакеты, ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

*Пример.* Туристическое агентство «Ноев Ковчег» реализует туры в Израиль. В состав тура входят следующие услуги: авиаперелет – 10 000 руб., страхование – 800 руб., экскурсионное обслуживание, проживание, трансферт – 200 долл. США. Стоимость авиабилетов оплачена турфирмой в России без НДС.

Услуги по страхованию турфирма реализует по агентскому договору с российским страховщиком. Размер вознаграждения составляет 10% стоимости страховки.

В соответствии с учетной политикой агентства реализация тура происходит в момент передачи покупателю туристической путевки и документов (авиабилетов, страховки, ваучера). Для целей исчисления НДС реализация отражается при передаче путевки и документов клиенту.

Курс доллара США, установленный Банком России, составил на дату оплаты путевки 31,45 руб., на дату оплаты услуг иностранного поставщика – 31,65 руб. За отчетный период (месяц) было реализовано 15 путевок турагентству «Полет» по цене 21 000 руб. за путевку, в том числе НДС 3500 руб. В отчетном периоде расходы на аренду и коммунальные услуги составили 11 800 руб., в том числе НДС 1800 руб.

Для упрощения в расчет не принимаются данные по заработной

плате и отчислениям с нее, а также другие общехозяйственные расходы.

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи:

Дебет 20, Кредит 60, субсчет «Расчеты с перевозчиком» – 150 000 руб. (10 000 руб. x 15 шт.) – отражена стоимость авиаперелета;

Дебет 20, Кредит 60, субсчет «Расчеты с иностранным партнером» – 94 950 руб. (200 долл. x 15 шт. x 31,65 руб/долл.) – отражена стоимость услуг, оказанных за рубежом;

Дебет 43, Кредит 20 – 244 950 руб. (150 000 + 94 950) – отражена фактическая себестоимость 15 туров в Израиль;

Дебет 51, Кредит 62 – 315 000 руб. (21 000 руб. x 15 шт.) – оплачены туры покупателями;

Дебет 62, Кредит 90, субсчет «Выручка от реализации услуг, не облагаемых НДС» – 94 950 руб. – отражена выручка от реализации туров в части услуг по обслуживанию за рубежом;

Дебет 62, Кредит 76, субсчет «Расчеты со страховщиком» – 12 000 руб. (800 руб. x 15 шт.) – отражена стоимость страховых полисов;

Дебет 76, субсчет «Расчеты со страховщиком», Кредит 90, субсчет «Выручка от реализации услуг, облагаемых НДС» – 1200 руб. (12 000 руб. x 10%) – отражено вознаграждение за реализацию страховых полисов;

Дебет 90, субсчет «Налог на добавленную стоимость», Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС» – 200 руб. (1200 руб. x 18%: 118%) – начислен НДС с вознаграждения за реализацию страхового полиса;

Дебет 62, Кредит 90, субсчет «Выручка от реализации услуг, облагаемых НДС» – 208 050 руб. (315 000 – 94 950 – 12 000) – отражена выручка от реализации услуг, облагаемых НДС;

Дебет 90, субсчет «Налог на добавленную стоимость», Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС» – 34 675 руб. (208 050 руб. x 18%: 118%) – начислен НДС;

Дебет 90, субсчет «Себестоимость продаж», Кредит 43 – 244 950 руб. – списана себестоимость 15 реализованных туров;

Дебет 60, субсчет «Расчеты с перевозчиком», Кредит 51 – 150 000 руб. – оплачена стоимость авиаперелета;

Дебет 76, субсчет «Расчеты со страховщиком», Кредит 51 – 10 800 руб. (12 000 – 1200) – произведены расчеты со страховщиком;

Дебет 26, Кредит 60, субсчет «Расчеты с арендодателем» – 10 000 руб. (12 000 – 2000) – отнесена на расходы сумма арендной платы;

Дебет 19, Кредит 60, субсчет «Расчеты с арендодателем» – 2000 руб. – отражен НДС по арендной плате;

Дебет 60, субсчет «Расчеты с арендодателем», Кредит 51 – 12 000 руб. – оплачена аренда офиса.

Выручка агентства «Ноев Ковчег» за отчетный период составила 304 200 руб. (94 950 + 1200 + 208 050). Из них 209 250 руб. (1200 + 208 050) – вознаграждение от реализации страховых полисов и выручка от реализации авиаперелета (т.е. выручка, которая облагается НДС); 94 950 руб. – выручка от реализации услуг иностранного партнера (т.е. выручка, которая не облагается НДС).

Сумма НДС по общехозяйственным расходам, которую можно принять к вычету из бюджета, равна 1376 руб. (2000 x 209 250: 304 200), а оставшиеся 624 руб. можно списать на расходы.

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи:

Дебет 26, Кредит 19 – 624 руб. – отнесена на расходы сумма НДС, приходящаяся на выручку от реализации услуг иностранного партнера, не облагаемую НДС;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС», Кредит 19 – 1376 руб. – принята к вычету сумма НДС, приходящаяся на выручку от реализации услуг, облагаемых НДС;

Дебет 90, субсчет «Себестоимость продаж», Кредит 26 – 10 624 руб. (10 000 + 624) – отнесена на расходы арендная плата;

Дебет 90, субсчет «Прибыль/убыток от продаж», Кредит 99 – 13 769 руб. (304 200 – 34 857 – 255 574) – отражена прибыль, полученная от реализации 15 туров.

### **2.3. Бухгалтерский учет у турагента**

Турагент – лицо, осуществляющее продвижение и продажу турпродукта (ст. 1 закона «О туристической деятельности в РФ» от 24.11.1996 № 132-ФЗ). От туроператора турагента отличает то, что:

- Он может быть как фирмой, так и ИП. Туроператор – это только организация.
- Он занимается только продажей турпродукта, в то время как туроператор прежде всего лицо, формирующее этот турпродукт, а уже потом – его продающее.
- К нему не предъявляется ряд требований, обязательных для туроператора (ст. 4.1 закона № 132-ФЗ).

Таким образом, турагент – это продавец турпродукта, создаваемого туроператором. Отличительные черты этого продукта:

- является услугой (ст. 1 закона № 132-ФЗ);
- фактически исполняется только туроператором, и ссылка на него как на исполнителя обязательна в договоре, заключенном с конечным покупателем турпродукта от имени турагента (ст. 10.1 закона № 132-ФЗ).

Существует практика заключения между туроператором и турагентом договора купли-продажи турпродукта с целью перепродажи его турагентом конечному потребителю.

Между тем есть схемы взаимодействия между тремя участниками процесса, которые не вызывают вопросов и вполне отвечают не только целям деятельности турагента, но и всем требованиям, предъявляемым к турпродукту:

- Агентский договор между туроператором и турагентом, при котором турагент по заданию туроператора продает турпродукт, ему не принадлежащий, стороннему покупателю и имеет вознаграждение от туроператора за свои услуги. Поскольку обычно продается уже сформированный пакет услуг, этот вид договоров является наиболее распространенным.

- Агентский договор между конечным покупателем и турагентом, при котором турагент по заданию покупателя приобретает для него турпродукт у туроператора (не отражая его в своем учете) и имеет вознаграждение за свои услуги от покупателя.

- Договор возмездного оказания услуг между конечным покупателем и турагентом, применение которого возможно для туристической деятельности (п. 2 ст. 779 ГК РФ) при наличии оговорки в нем, что к оказанию услуги может быть привлечено третье лицо (туроператор). В этом случае затратами турагента по оказанию услуги станут расходы на услуги туроператора (подп. 5 п. 1 ст. 346.16 и подп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ).

С конечным покупателем турпродукта турагент вправе заключать договор реализации как от своего имени, так и от имени туроператора с соблюдением обязательных требований к такому договору (ст. 10 и 10.1 закона № 132-ФЗ). В любом случае за качество оказания услуг ответственность возлагается на туроператора (ст. 9 закона № 132-ФЗ). Обязательным атрибутом турпродукта при любом из видов договоров является турпутевка, представляющая собой бланк строгой отчетности.

При заключении договора возмездного оказания услуг доход турагента, попадающий под налогообложение, формируется в обычном порядке как разница между ценой продажи туристу и ценой покупки услуги у туроператора с учетом иных расходов по продаже (при УСН 15%) или как вся стоимость продажи (при УСН 6%).

При агентском договоре, согласно которому турагент действует по заданию туроператора, величина вознаграждения турагента, от которой по правилам выбранной базы налогообложения будет начислен

налог, в значительной степени зависит от условий, включенных в договор. Вариантами этого вознаграждения могут быть такие:

- Туроператор выплачивает фиксированную сумму вознаграждения за каждый проданный турпродукт вне зависимости от его фактической стоимости.

- Размер вознаграждения турагента определяется в процентах от стоимости турпродукта. Тут необходимо будет уточнить, от какой именно, т. к. реальная стоимость турпродукта может быть изменена за счет скидки, дополнительного увеличения цены или курсовой разницы (если стоимость указывается в у. е.).

- Вознаграждение рассчитывают по особому алгоритму, который приведен в договоре.

Особых оговорок в договоре требуют ситуации, когда допускается продажа со скидкой или по цене более высокой, чем предложена туроператором. Право на такую продажу должно присутствовать в договоре. Может оговариваться минимально допустимая цена продажи. Но в любом случае надо установить, за чей счет делают скидку, и кто будет получателем дополнительного дохода.

Скидка может быть осуществлена за счет:

- дохода туроператора;
- вознаграждения турагента;
- дохода их обоих, что требует определения в договоре порядка распределения скидки между ними.

При продаже по цене более высокой дополнительный доход может стать доходом:

- туроператора,
- турагента,
- их обоих.

В последнем случае в договоре должен быть прописан принцип распределения дополнительного дохода. Если такая оговорка отсутствует, то он должен делиться поровну между сторонами агентского договора (ст. 992 ГК РФ).

В договор также необходимо включить условие о том, каким путем турагент будет получать вознаграждение от туроператора:

- удерживая его сумму из стоимости турпродукта, поступившей от конечного покупателя;
- непосредственно от туроператора после перечисления ему всей величины стоимости турпродукта, поступившей от конечного покупателя.

Получив от туроператора бланки путевок, агент учитывает их у себя за балансом по залоговой стоимости или в условной оценке (например, одна денежная единица – 1 руб.). За балансом путевки отражаются на счете 006 «Бланки строгой отчетности» в том случае, если между оператором и агентом заключен договор поручения или агентский договор. Если между туроператором и турагентом заключен договор комиссии, то полученные путевки отражаются на счете 004 «Товары, принятые на комиссию» в ценах, указанных в приемосдаточных актах.

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи:

Дебет 006 (004) – получены туристические путевки;

Дебет 62, Кредит 76, субсчет «Туроператор» – на сумму продажной стоимости путевки;

Дебет 50, 51, Кредит 62 – получены денежные средства за путевки;

Кредит 006 (004) – списаны проданные путевки;

Дебет 76, субсчет «Туроператор», Кредит 90-1 – начислено вознаграждение турагенту;

Дебет 90-1, Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС» – начислен НДС с вознаграждения;

Дебет 76, субсчет «Туроператор», Кредит 51 – перечислены денежные средства за путевки.

Бухгалтерский учет у турагента зависит от того, участвует он в расчетах или нет.

Когда между покупателем и турагентом действует договор возмездного оказания услуг, то проводки, связанные с операциями по этому продукту, будут такими:

Дт 50 (51) Кт 62 – получены деньги за турпродукт от покупателя;

Дт 62 Кт 90 – начислен доход от реализации;

Дт 60 Кт 51 – услуга по формированию турпродукта оплачена туроператору;

Дт 26 Кт 60 – получена услуга по формированию турпродукта от туроператора;

Дт 90 Кт 26 – учтена в расходах себестоимость услуги по формированию турпродукта.

Для агентского договора между покупателем и турагентом:

Дт 50 (51) Кт 76пк – получены деньги за турпродукт от покупателя;

Дт 76пк Кт 76то – начислена сумма, подлежащая оплате туроператору за сформированный турпродукт;

Дт 62пк Кт 90 – начислен доход от реализации на разницу в стоимости;

Дт 76то Кт 51 – услуга по формированию турпродукта оплачена туроператору;

При агентском договоре между турагентом и туроператором, предусматривающем удержание турагентом вознаграждения из суммы, причитающейся туроператору, проводки окажутся следующими:

Дт 50 (51) Кт 76пк – получены деньги за турпродукт от покупателя;

Дт 76пк Кт 76то – поступления от покупателя переучтены как задолженность туроператору;

Дт 62то Кт 90 – начислен доход в виде агентского вознаграждения, удерживаемого из суммы, перечисляемой туроператору;

Дт 76то Кт 62то – сумма агентского вознаграждения удержана из суммы, подлежащей перечислению туроператору;

Дт 76то Кт 51 – туроператору перечислены деньги, полученные от покупателя, за вычетом агентского вознаграждения.

Рассмотрим это на примерах. Для упрощения не приводятся расчет налога на прибыль и формирование финансового результата.

*Пример 1.* Согласно договору комиссии туроператор ООО «Евротур» в августе 2013 г. передал турагенту ООО «Ялик» 10 путевок в г. Сочи. ООО «Ялик» обязалось реализовать путевки по 15 000 руб. (в том числе НДС 2500 руб.), комиссионное вознаграждение составило 15 000 руб. В договоре указано, что турагент участвует в расчетах между туроператором и покупателем. В этом же месяце путевки были реализованы. В бухгалтерском учете турагента сделаны следующие записи:

Дебет 004 – 150 000 руб. – приняты на комиссию путевки согласно накладной, акту приемки-передачи;

Дебет 62, Кредит 76, субсчет «Туроператор» – 150 000 руб. – отражена продажная стоимость путевок;

Кредит 004 – 150 000 руб. – списаны проданные путевки;

Дебет 51, Кредит 62 – 150 000 руб. – получены денежные средства за путевки;

Дебет 76, субсчет «Туроператор», Кредит 90-1 – 15 000 руб. – начислено вознаграждение после утверждения отчета;

Дебет 90-3, Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС» – 2500 руб. – начислен НДС с вознаграждения;

Дебет 76, субсчет «Туроператор», Кредит 51 – 135 000 руб. –

перечислены денежные средства за путевки туроператору.

Если турагент не участвует в расчетах, то денежные средства от покупателей непосредственно поступают туроператору. Затем после утверждения отчета туроператор перечисляет турагенту вознаграждение.

*Пример 2.* Условия те же, что и в примере 1, но оплата от покупателя поступает непосредственно ООО «Евротур».

Дебет 004 – 150 000 руб. – приняты на комиссию путевки согласно накладной, акту приемки-передачи;

Кредит 004 – 150 000 руб. – списаны проданные путевки;

Дебет 76, субсчет «Туроператор», Кредит 90-1 – 15 000 руб. – начислено вознаграждение турагенту после утверждения отчета;

Дебет 90-3, Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС» – 2500 руб. – начислен НДС с вознаграждения;

Дебет 51, Кредит 76, субсчет «Туроператор» – 15 000 руб. – получено комиссионное вознаграждение.

Если турагент для целей налогообложения определяет выручку «по отгрузке», то начислить НДС он должен в том отчетном периоде, в котором утвержден отчет комитентом (туроператором). Отчет составляется в произвольной форме по мере продажи путевок. Если турагент для целей налогообложения определяет выручку «по оплате», то он обязан начислить налог по дате поступления денежных средств (сообщить туроператору в течение трех дней), но не раньше, чем утвержден отчет турагента.

Контрольные вопросы:

1. Какими основными нормативными документами должны руководствоваться организации занимающиеся туристической деятельностью.

2. Дайте определение организациям туроператорам и турагентам.

3. Каковы условия лицензирование туристической деятельности,

4. Приведите порядок отражения в учете расходов по лицензированию и сертификации туристической деятельности

5. Особенности отражения в учете операций по туристической деятельности и туроператора.

6. Особенности отражения в учете операций по туристической деятельности и турагента.

7. Особенности налогообложения туристической деятельности.

## **Тема 3. Бухгалтерский учет в организациях общественного питания**

### **3.1. Классификация предприятий и услуг общественного питания**

ГОСТ Р 50762-95 «Общественное питание. Классификация предприятий» предусматривает 5 типов предприятий общественного питания:

- ресторан;
- бар;
- кафе;
- столовая;
- закусочная;
- предприятие быстрого обслуживания,
- буфет,
- кафетерий,
- кофейня,
- магазин кулинарии.

Буфет согласно ГОСТу Р 50647-94 «Общественное питание. Термины и определения» – это структурное подразделение предприятия. Кафетерий не является типом предприятия общественного питания, и его услуги будут в дальнейшем сертифицироваться по схемам, применяемым при сертификации услуг розничной торговли.

Для правильного формирования себестоимости услуг общественного питания необходимо, чтобы оказываемые услуги соответствовали требованиям ГОСТа Р 50764-95 «Услуги общественного питания. Общие требования».

Правильная классификация оказываемых услуг имеет особое значение в том случае, если кроме услуг общественного питания организация осуществляет прочие виды деятельности (гостиничные услуги, торговую деятельность и др.), так как действующим законодательством предусмотрены различные правила определения налогооблагаемой базы и разные ставки налогов для отдельных видов деятельности.

Услуги, предоставляемые потребителям на предприятиях общественного питания различных типов и классов, а также

гражданами – предпринимателями, делятся на:

- услуги питания: ресторана, бара, кафе, столовой, закусочной;
- услуги по изготовлению кулинарной продукции и кондитерских изделий: изготовление кулинарной продукции и кондитерских изделий по заказам потребителей, в том числе в сложном исполнении и с дополнительным оформлением на предприятиях общественного питания; изготовление блюд из сырья заказчика на предприятии; услуги повара, кондитера по изготовлению блюд, кулинарных и кондитерских изделий на дому;
- услуги по организации потребления и обслуживания: торжеств, семейных обедов и ритуальных мероприятий; участников конференций, семинаров, совещаний, культурно – массовых мероприятий в зонах отдыха и т.д., а также услуги официанта (бармена) по обслуживанию на дому, доставка кулинарной продукции и кондитерских изделий по заказам потребителей, в том числе на рабочих местах и на дому и т.п., бронирование мест в зале предприятия общественного питания;
- услуги по реализации кулинарной продукции: через магазины и отделы кулинарии, вне предприятия, отпуск обедов на дом и т.п.;
- услуги по организации досуга: музыкальное обслуживание, проведение концертов, видеопрограмм и др.;
- информационно-консультативные услуги: консультации специалистов по изготовлению, оформлению кулинарной продукции и кондитерских изделий, сервировке стола и др., а также организация обучения кулинарному мастерству;
- прочие услуги: прокат столового белья, посуды, приборов, инвентаря; упаковка блюд и изделий, а также гарантированное хранение личных вещей (верхней одежды), сумок и ценностей потребителя, вызов такси по заказу потребителя и пр.

### **3.2. Правила оказания услуг общественного питания**

Постановлением Правительства Российской Федерации от 15.08.1997 № 1036 утверждены новые Правила оказания услуг общественного питания взамен утвержденных Постановлением Совета Министров – Правительства Российской Федерации от 13.04.1993 № 332 «Об утверждении Правил производства и реализации продукции (услуг) общественного питания».

Следует обратить внимание на то, что согласно пп. 1 и 2 новых Правил под хозяйствующим субъектом понимается предприятие (индивидуальный предприниматель), оказывающее услуги в сфере общественного питания.

Согласно п. 12 Правил исполнитель обязан в наглядной и доступной форме довести до сведения потребителей необходимую и достоверную информацию об оказываемых услугах, обеспечивающую возможность их правильного выбора. Информация должна содержать:

- перечень услуг и условия их оказания;
- цены и условия оплаты услуг;
- фирменное наименование (наименование) предлагаемой продукции общественного питания с указанием способов приготовления блюд и входящих в них основных ингредиентов;
- сведения о весе (объеме) порций готовых блюд продукции общественного питания, емкости бутылки предлагаемого алкогольного напитка и об объеме его порций;
- обозначения нормативных документов, обязательным требованиям которых должны соответствовать продукция общественного питания и оказываемая услуга;
- сведения о сертификации услуг.

В подтверждение факта сертификации исполнитель должен иметь один из следующих документов:

- подлинник сертификата;
- копию сертификата, заверенную держателем подлинника сертификата, нотариусом или органом по сертификации услуг, выдавшим сертификат.

Информация о продукции и об услугах доводится до сведения потребителей посредством меню, прейскурантов или иными способами, принятыми при оказании таких услуг.

### **3.3. Общественное питание: основные определения**

Услуга общественного питания: результат деятельности предприятий и граждан – предпринимателей по удовлетворению потребностей потребителя в питании и проведении досуга.

Процесс обслуживания (в общественном питании): совокупность операций, выполняемых исполнителем при непосредственном контакте с потребителем услуг при реализации кулинарной продукции и организации досуга.

Условия обслуживания: совокупность факторов, воздействующих на потребителя в процессе получения услуги.

Качество услуги: совокупность характеристик услуги, определяющих ее способность удовлетворять установленные или предполагаемые потребности потребителя.

Безопасность услуги: комплекс свойств услуги (процесса), при

которых она под влиянием внутренних и внешних опасных (вредных) факторов оказывает воздействие на потребителя, не подвергая его жизнь, здоровье и имущество риску.

Услуги питания представляют собой услуги по изготовлению кулинарной продукции и созданию условий для ее реализации и потребления в соответствии с типом и классом предприятия.

Услуга питания ресторана – это услуга по изготовлению, реализации и организации потребления в широком ассортименте блюд и изделий сложного изготовления всех основных групп из различных видов сырья, покупных товаров и винно-водочных изделий, оказываемая квалифицированным производственным и обслуживающим персоналом в условиях повышенного комфорта и уровня материально-технического оснащения в сочетании с организацией досуга.

Услуга питания бара представляет собой услугу по изготовлению и реализации широкого ассортимента напитков, закусок, кондитерских изделий, покупных товаров, по созданию условий для их потребления у барной стойки или в зале.

Услуга питания кафе – это услуга по изготовлению и реализации кулинарной продукции и покупных товаров в ограниченном ассортименте по сравнению с предприятиями других типов и в основном несложного изготовления, а также по созданию условий для их потребления на предприятии.

Услуга питания столовой представляет собой услугу по изготовлению кулинарной продукции, разнообразной по дням недели или специальных рационов питания для различных групп обслуживаемого контингента (рабочих, школьников, туристов и др.), а также по созданию условий для реализации и организации их потребления на предприятии.

### **3.4. Лицензирование и сертификация**

Как следует из Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности», услуги общественного питания не обязательно лицензировать. Однако, как правило, рестораны продают алкогольную продукцию, а этот вид деятельности лицензируется в соответствии со ст. 16 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции».

Услуги общественного питания также подлежат обязательной сертификации. Это требование закреплено в Постановлении Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1013. Поэтому гостиницам, имеющим рестораны, нужно получить сертификат соответствия. Порядок сертификации продукции и услуг общественного питания установлен Федеральным законом от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании». Обычно сертификат соответствия выдается на один год. При этом определяется, к какому классу относится ресторан.

В бухучете затраты на лицензирование и сертификацию относятся к расходам по обычным видам деятельности. Это следует из п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом МинФина России от 6 мая 1999 г. № 33н. Но поскольку лицензия обычно выдается на три года, а сертификат соответствия на один, то сначала затраты на их получение нужно отразить в составе расходов будущих периодов, а затем списывать на расходы равными долями в течение всего срока действия лицензии и сертификата.

В аналогичном порядке эти расходы будут признаваться в целях налогообложения прибыли, если организация определяет доходы и расходы методом начисления (п. 1 ст. 272 Налогового кодекса РФ).

*Пример 1.* Ресторан «Злато» получил лицензию на продажу алкогольной продукции сроком на три года, а также сертификат соответствия сроком на один год. Получение лицензии обошлось в 3200 руб., а сертификата – в 1200 руб.

В целях налогообложения прибыли ресторан определяет доходы и расходы методом начисления. При этом ресторан уплачивает по налогу на прибыль ежеквартальные авансовые платежи.

В учете ресторана бухгалтер сделает следующие проводки:

Дебет 97 Кредит 60

– 4400 руб. (3200 + 1200) – отражены расходы на получение лицензии и сертификата соответствия;

Дебет 60 Кредит 51

– 3200 руб. – оплачена лицензия;

Дебет 60 Кредит 51

– 1200 руб. – оплачен сертификат соответствия.

Затем ежемесячно бухгалтер ресторана будет отражать в учете:

Дебет 44 Кредит 97

– 188,89 руб. (3200 руб.: 12 мес.: 3 года + 1200 руб.: 12 мес.) – списана на издержки обращения часть стоимости лицензии и

сертификата соответствия.

В целях налогообложения прибыли ресторан ежеквартально сможет относить на расходы по 566,67 руб. (188,89 руб. х 3 мес.).

### **3.5. Санитарно-гигиенические требования**

Продукция ресторанов должна соответствовать санитарным правилам и нормативам, установленным СанПиН 2.3.2.1078-01 «Гигиенические требования безопасности и пищевой ценности пищевых продуктов», а также СанПиН 2.3.6.1079-01 «Санитарно-эпидемиологические требования к организациям общественного питания, изготовлению и оборотоспособности в них пищевых продуктов и продовольственного сырья».

Кроме того, определенные требования предъявляются и к работникам организаций общественного питания: они должны проходить обязательные медицинские осмотры (ст. 213 Трудового кодекса РФ). Причем такие осмотры проводятся за счет работодателя.

В бухучете проведение медосмотров учитывается в расходах по обычным видам деятельности (п.5 ПБУ 10/99 «Расходы организации»), а в целях налогообложения прибыли – в прочих расходах (пп. 7 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Аналогичное мнение высказано в Письме УМНС России по г. Москве от 8 января 2003 г. № 26-12/1401.

### **3.6 Основы ценообразования**

Свободные розничные цены и тарифы определяются самостоятельно розничными торговыми предприятиями, организациями общественного питания и другими юридическими лицами, осуществляющими продажу товаров (услуг) населению, в соответствии с конъюнктурой рынка (сложившимся спросом и предложением в данном регионе), качеством и потребительскими свойствами товаров и предоставляемых услуг исходя из свободной отпускной цены предприятия-изготовителя или цены другого поставщика (цены закупки) и торговой надбавки.

Торговые надбавки определяются продавцом самостоятельно исходя из конъюнктуры рынка (сложившегося спроса и предложения), кроме торговых надбавок, уровень которых регулируется в соответствии с действующим законодательством (рис. 1).



Рис. 1. Состав торговой надбавки

В организациях общественного питания цены на реализуемые продукцию и товары формируются исходя из:

- 1) свободных отпускных цен или цен закупки на эту продукцию (товары) и единой наценки (вместо торговой надбавки и наценки);
- 2) свободных отпускных цен или цен закупки на эту продукцию (товары) и торговой надбавки и наценки (см. Письмо Минэкономики России от 20.12.1995 № 7-1026, содержащее Методические рекомендации по формированию и применению свободных цен и тарифов на продукцию, товары и услуги, подготовленные Минэкономики России с участием Госналогслужбы России, МинФина России, Роскомторга, Центросоюза России и отдельных органов ценообразования субъектов Российской Федерации).

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации могут вводить государственное регулирование наценок на продукцию (товары), реализуемую на предприятиях общественного питания при общеобразовательных школах, профтехучилищах, средних специальных и высших учебных заведениях (см., например, Распоряжение заместителя премьера Правительства Москвы от 10.11.1995 № 1081-РЗП «О наценках на продукцию (товары), реализуемые на предприятиях питания при общеобразовательных школах, профтехучилищах, средних специальных учебных заведениях, вузах»).

### 3.7. Документооборот

Применение соответствующих форм первичных документов и правильное их заполнение необходимо с точки зрения как бухгалтерского, так и налогового учета.

Что касается документального оформления операций в организациях общественного питания, то в данном вопросе необходимо руководствоваться единой нормативной и технологической документацией (Письмо Роскомторга от 15 июля 1996 г. № 1-806/32-9 «О действующей нормативной документации для предприятий общественного питания»).

Основными нормативными и технологическими документами в ресторанах являются:

- калькуляционная карточка (форма № ОП-1);
- план-меню (форма № ОП-2);
- требование в кладовую (форма № ОП-3);
- ведомость учета движения посуды и приборов (форма № ОП-9);
- акт о реализации и отпуске изделий из кухни (форма N ОП-10).

По плану-меню определяется ассортимент блюд, на которые надо составить расчет. Затем по сборникам рецептов устанавливают нормы расхода сырья на отдельное блюдо. На каждое блюдо составляется калькуляционная карточка – это основной первичный документ для определения продажной цены блюда. В сборниках рецептов указывается расход сырья, выход полуфабрикатов и готовых блюд, проводится технология их изготовления. Если ресторан имеет свои фирменные блюда или изготавливает продукцию по нетрадиционным технологиям, то, чтобы установить цену блюда, в ресторане разрабатывают стандарты предприятия и на их основании технико-технологические карты (ТТК).

Калькуляционную карточку можно составлять из расчета стоимости сырья на 100 блюд, а уже затем по ней определять продажную цену одного блюда. Если сырье учитывается по покупной стоимости, то торговая наценка, НДС и налог с продаж показываются отдельной строкой, если по продажным ценам – то они уже входят в стоимость сырья.

### **3.8. Налогообложение услуг общественного питания**

#### *Налог на добавленную стоимость*

Облагаемая база по НДС для организаций общественного питания определяется как стоимость реализованной продукции и товаров, исчисленная по продажным ценам без включения в них НДС (п. 1 ст. 154 Налогового кодекса РФ). При этом не следует путать понятие «продажная цена», используемое при оприходовании продуктов и товаров в бухучете, и это же понятие для целей исчисления НДС. В данной ситуации под продажной ценой понимается цена, по которой продукция общепита и товары были проданы покупателю.

Одной из особенностей в исчислении НДС в организациях общественного питания является то, что очень часто изделия кухни (либо товары для перепродажи) облагаются налогом по разным ставкам. Поэтому организации общественного питания нужно вести отдельный

учет операций, связанных с реализацией продукции и перепродажей товаров, облагаемых НДС по разным ставкам.

#### *Налог на прибыль*

Все расходы организаций общественного питания текущего месяца подразделяются на прямые и косвенные. К прямым расходам относится стоимость товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, а также расходы по их доставке до склада, если они не включены в цену приобретения товаров. Все остальные расходы, за исключением внереализационных, признаются косвенными и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Сумма прямых расходов, относящихся к остаткам товаров на складе, определяется по среднему проценту в следующем порядке:

1) сначала рассчитывается сумма прямых (транспортных) расходов, приходящихся на остаток товаров на складе на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

2) затем определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров на складе на конец месяца;

3) после этого рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов к стоимости товаров;

4) и наконец, определяется сумма прямых (транспортных) расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

### **3.9. Бухгалтерский учет услуг общественного питания**

В соответствии с п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом МинФина России от 9 июня 2001 г. № 44н, материально-производственные запасы учитываются по фактической себестоимости. Возможность выбора учета по продажным или покупным ценам дается только для товаров. Причем стоимость сырья и товаров может формироваться либо непосредственно на счетах учета данного имущества (счет 10 или 41), либо с применением счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В налоговом учете стоимость товарно-материальных ценностей (сырья и товаров) определяется исходя из цен их приобретения (включая комиссионные вознаграждения, которые уплачивают посреднические организации, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на

транспортировку). Так предусмотрено в п. 2 ст. 254 Налогового кодекса РФ.

Стоимость продуктов питания, израсходованных на производство блюд, учитывается на счете 20 «Основное производство». Все остальные расходы учитываются в составе издержек обращения на счете 44 «Расходы на продажу».

#### **Документальное оформление приобретения продуктов у физических лиц**

Предприятия общественного питания могут закупать продукты (сырье) для изготовления блюд (изделий кухни) как у специальных поставщиков (юридических лиц и индивидуальных предпринимателей), так и у физических лиц.

В последнем случае оформляется Закупочный акт (форма № ОП-5) – документ, подтверждающий расходы, который оформляется в соответствии с предъявляемыми требованиями и содержит фамилию, имя, отчество, паспортные данные (на основании места регистрации, указанного в паспорте), адрес места жительства, ИНН (если такой имеется) физических лиц, сумму, уплаченную за купленный товар, личные подписи физических лиц, место продажи (рынок, непосредственно у производителя и т.п.), а также информацию о наличии у них личного подсобного хозяйства. Последняя информация заполняется на основании справки, выданной продавцу администрацией по месту нахождения этого подсобного хозяйства.

На *Предприятии* при закупке товаров у физических лиц, возникает обязанность налогового агента в соответствии с *п. 1 ст. 226 НК РФ*. Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. В унифицированной форме Акта присутствует строка «Удержан подоходный налог в сумме».

В соответствии с *п. 5 ст. 226 НК РФ* при невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обязательств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика. Невозможностью удержать налог, в частности, признаются случаи, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев.

В тоже время в соответствии с *пп. 2 п. 1 ст. 228 НК РФ* исчислить и уплатить налог физические лица обязаны самостоятельно исходя из

сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности.

Однако доходы, полученные от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории нашей страны, скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц (как в живом виде, так и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде), продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде, не подлежат обложению НДФЛ согласно п. 13 ст. 217 НК РФ. Но указанные доходы освобождаются от налогообложения только в том случае, если продавец товаров предъявит документ, выданный соответствующим органом местного самоуправления, правлениями садового, садово-огородного товариществ, подтверждающий, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем ему (членам семьи) земельном участке, используемом для ведения личного подсобного хозяйства (дачного строительства, садоводства, огородничества).

При покупке за наличный расчет должностное лицо, купившее материальные ценности, должно их в тот же день сдать должностному лицу, ответственному за сохранность ценностей, и не позднее 3 дней представить в бухгалтерию авансовый отчет об использовании денежных средств на покупку ценностей.

При покупке у юридических лиц (в том числе у индивидуальных предпринимателей) за безналичный расчет поступившие материалы должны сопровождаться товарной накладной (форма № ТОРГ-12). При безналичной оплате должен выставляться счет, оплата производится через расчетный счет. При наличном расчете приобретенные материалы должны сопровождаться кассовым чеком и товарным чеком.

### **Оценка и отражение в учете приобретаемого сырья**

Согласно *Методике учета сырья в организациях общественного питания* учет продуктов (сырья) в кладовой может вестись как в ценах приобретения, так и по продажным ценам с добавлением торговой наценки.

Учет продуктов (сырья) и товаров в ценах приобретения с добавлением торговой наценки целесообразно вести в кладовых предприятий, относящихся к одному типу и классу.

Учет продуктов и товаров в ценах приобретения без добавления торговой наценки рекомендуется вести в кладовых предприятий, имеющих в подчинении различные типы (ресторан, кафе, бар, столовая, закусочная, магазин-кулинария и т.д.) и классы (рестораны и бары

подразделяются на три класса: люкс, высший и первый).

При отпуске продуктов из кладовой на производство (кухню), в буфеты и т.д., в которых они учитываются с добавлением торговой наценки, продукты и товары в накладных оцениваются в двух ценах: по учетным ценам кладовой для списания с подотчета и по ценам, по которым учитываются и приходяются на производстве (кухне ресторана), в баре и кафе.

Уровень наценок определяется и утверждается самостоятельно руководителем (собственником) предприятия, предпринимателем, если не регулируется местными органами. Помимо этого собственник предприятия, предприниматель может самостоятельно утверждать цены, по которым реализуются изделия.

В соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 покупная стоимость исходного сырья (его фактическая себестоимость) складывается из суммы фактических затрат организации на его приобретение за исключением НДС и других возмещаемых налогов.

Согласно п. 2 ПБУ 5/01 и Плану счетов активы, используемые в качестве сырья при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг), принимаются к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 10.1 «Сырье и материалы».

Планом счетов для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, предназначен счет 41 «Товары». Этот счет используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность, а также организациями, оказывающими услуги общественного питания.

Разница между учетной стоимостью и стоимостью приобретения продуктов и товаров учитывается на счете 42 «Торговая наценка», субсчет 42.1 «Торговая наценка (скидка, накидка)».

#### Отражение в учете торговой наценки

На основании Плана счетов для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары предназначен счет 42 «Торговая наценка». Его применяют организации, осуществляющие розничную торговлю и оказывающие услуги общественного питания, если учет товаров ведется по продажным ценам. Отметим, что начислять торговую наценку организация по своему усмотрению может в момент получения товаров от поставщиков (дебет счета 41, 10) или в момент их передачи в производство (дебет счета 20).

Величина торговой наценки регулируется предприятием общепита самостоятельно, исходя из средней суммы издержек обращения (выбранных, к примеру, за какой-либо определенный период), уровня рентабельности и, конечно же, рыночных (конкурентных) цен на аналогичные изделия и товары. Причем данная торговая наценка может определяться как в целом по организации (как правило, при незначительном ассортименте товаров), так и в разрезе отдельных их видов или групп.

Обращаем внимание на то обстоятельство, что если предприятие общественного питания производит оприходование товаров по продажным ценам, то кроме торговой наценки в эту цену необходимо включать также НДС. Следовательно, помимо расчета величины торговой наценки, приходящейся на остаток товаров на конец отчетного периода, требуется также произвести расчет НДС, входящего в цену этих товаров, по соответствующим ставкам налога (10 или 18 процентов).

Поэтому в рабочем плане счетов предприятию общественного питания целесообразно предусмотреть соответствующие субсчета к счету 42. Например:

42.1 – «Торговая наценка»;

42.2 – «НДС».

Согласно *Плану счетов (Инструкции по применению Плана счетов)* величина торговой наценки в подразделениях общепита может быть определена по следующей формуле:

$$П = \frac{ТН_н + ТН_п - ТН_в}{Т + ОК} \times 100\%, \quad (1)$$

где:

П – средний процент дохода (торговой наценки);

ТН<sub>н</sub> – торговая наценка на остаток товаров на начало отчетного периода (сальдо счета 42 на начало отчетного периода);

ТН<sub>п</sub> – торговая наценка на поступившие за отчетный период товары (кредитовый оборот счета 42 за отчетный период);

ТН<sub>в</sub> – торговая наценка на выбывшие товары (дебетовый оборот счета 42 за отчетный период). Под выбытием товаров в данном случае понимается так называемый документальный расход (возврат товаров поставщикам, списание порчи товаров и т.п.) (*пп. 12.1.6 п. 12 Методических рекомендаций*);

Т – товарооборот в данном отчетном периоде;

ОК – остаток товаров на конец отчетного периода (сальдо счета 41 на конец отчетного периода).

При умножении полученного среднего процента торговой наценки на стоимость реализованных по продажным ценам товаров определяется величина торговой наценки, приходящаяся на реализованные товары.

Аналогичный расчет необходимо произвести и по величине НДС, учитываемого в продажных ценах и приходящегося на реализованные товары.

#### **Калькулирование себестоимости продукции общепита**

Согласно Письму Роскомторга № 1-806/32-9 от 15.07.1996 г. предприятия общественного питания независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, а также граждане - предприниматели, занимающиеся деятельностью в сфере общественного питания, должны при производстве кулинарных, мучных и кондитерских изделий руководствоваться следующей нормативной и технологической документацией:

- Сборником технологических нормативов издания 1994 -1996 гг.;
- Сборником рецептур блюд и кулинарных изделий кухонь народов России издания 1992 г.;
- Сборником рецептур блюд диетического питания издания 1988 г.;
- Сборником рецептур мучных кондитерских и хлебобулочных изделий издания 1986 г.;
- Сборником «Торты, пирожные, кексы, рулеты» издания 1978 г.

В Сборниках рецептур блюд и кулинарных изделий указаны расход сырья, выход полуфабрикатов и готовых блюд, приведена технология их изготовления. В каждом рецепте даны нормы вложения сырья по массе в граммах и нормы выхода готового изделия с указанием массы отдельных компонентов (полуфабрикатов и т.д.) и массы блюда в целом.

В том случае, если предприятием общепита выпускаются изделия по нетрадиционным технологиям или осваиваются новые торговые-технические процессы, оно должно в обязательном порядке разрабатывать стандарты предприятия (СТП). При выпуске новых и фирменных блюд и кулинарных изделий, вырабатываемых и реализуемых только на данном предприятии, необходимо разработать технико-технологические карты (ТТК).

*Письмом Департамента регулирования и координации внутренней торговли МВЭС РФ № 21-310 от 23.10.1997 г.* утвержден порядок разработки и утверждения ТТК на блюда и кулинарные изделия. В частности, срок действия ТТК определяется предприятием, утверждаются ТТК руководителем или заместителем руководителя предприятия общественного питания.

Калькулирование цены продажи каждого блюда (изделия кухни) производится в Калькуляционных карточках (форма № ОП-1).

Калькуляционные карточки содержат следующие реквизиты: наименование предприятия общепита, номер карточки, наименование блюда, номер по сборнику рецептур, наименование и количество продуктов, входящих в состав блюд по нормам на 100 порций или на одно блюдо. При этом продажные цены рассчитываются в карточках отдельно на каждое блюдо или изделие кухни.

Рассмотрим порядок составления Калькуляционной карточки.

Составление калькуляционного расчета и определение продажной цены блюда производится в следующем порядке:

- на основании сборников рецептур (или ТТК) устанавливаются нормы вложения (закладки) сырья на каждое отдельное блюдо;
- определяются подлежащие включению в калькуляцию учетные цены на сырье;
- стоимость сырьевого набора одной порции (блюда) исчисляется путем умножения количества сырья каждого наименования на его цену;
- полученная стоимость всех продуктов суммируется и показывается в карточке по строке «Общая стоимость набора»;
- если в расчете приведены только покупные цены на продукты, то отдельно добавляется торговая наценка и НДС.

При изменении цен на сырье исчисляется новая продажная цена блюда, которая отражается в этой же калькуляционной карточке в свободных графах.

Следует отметить, что цены на гарниры и соусы должны калькулироваться на отдельных карточках.

*Пример 2.* Ресторан «Орел» ведет учет сырья по фактической себестоимости товаров – по покупным ценам.

Предположим, что на начало отчетного периода остатков сырья и товаров на складе не было.

В отчетном периоде ресторан закупил продукты для приготовления блюд на 55 000 руб. (в том числе НДС по ставке 10% – 5000 руб.), товары для продажи – на 48 000 руб. (в том числе НДС – 8000 руб.). Транспортные расходы по доставке товаров составили 6000

руб. (в том числе НДС – 1000 руб.).

Кроме того, была начислена зарплата сотрудникам ресторана (с учетом страховых отчислений) – 60 000 руб. Амортизация основных средств, используемых в ресторане, составила 8000 руб.

Ресторан продал продукцию на сумму 126 000 руб. (в том числе налог с продаж – 6000 руб., НДС – 20 000 руб.). Выручка от реализации кулинарных и вино-водочных изделий составила 63 000 руб. (в том числе налог с продаж – 3000 руб., НДС – 10 000 руб.).

На конец отчетного периода стоимость остатков сырья на складе составила 10 000 руб., а товаров – 15 000 руб.

В учете ресторана бухгалтер сделает следующие проводки:

Дебет 10 Кредит 60

– 50 000 руб. (55 000 – 5000) – оприходованы продукты питания, приобретенные для приготовления блюд;

Дебет 19 Кредит 60

– 5000 руб. – отражен НДС по продуктам питания, приобретенным для приготовления блюд;

Дебет 41 Кредит 60

– 40 000 руб. (48 000 – 8000) – оприходованы товары;

Дебет 19 Кредит 60

– 8000 руб. – отражен НДС по товарам;

Дебет 44 субсчет «Издержки ресторана» Кредит 60

– 5000 руб. (6000 – 1000) – отражены транспортные расходы;

Дебет 19 Кредит 60

– 1000 руб. – отражен НДС по транспортным расходам;

Дебет 60 Кредит 51

– 109 000 руб. (55 000 + 48 000 + 6000) – оплачены приобретенные продукты, товары для продажи и транспортные расходы;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19

– 14 000 руб. (5000 + 8000 + 1000) – возмещен из бюджета НДС;

Дебет 44 субсчет «Издержки ресторанов» Кредит 70 (69)

– 60 000 руб. – начислена зарплата работникам ресторана (с учетом страховых отчислений);

Дебет 44 субсчет «Издержки ресторанов» Кредит 02

– 8000 руб. – начислена амортизация основных средств ресторана;

Дебет 50 Кредит 90 субсчет «Выручка»

– 126 000 руб. – отражена выручка от продажи изготовленных продуктов питания;

Дебет 90 субсчет «Налог с продаж»

Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу с продаж»

– 6000 руб. – начислен налог с продаж;  
Дебет 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость»  
Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»  
– 20 000 руб. – начислен НДС;  
Дебет 50 Кредит 90 субсчет «Выручка»  
– 63 000 руб. – отражена выручка от продажи товаров (вино-водочных изделий и кулинарных товаров);

Дебет 90 субсчет «Налог с продаж»  
Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу с продаж»

– 3000 руб. – начислен налог с продаж;  
Дебет 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»  
– 10 000 руб. – начислен НДС по проданным товарам.

Транспортные расходы в организациях торговли как в бухгалтерском, так и в налоговом учете подлежат распределению между остатками товаров на складе и покупной стоимостью реализованных товаров.

Средний процент издержек обращения равен 12,5 процента (5000 руб. / 40 000 руб. x 100%). Таким образом, остаток транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров в конце месяца, будет равен 1875 руб. (15 000 руб. x 12,5%). Остальная часть издержек обращения подлежит списанию.

В учете ресторана бухгалтер сделает следующие проводки:

Дебет 90 субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит 44 субсчет «Издержки ресторанов»

– 71 125 руб. (5000 + 60 000 + 8000 – 1875) – списаны на реализацию издержки производства;

Дебет 90 субсчет «Себестоимость продаж» Кредит 41

– 25 000 руб. (40 000 – 15 000) – списаны проданные товары;

Дебет 20 субсчет «Расходы ресторанов» Кредит 10

– 40 000 руб. (50 000 – 10 000) – списаны продукты питания, использованные для приготовления блюд;

Дебет 90 субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит 20 субсчет «Расходы ресторанов»

– 40 000 руб. – списаны на реализацию расходы по приготовлению блюд;

Дебет 90 субсчет «Прибыль/убыток от продаж» Кредит 99

– 13 875 руб. (126 000 – 6000 – 20 000 + 63 000 – 3000 – 10 000 – 71 125 – 25 000 – 40 000) – отражена прибыль от деятельности ресторана.

Предположим, что в бухгалтерском и налоговом учете сумма

расходов совпадает. Тогда в отчетном периоде сумма налогооблагаемой прибыли также составит 13 875 руб.

### **Контрольные вопросы**

1. Приведите классификацию предприятий общественного питания, дайте определение каждому виду.

2. Каковы основные правила оказания услуг общественного питания.

3. Опишите порядок лицензирования и сертификации предприятий и услуг общественного питания, основные санитарно-гигиенические требования.

4. Какие стандарты предприятий используются в организациях общественного питания, порядок составления технико-технологических карт.

5. Опишите документооборот по оказанию услуг общественного питания.

6. Каковы особенности применения контрольно-кассовой техники в организациях общественного питания.

7. Приведите основные принципы налогообложения услуг общественного питания.

8. Как отражается в бухгалтерском учете услуги общественного питания.

## Тема 4. Бухгалтерский учет в гостиничном бизнесе

### 4.1. Выручка от оказания гостиничных услуг

Деньги, которые постояльцы платят за проживание в гостинице, относят к доходам от обычных видов деятельности. Такой вывод следует из пункта 5 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденному приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

Большинство гостиниц берет за предоставление своих услуг предоплату. Возникает вопрос: в какой момент признается выручка от реализации услуг по временному размещению? Согласно пункту 12 ПБУ 9/99 выручка в бухгалтерском учете признается при соблюдении следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- есть уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Она появляется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

То есть, чтобы признать выручку, нужно определиться, в какой момент услуга считается оказанной. В соответствии с пунктом 1 статьи 779 Гражданского кодекса РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Другими словами услуга по проживанию может считаться оказанной в полном объеме только после того, как постоялец съедет из номера.

Выделяют три способа учета выручки гостиниц.

Первый способ. Выручка от реализации услуг по временному размещению может признаваться каждый день. Такой способ обеспечивает наибольшую достоверность и оперативность данных

учета. Однако данный способ самый трудоемкий, его удобно применять при полной автоматизации учета, при небольшом количестве номеров в гостинице.

Второй способ. Выручка признается в момент выезда гостя. Этот способ удобен, однако тут возможно искажение данных учета за счет стоимости услуг по проживанию, если постоялец заехал в одном месяце, а выезжает уже в следующем.

Третий способ. Выручка признается на отчетную дату (скажем, на конец месяца признание). В этом случае в последний день месяца в бухгалтерском учете отражается и включает стоимость услуг, которые оказаны всем размещенным и (или) выехавшим в течение месяца гостям.

Выбранный способ нужно закрепить в приказе об учетной политике гостиницы.

Теперь о налоговом учете. Тут ситуация аналогична той, что имеет место в бухгалтерском учете. В соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ доходом от реализации признается, в частности, выручка от реализации услуг, определяемая исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные услуги. При этом доходы определяются на основании документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, а также документов налогового учета (п. 1 ст. 248 Налогового кодекса РФ). Доходы и расходы по правилам главы 25 Налогового кодекса РФ можно считать методом начислений или кассовым методом.

Согласно пункту 3 статьи 271 Налогового кодекса РФ при методе начисления доходы от реализации признаются на дату реализации услуг, определяемой в соответствии с пунктом 1 статьи 39 Налогового кодекса РФ, независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату. Напомним: реализацией услуг признается возмездное оказание услуг одним лицом другому, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, оказание услуг на безвозмездной основе (п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, если для целей налогообложения прибыли гостиница применяет метод начисления, то она самостоятельно выбирает момент признания дохода (выручки). Его также надо закрепить в приказе об учетной политике организации.

Что касается НДС, то реализация услуг гостиницей признается объектом обложения НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). При этом налоговая база определяется как стоимость услуг, исчисленная исходя из цен, определяемых по правилам статьи 40 Налогового кодекса

РФ, без включения в них сумм НДС (п. 1 ст. 154 Налогового кодекса РФ). В свою очередь статья 40 Налогового кодекса РФ определяет: для целей налогообложения учитывается цена услуг, которая указана сторонами сделок. При этом при определении налоговой базы выручка от реализации услуг определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, так или иначе связанных с расчетами по оплате этих услуг (п. 2 ст. 153 Налогового кодекса РФ).

Согласно пункту 4 статьи 166 Налогового кодекса РФ общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, момент определения налоговой базы которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Пункт 1 статьи 167 Налогового кодекса РФ устанавливает: моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Предоплата, полученная гостиницей в счет оплаты проживания, облагается НДС по ставке, определяемой расчетным методом 18/118 (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ). После того как услуга оказана, суммы НДС, исчисленные с суммы предоплаты, принимаются к вычету (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

#### **4.2. Услуги по бронированию**

Помимо собственно услуг по проживанию, отели берут плату за бронирование номеров. Как правило, цена брони устанавливается в процентах от стоимости номера в сутки и взимается при размещении. Если гость заехал вовремя, то стоимость брони учитывается в общем порядке.

Как мы уже говорили, чтобы признать выручку в бухгалтерском учете, необходимо выполнить условия, которые закреплены в пункте 12 ПБУ 9/99. Среди одних из условий - уверенность в том, что увеличится экономическая выгода. Другими словами, выручку от услуг по бронированию можно признать, когда она получена при размещении гостя или точно будет ясно, что бронь будет оплачена. Проблемы возникают, когда постоялец отказывается платить за бронь. В данном случае гостиница не вправе требовать возмещения своих затрат, произведенных в процессе оказания услуги, а также платы за оказанную

услугу, за исключением случая, если потребитель принял оказанную услугу (п. 23 Правил). То есть, если постоялец не заплатил за бронь, и она была аннулирована, то с него нельзя взыскать плату за фактический простой номера. Напомним: согласно пункту 6 Правил в случае отказа потребителя оплатить бронь, его размещение в гостинице производится в порядке общей очереди. То есть услугу по бронированию нельзя считать оказанной, поэтому она и не отражается в составе выручки гостиницы.

Возможна еще одна ситуация. Когда постоялец не отказывается оплачивать бронь, а просто опаздывает. В этом случае с потребителя кроме платы за бронь взимается также плата за фактический простой номера (места в номере), но не более чем за сутки. Получается, что потребитель все же воспользовался бронью, значит, услуга была оказана, поэтому бронь должна быть включена в выручку. А вот плата за простой — это своего рода штрафная санкция за нарушение условий договора о бронировании. В бухгалтерском учете эти суммы учитываются в составе прочих доходов том отчетном периоде, в котором они, в частности, признаны должником (п. 8, 16 ПБУ 9/99). То есть учесть их можно, как только потребитель заплатит штраф за простой номера.

Для целей исчисления налога на прибыль плата за фактический простой номера учитывается в составе внереализационных доходов (п. 3 ст. 250 Налогового кодекса РФ). В налоговом учете при методе начисления штрафы также отражаются (подп. 4 п. 4 ст. 271 Налогового кодекса РФ).

Особо актуальным является вопрос об исчислении НДС с суммы, полученной от постояльца за простой. В настоящее время по данному вопросу сложилась достаточно неоднозначная ситуация.

Так, по мнению контролирующих органов суммы штрафных санкций, полученных поставщиком товаров (работ, услуг) подлежат включению в базу для исчисления НДС. Аргументом такой позиции является то, что при определении налоговой базы по НДС выручка от реализации товаров (работ, услуг) формируется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг) (п.2 ст.153, пп.2 п.1 ст.162 НК РФ). Поэтому суммы санкций, полученные продавцом товаров (работ, услуг) от покупателя за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по оплате товаров (работ, услуг) включаются в базу для исчисления НДС. Такой подход высказан Минфином РФ, в частности, в письмах от 24 октября 2008 г. №03-07-11/344, от 06 марта 2009 г. №03-

07-11/54, от 11 сентября 2009 г. №03-07-11/222, от 08 декабря 2009 г. №03-07-11/311.

### **4.3. Услуги платных стоянок**

Услуги платной автостоянки сегодня предлагают многие отели и гостиницы. Охраняемые автостоянки относятся к числу объектов, наличие которых в гостинице или отеле, согласно Системе классификации гостиниц, существенно повышает оценку их соответствия высокой категории.

Таким образом, услуги по хранению автотранспортных средств в общем случае являются самостоятельным видом предпринимательской деятельности, направленной на получение дохода.

Отношения в сфере оказания услуг по хранению автомобилей, мотоциклов, а также прицепов и полуприцепов к ним регулируют Правила оказания услуг автостоянок, которые утверждены постановлением Правительства РФ от 17 ноября 2001 г. № 795. (далее - Правила оказания услуг автостоянок).

Обратите внимание: не всегда отели оказывают услуги по хранению. Так, если гостиница только предоставляет место для стоянки транспортного средства, при этом не оказывая услуги по хранению, то можно говорить только о парковке автомобиля. В этом случае отношения между исполнителем и потребителем таких услуг регулируются главой 34 «Аренда» Гражданского кодекса РФ.

Как же отличить парковку от хранения? Все зависит от того, как оформлены отношения между исполнителем и клиентом.

Требование о предоставлении информации об оказываемых услугах содержится и в Правилах оказания услуг автостоянок, и в Законе о защите прав потребителей.

Исполнитель обязан довести до потребителя следующую информацию:

- оказываемые услуги и их стоимость;
- режим работы автостоянки;
- правила пользования автостоянкой, правила оказания услуг автостоянок, правила техники безопасности, противопожарные, санитарные и иные правила, предусмотренные законодательством Российской Федерации;
- реквизиты нормативных документов (наименование, дата принятия, регистрационный номер, сведения о публикации), требованиям которых должны соответствовать оказываемые услуги;

- сведения об обязательном подтверждении соответствия оказываемых услуг обязательным требованиям, обеспечивающим их безопасность для жизни и здоровья потребителей, окружающей среды, а также предотвращение причинения вреда имуществу потребителей, если на данный вид услуг законами, стандартами или иными нормативными документами такие требования установлены (номер сертификата соответствия, срок его действия, орган, выдавший сертификат, или регистрационный номер декларации о соответствии, срок ее действия, наименование исполнителя, принявшего декларацию, и орган, ее зарегистрировавший);
- перечень категорий потребителей, имеющих право на получение льгот, а также перечень льгот, предоставляемых при оказании услуг в соответствии с федеральными законами и иными нормативными правовыми актами;
- адрес и номер телефона исполнителя, включая подразделение (уполномоченное лицо), осуществляющее прием претензий, а также режим работы автостоянки;
- образцы документов, удостоверяющих прием и выдачу автотранспортного средства;
- координаты органа по защите прав потребителей.

Сведения следует разместить в любом удобном для обозрения месте. Несоблюдение этого требования - нарушение

Закона о защите прав потребителей, и за это исполнитель может быть привлечен к ответственности. Постояльцы гостиницы, у которых есть автомобили, заинтересованы в их сохранности. Поэтому чтобы в дальнейшем не возникало разногласий между владельцами автомобиля и отелем, сведения о состоянии автомобиля, его узлов и агрегатов следует документально зафиксировать в акте состояния автотранспорта. Этот документ является неотъемлемым приложением к договору, заключаемому между исполнителем и потребителем в обязательном порядке.

Понятно, что оформлять договор на разовую парковку автомобиля на стоянку не нужно. В этом случае его можно просто выдать расписку, квитанцию или иной документ с указанием государственного знака автотранспортного средства.

Если автомобиль хранится на стоянке более длительное время и активно используется, то дополнительно к договору может оформляться пропуск. В нем указываются идентификационные данные автомобиля, место на стоянке и срок действия. Но пропуск нужен только для въезда и выезда, а отношения сторон регулируются договором. В нем

указываются данные исполнителя и потребителя, срок хранения транспортного средства, цена оказываемых услуг, данные автомобиля, принимаемого на хранение, условия хранения, цена транспортного средства, другие необходимые данные, связанные с оказываемыми услугами.

Для того чтобы пользоваться услугами по хранению автотранспортных средств до заключения договора, владельцу автомобиля нужно подать предварительную заявку в письменной или иной форме (п. 8 Правил). Кроме того, можно заключить договор на бронирование мест на автостоянке. Возможно, гостиничный комплекс, имеющий небольшую автостоянку, откажет клиенту в заключении такого договора, чтобы не ущемлять интересы въезжающих постояльцев.

Если в дальнейшем на стоянке не окажется свободных мест или ее владелец не сможет принять транспортное средство на хранение по другим причинам, то он должен мотивировать свой отказ (п. 9 Правил).

Существенным условием договора является цена оказываемых услуг. Она определяется исполнителем. При этом нужно учесть, что он не вправе без согласия потребителя оказывать дополнительные платные услуги. Это требование пункта 15 Правил ограничивает право владельцев стоянок включать в стоимость хранения дополнительные услуги (например, по расчистке прилегающих к автостоянке территорий), которые не всегда востребованы клиентами.

Порядок оказания услуг по хранению автотранспортных средств включает в себя обязательные мероприятия.

Во-первых, при постановке на хранение владелец автомобиля предъявляет его работнику автостоянки для внешнего осмотра, а также представляет договор или иной документ, подтверждающий его заключение. Все дефекты и комплектность транспортного средства целесообразно указать в акте, чтобы в дальнейшем у сторон не возникло разногласий в отношении состояния вверенного на хранение автомобиля.

Во-вторых, сотрудник стоянки при размещении транспортного средства должен руководствоваться внутренними правилами пользования автостоянкой и иными обязательными для выполнения правилами, предусмотренными законодательством РФ.

В-третьих, в случае утраты, хищения, повреждения автомобиля или нарушения его комплектности работник стоянки обязан составить акт, который будет являться основанием для предъявления претензий к исполнителю услуг.

В-четвертых, при выезде с автостоянки владелец автомобиля в обязательном порядке должен предъявить уполномоченному работнику соответствующий документ: пропуск или расписку (квитанцию) в случае разовой постановки транспортного средства на хранение. При этом исполнитель вправе потребовать также документы, удостоверяющие личность и право собственности на автомобиль.

Кроме того, по истечении установленного договором срока хранения владелец обязан вывезти автомобиль с автостоянки. Если он не выполняет эту обязанность, то владелец стоянки вправе письменно уведомить собственника транспортного средства и решить вопрос в судебном порядке.

#### **4.4. Учет форменной одежды**

Сотрудники гостиниц работают в униформе. Согласно системе классификации гостиниц для определенных категорий отелей наличие такой формы обязательно (приказ Федерального агентства по физической культуре, спорту и туризму от 21 июля 2005 г. № 86). В бухгалтерском учете форму независимо от стоимости и срока службы учитывают в составе материальных запасов (п. 50 приказа Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н). Для этого к счету 10 «Материалы» открывают соответствующие субсчета, например, субсчета «Форменная одежда на складе» и «Форменная одежда в эксплуатации».

Гостиницам позволено включать в расходы на оплату труда стоимость выданной работникам форменной одежды. Форменная одежда, прежде всего, демонстрирует принадлежность работника к организации. Обязательность ношения форменной одежды для персонала гостиниц продиктована требованиями законодательства.

Форменная одежда может предоставляться работнику:

- для использования только на работе (в этом случае право собственности на одежду остается у гостиницы);
- в личное постоянное пользование (в этом случае право собственности на одежду переходит к работнику).

На практике форменная одежда не передается в личное пользование сотрудникам гостиницы, а остается в собственности гостиницы. При этом сотрудник пользуется одеждой во время исполнения служебных обязанностей, а по окончании срока использования одежды (или в случае увольнения работника, или при переводе на другую работу, для которой не предусмотрено ношение форменной одежды) возвращает ее на склад.

Однако если гостиницей будет принято решение о передаче

форменной одежды в личное пользование сотруднику без дополнительной оплаты, гостинице необходимо будет исчислить со стоимости безвозмездно переданного имущества налог на добавленную стоимость. При этом для целей исчисления налога на прибыль в составе материальных расходов не будут учитываться ни сама стоимость безвозмездно переданной сотрудникам организации форменной одежды, ни расходы, связанные с ее передачей (п. 16 ст. 270 НК РФ).

#### ***Право собственности на одежду остается у предприятия***

Так как выдача форменной одежды предусмотрена законодательством, то такие расходы можно учесть при налогообложении прибыли. Поскольку прямой нормы для учета при налогообложении таких расходов Налоговый кодекс РФ не содержит, стоимость выдаваемой форменной одежды можно учитывать в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, на основании пп.49 п.1 ст.264 НК РФ.

Если же форменная одежда законодательством не предусмотрена, а выдается по инициативе организации, то учесть такие затраты при налогообложении прибыли будет проблематично. Контролирующие органы нередко возражают против уменьшения налогооблагаемой прибыли на сумму расходов на «необязательную» покупку форменной одежды. По мнению чиновников, форменную одежду можно учесть при исчислении налога на прибыль только в том случае, если такая выдача предусмотрена законодательно.

Судебная практика по данному вопросу придерживается подхода, согласно которому затраты, связанные со стоимостью форменной одежды работников, признаются расходами, уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль, в случае их соответствия критериям п. 1 ст. 252 НК РФ (см., например, Постановления ФАС Поволжского округа от 26.07.2006 г. № А55-31040/05-3, ФАС Московского округа от 05.03.2005 г., 04.03.2005 г. № КА-А41/1387-05, ФАС Уральского округа от 07.06.2006 г. № Ф09-4680/06-С7).

Что касается форменной одежды, не предусмотренной законодательством, то ее выдача должна быть оформлена внутренним приказом по организации. В приказе очерчивается круг лиц, которым она положена, описывается сама одежда, порядок ее выдачи, возврата и т.д.

#### ***Право собственности на одежду переходит к работнику***

В этом случае при исчислении налога на прибыль затраты на приобретение одежды организация может включить в расходы на оплату труда, если ее выдача предусмотрена законодательством либо

коллективным договором или соглашением.

Согласно пункту 5 статьи 255 Налогового кодекса РФ затраты на форменную одежду, которая передается работнику в собственность, можно включить в состав расходов на оплату труда.

Если же форменная одежда не предусмотрена ни законодательством, ни коллективным договором, а выдается бесплатно по инициативе организации, затраты на ее приобретение для целей налогообложения не учитываются (п.16 ст.270 НК РФ).

#### Контрольные вопросы

1. Приведите классификацию предприятий общественного питания, дайте определение каждому виду.

2. Каковы основные правила оказания услуг общественного питания?

3. Опишите порядок лицензирования и сертификации предприятий и услуг общественного питания, основные санитарно-гигиенические требования.

4. Какие стандарты предприятий используются в организациях общественного питания, порядок составления технико-технологических карт.

5. Опишите документооборот по оказанию услуг общественного питания.

6. Каковы особенности применения контрольно-кассовой техники в организациях общественного питания?

7. Приведите основные принципы налогообложения услуг общественного питания.

8. Как отражается в бухгалтерском учете услуги общественного питания?

## **Тема 5. Бухгалтерский учет на предприятиях пассажирского автотранспорта**

### **5.1. Затраты пассажирского автотранспортного предприятия**

Согласно п. 4 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы пассажирского автотранспортного предприятия (ПАТП), как и любого другого предприятия, подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы, которые, в свою очередь, подразделяются на: операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы (состав последних определен пп. 11, 12 данного Положения).

Расходами по обычным видам деятельности ПАТП являются расходы, осуществление которых связано с оказанием услуг по перевозке пассажиров (расходы на техническое обслуживание и ремонт, затраты на ГСМ, на восстановление шин и т.д.).

Для правильной организации учета затраты по основной деятельности на пассажирских автотранспортных предприятиях классифицируются по ряду признаков с выделением экспортируемых услуг: по статьям и элементам затрат; по видам эксплуатируемого подвижного состава; по видам перевозок (маршрутов); по видам оплаты работ, что позволяет предприятиям знать структуру затрат и направления расходования материальных, трудовых и денежных средств.

### **5.2. Классификация затрат пассажирских автотранспортных предприятий**

В соответствии с п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации» при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

Определим особенности группировки расходов по элементам затрат на пассажирских автотранспортных предприятиях.

Материальные затраты на ПАТП включают стоимость израсходованных в процессе производства услуг различных видов ГСМ и энергетических ресурсов; материалов, запчастей для ремонта, технического обслуживания подвижного состава, авторезины, оборудования, инструментов и других средств труда, не относящихся к основным средствам, а также расходы на оплату услуг

производственного характера, выполняемых сторонними организациями.

Таблица 5.1.

Затраты				
По элементам	По видам подвижного состава	По видам перевозок	По видам оплаты	По статьям работ
Материальные затраты	Автобусы	Городские	Почасовая оплата	Затраты связанные с перевозкой пассажиров
Затраты на оплату труда	Легковые автомобили	Пригородные	За 1 пассажиро-кило-метр	Общехозяйственные
Отчисления на социальные нужды	Таксомоторы	Междугородные		
Амортизация основных средств		Межреспубликанские		
Прочие затраты		Международные		

Затраты на оплату труда включают затраты на оплату труда основного производственного персонала предприятия, включая стимулирующие и компенсирующие выплаты различного характера; другие денежные и натуральные выплаты; выплаты, связанные с подготовкой кадров и повышением квалификации, а также затраты на оплату труда работников, не состоящих в штате предприятия, занятых основной деятельностью, и другие выплаты (кроме расходов по оплате труда, финансируемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, и других целевых поступлений).

Отчисления на социальные нужды – это обязательные отчисления органам государственного социального страхования, в Пенсионный фонд, фонды занятости и медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, занятых осуществлением пассажирских перевозок, включаемых в себестоимость услуг (кроме тех видов выплат, на которые страховые взносы не начисляются), по установленным законодательством нормам.

В элементе «Амортизация основных средств» отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление объектов

основных средств, исчисленная исходя из их балансовой стоимости и утвержденных норм отчислений. При этом по машинам, оборудованию и транспортным средствам начисление амортизации прекращается после истечения нормативного срока их службы при условии полного перенесения всей их стоимости на издержки производства и обращения.

Прочие затраты на ПАТП представлены тремя элементами:

- ремонтный фонд (при условии образования на предприятии такого фонда). В этом элементе затрат отражаются затраты на проведение особо сложных видов ремонта основных средств, равномерно включаемых в течение ряда лет в себестоимость услуг, а также отчисления в ремонтный фонд, определяемые исходя из балансовой стоимости фондов и нормативных отчислений, утверждаемых самими организациями;

- дорожные сборы и платежи. Это – расходы на сборы и платежи за пересечение контрольно-пропускных пунктов, за проезд по дорогам и дорожным сооружениям, за таможенные процедуры и местные сборы, уплачиваемые предприятием при выполнении перевозок и оказании других услуг;

- остальные прочие расходы. Сюда включаются все затраты, которые не могут быть отнесены ни к одному из перечисленных выше элементов затрат (налоги, сборы, платежи; отчисления в страховые фонды и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с законодательством; платежи за выбросы загрязняющих веществ; затраты на командировки и т.д.).

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат, перечень которых устанавливается организациями самостоятельно.

Группировка по статьям затрат на ПАТП используется для калькулирования и учета себестоимости перевозок и определения расходов по отдельным звеньям транспортного процесса. Кроме того, она позволяет своевременно и полно оценить результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Для ПАТП рекомендуется следующая группировка по статьям затрат:

- затраты, непосредственно связанные с перевозками пассажиров и производством других услуг: заработная плата водителей и кондукторов подвижного состава; отчисления на социальные нужды; затраты на ГСМ и прочие эксплуатационные материалы; затраты на авторезину; затраты на техобслуживание и ремонт подвижного состава

и их амортизацию;

- общехозяйственные расходы:

- затраты на содержание аппарата управления: зарплата административно-управленческого и обслуживающего персонала, отчисления на социальные нужды, затраты на служебные командировки, на связь, на ремонт и обслуживание основных средств административно-управленческого характера;

- общепроизводственные затраты: зарплата с премиями работников, занятых хозяйственным и техническим обслуживанием предприятия, отчисления на социальное и медицинское страхование. Сюда же включается стоимость чехлов, занавесок и ковриков, используемых в автобусах и автомобилях, расходы на охрану труда, ремонт и обслуживание объектов основных средств (за исключением подвижного состава и фондов административно-управленческого назначения);

- сборы и отчисления – это платежи по страхованию имущества и пассажиров в пути, оплата техосмотра автомобилей, оплата стоимости номерных знаков, оплата проезда по дорогам и дорожным сооружениям, местные регистрационные сборы;

- непроизводительные затраты, которые включают оплату простоев рабочих из-за отсутствия топлива, шин, запасных частей, недостачу материальных ценностей в пределах норм естественной убыли; возмещение ущерба в случае причиненного увечья, травм работников и т.д.

В зависимости от порядка отнесения на себестоимость перевозок пассажиров затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые затраты (непосредственно связанные с перевозками пассажиров) включаются в состав затрат на соответствующие виды перевозок и прочие виды деятельности.

Косвенные затраты (общехозяйственные расходы) не относятся прямо на себестоимость перевозок и в части, приходящейся на затраты по управлению предприятием, распределяются между видами перевозок и деятельности пропорционально общим суммам прямых затрат (без включения в них расходов по управлению), отнесенных на каждый из этих видов.

По технологическому назначению расходы подразделяются на основные (технологические) и вспомогательные (обслуживание производства и управление).

Основные затраты непосредственно связаны с перевозкой пассажиров.

Вспомогательные затраты включают расходы на техническое, производственно-техническое и хозяйственное обслуживание, а также управление производством. Затраты на техническое обслуживание связаны с поддержанием подвижного состава ПАТП в технически исправном состоянии.

По признаку связи с транспортным процессом затраты автотранспортного предприятия подразделяются на переменные, постоянные и условно-постоянные. Разделение затрат по этому признаку зависит не от объема перевозок, а от пробега автомобилей, так как продукцией автотранспорта является перемещение пассажиров во времени и пространстве.

Затраты, размер которых находится в прямой зависимости от пробега автомобилей, считаются переменными. Это – затраты на ГСМ и другие материалы, необходимые для эксплуатации автомобилей, затраты на техобслуживание и ремонт подвижного состава, стоимость восстановления и ремонта шин.

Постоянными затратами являются затраты, размер которых не зависит от пробега автомобилей, – общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

К условно-постоянным затратам следует отнести амортизацию подвижного состава, нормы начисления которой рассчитаны в зависимости от стоимости подвижного состава и величины его пробега, а также зарплату водителей.

Кроме того, все расходы по основной деятельности могут быть сгруппированы как не уменьшаемые при сохранении объемов перевозок и не зависящие напрямую от выполняемых объемов перевозок, т.е. расходы, разумное уменьшение которых не вызовет снижения доходов. К первой группе относятся: затраты на ГСМ; затраты на техобслуживание и ремонт; отчисления в дорожные фонды. Вторую группу затрат составляют расходы на заработную плату работников всех категорий; амортизационные отчисления по основным средствам; коммунальные платежи.

### **5.3. Учет производственных затрат на автотранспортных предприятиях**

Основными материальными затратами для пассажирских автотранспортных предприятий с учетом их специфики являются: затраты на техническое обслуживание и ремонт, затраты на ГСМ, а

также износ и восстановление авторезины.

### **5.3.1. Учет затрат на техническое обслуживание и ремонт**

В себестоимость услуг на ПАТП включаются затраты на обслуживание производственного процесса по поддержанию подвижного состава в рабочем состоянии. Это – затраты на технический осмотр и уход, на проведение ремонтов всех видов. Затраты на проведение модернизации оборудования, а также реконструкции основных фондов в себестоимость услуг не включаются.

Ремонт автотранспортных средств по объему и характеру производимых работ подразделяется на текущий и капитальный. В свою очередь, эти виды ремонтов могут выполняться как своими силами (хозяйственным способом), так и силами сторонних организаций (подрядным способом). При любом виде ремонта на необходимый объем работ составляется дефектная ведомость, где указываются работы, которые необходимо выполнить, сроки начала и завершения работ, подлежащие замене детали и сметная постатейная стоимость ремонта.

Расходы на ремонт относятся на затраты того периода, в котором они возникли.

Фактические затраты на ремонт основных средств либо относят прямо на счета издержек производства и обращения:

Д-т сч. 20 «Основное производство»,

К-т сч. 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,

либо собирают их на формируемом ремонтном фонде по счету 96 «Резервы предстоящих расходов».

Учет затрат на ремонт по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» целесообразно использовать на предприятиях с небольшим объемом производства при наличии дорогих машин, так как небольшой по объему ремонт при отнесении его на издержки производства может сразу повлечь за собой необоснованный убыток.

Произведенные отчисления отражаются записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы»,

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов».

При завершении ремонта делается запись:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»,

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»

на сумму ремонта.

Дебетовое сальдо на счете 23 «Вспомогательные производства» указывает на затраты на незаконченный ремонт.

Основанием для списания затрат на ремонт автотранспортного средства служит акт приема-передачи отремонтированных объектов (ф. ОС-3).

При выполнении ремонта подрядной организацией на основании заключенного договора и акта приема объекта из ремонта производится оплата подрядчику из расчета сметной стоимости фактического объема по представленному счету-фактуре. При этом делается запись:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При отсутствии на предприятии ремонтного фонда эти расходы могут быть отнесены на счета затрат на производство:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По окончании отчетного года затраты на ремонт автотранспортных средств должны быть списаны на издержки производства и обращения в сумме сложившихся затрат, при наличии счета 96 «Резервы предстоящих расходов» с неиспользованным остатком средств на нем он должен быть закрыт сторнировочной записью. Если затраты превышают начисленный фонд, то его следует доначислить или сложившийся перерасход на ремонт сразу отнести на издержки производства и обращения.

Затраты на текущий ремонт арендованных автомобилей включаются в себестоимость, если в договоре аренды эти затраты предусмотрены за счет арендатора. Другие виды ремонтов арендованных автомобилей в себестоимость не включаются.

### **5.3.2. Учет ГСМ**

Для учета и расходования ГСМ Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо», где учитывают наличие и движение нефтепродуктов, предназначенных для эксплуатации транспортных средств.

Учет ГСМ ведут по их видам, местам хранения и материально ответственным лицам, а также по водителям, маркам автобусов и т.д., поэтому считаем целесообразным применять субсчета второго порядка к субсчету 10-3 «Топливо»:

10-3-1 «Нефтепродукты на складе», на котором предприятия,

имеющие оборудованные помещения для хранения ГСМ, учитывают наличие и движение нефтепродуктов всех видов, полученных для эксплуатации автотранспорта, в пунктах заправки (стационарных или передвижных) и хранилищах. Основанием для записи по дебету субсчета 10-3-1 служат первичные приходные документы (счет-фактура, накладная), согласно которым материально ответственное лицо проверяет и приходит поступившие ГСМ на склад, а бухгалтерия делает запись:

Д-т сч. 10-3-1 «Нефтепродукты на складе»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

10-3-2 «Топливо в баках транспортных средств», на котором учитывают топливо, приобретаемое водителями за наличный расчет.

На большинстве ПАТП водителям выдаются подотчетные суммы на приобретение ГСМ. Основанием для прихода ГСМ на субсчет 10-3-2 будет служить кассовый чек автозаправочной станции, в котором должны быть указаны количество залитого в бак бензина, его цена и общая сумма.

При оприходовании ГСМ на основании кассового чека делаются бухгалтерские записи.

Таблица 5.2

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Получена сумма в подотчет Ивановым	71	51
Оприходованы ГСМ по чеку	10-3-2	71
Зачтен НДС (ставка 20%)	68/НДС	71

Остатки топлива в баках автотранспортных средств ежемесячно подтверждаются актом снятия остатков. Списание ГСМ производится на основании первичных расходных документов записью:

Д-т сч. 10-3-2 «Топливо в баках транспортных средств»,

К-т сч. 10-3-1 «Нефтепродукты на складе».

Чтобы не выдавать водителям наличные деньги, заправка автобусов осуществляется по талонам, которые по ведомости выдаются водителям подотчетным лицом. Для учета заправки автомобилей по талонам можно открыть еще один субсчет второго порядка или использовать субсчет 50-3 «Денежные документы»;

10-3-3 «Нефтепродукты по талонам», на котором учитываются

талоны на бензин, ГСМ в единицах измерения, указанных на талонах, и в стоимостном выражении, полученные материально ответственным лицом.

Заправка автобусов по талонам в бухгалтерии отражается записями, приведенными в табл. 5.3.

Таблица 5.3

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Произведена оплата ГСМ авансом	18 000	60	51
Оприходованы талоны на бензин без НДС	15 000	10-3-3, 50-3	60
Выделен НДС на бензин в талонах	3 000	19	60
Выдан бензин в подотчет водителю	15 000	10-3-2	10-3-3
Возмещен НДС из бюджета	3 000	68/НДС	19
Списан бензин в пределах норм	15 000	20, 23, 26	10-3-2

*Примечание.* При применении субсчета 50-3 списание НДС в зачет преждевременно, так как оприходование ГСМ еще не произошло, а талоны являются формой расчетов между предприятием, потребляющим ГСМ, и предприятием, поставляющим ГСМ.

Если предприятие не заключает договор со специализированными предприятиями на поставку ГСМ или приобретение талонов, а производит оплату топлива наличными и заправку автомобилей непосредственно в баки, то в учете будет применяться только один субсчет 10-3-2 «Топливо в баках транспортных средств».

### 5.3.3. Учет износа и восстановления шин

На ПАТП шины поступают вместе с новым автомобилем (на колесах автомобиля и один запасной комплект) и включаются в его преysкурантную стоимость, а также от поставщиков в порядке пополнения запаса для замены шин, требующих ремонта или пришедших в негодность. Автомобильные шины могут находиться на складе, в эксплуатации (на ходовых колесах автомобиля и на запасном колесе) и в ремонте.

Для правильной организации учета шин автомобильные шины, камеры и ободные ленты в зависимости от того, каким образом они поступают на предприятие, относятся к различным статьям баланса. Так, автомобильные шины, поступающие вместе с новым автотранспортным средством, входят в его стоимость и учитываются в составе основных средств (на счете 01 «Основные средства»).

Для учета износа и восстановления шин, на наш взгляд, целесообразно открыть следующие субсчета второго порядка к счету 10 «Материалы», субсчет 10-5 «Запасные части»:

10-5-1 «Автомобильные шины в запасе»;

10-5-2 «Автомобильные шины в обороте».

В табл. 5.4 представлены бухгалтерские записи, отражающие операции по износу и восстановлению автомобильных шин на ПАТП.

Таблица 5.4

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступили на склад новые автомобильные шины	10-5-1	60
Поступили на склад выбракованные автошины	10-5-1	84
Поступили на склад шины, подлежащие восстановлению	10-5-1	96
Сданы на шиноремонтные предприятия шины для восстановления	10-7	10-5-1
Начислена стоимость ремонтных работ по восстановлению шин	10-7	60
Поступили на склад восстановленные автомобильные шины	10-5-1	10-7
Выданы со склада автомобильные шины для замены на автомобилях	96	10-5-1
Отнесены на издержки производства транспортные расходы, связанные с доставкой шин	20	10-5-1
Выданы со склада в оборот шины для эксплуатации	10-5-2	10-5-1

Продолжение таблицы 5.4

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Пришли в негодность автомобильные шины, подлежащие восстановлению	96	10-5-2
Поступили на склад шины, не пригодные к восстановлению	10-6	96
Сдана утильная резина для переработки	91	10-6
Начислена на виновных лиц стоимость шин, преждевременно вышедших из строя	70	96
Начисление резерва для восстановления износа и ремонта автомобильных шин	20	96

Затраты на износ и восстановление шин относятся на себестоимость услуг по перевозке. Следовательно, для формирования информации об этих расходах и исчисления себестоимости услуг применяются счета 20–29.

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости законченной производством продукции, выполненных работ, услуг. Впоследствии эти суммы списываются на счет 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж», который предназначен для учета себестоимости при формировании финансового результата предприятия.

Контрольные вопросы:

1. Какова классификация затрат на автотранспортных предприятиях.
2. Порядок учета производственных затрат в автотранспортной организации.
3. Особенности учета затрат на техническое обслуживание и ремонт.
4. Порядок отражения в учете горюче-смазочных материалов.
5. Порядок учета износа и восстановления шин в автотранспортной организации.

## Тема 6. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве

### 6.1. Объекты бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет на предприятиях животноводства традиционно сложен и трудоемок. При его постановке следует учесть специфику каждой подотрасли животноводческого производства. Прежде всего, специфика отражается в объектах учета расходов на производство отраженных в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Объект производственных расходов	Объект калькуляции себестоимости	Единица измерения
Молочный крупный рогатый скот		
Основное стадо молочного скота (коровы и быки-производители)		
Молодняк всех возрастов и взрослый молочный скот на откорме (телки и бычки всех возрастов, коровы, быки-производители и волы, выбракованные из основного стада, коровы-кормилицы)	Прирост живой массы Живая масса	Центнер
Выращивание коров-первотелок (в специализированных хозяйствах по их направленному выращиванию)	Прирост живой массы Живая масса	Центнер

Продолжение таблицы 6.1

Объект производственных расходов	учета	Объект капитальных себестоимости
Мясной крупный рогатый скот		
Основное стадо мясного скота (коровы, быки-производители и телята до 8 месяцев)		
Молодняк старше 8 месяцев и взрослый мясной скот на откорме (телки и бычки всех возрастов старше 8 месяцев, коровы, быки-производители и волы, выбракованные из основного стада)	Прирост живой массы Живая масса	Центнер
Буйволы		
Основное стадо буйволов (буйволицы, буйволы-производители)		
Молодняк всех возрастов и взрослые буйволы на откорме	Прирост живой массы Живая масса	Центнер

Целесообразно выделить как минимум следующие группы расходов:

- 1) материальные (корма, топливо и т.п.);
- 2) на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) на содержание основных средств;
- 5) от потерь (падеж животных);
- 6) прочие;
- 7) общепроизводственные;
- 8) общехозяйственные;
- 9) управленческие.

Для целей бухгалтерского учета расходы можно разделить на прямые и косвенные. Из вышеперечисленных расходов к косвенным относятся затраты на организацию и обслуживание производства, а

также управленческие расходы. Все остальные расходы – прямые.

## **6.2. Бухгалтерский учет расходов**

Бухгалтерский учет на животноводческих предприятиях ведется в соответствии с Методическими рекомендациями по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, утвержденными Приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654.

Затраты и выход продукции животноводства учитываются на счете 20 «Основное производство», субсчет «Животноводство». Аналитический учет на этом счете организуется по технологическим группам животных и птицы и установленным учетной политикой статьям затрат.

В бухгалтерском учете прямые затраты отражаются следующими записями:

Дебет 20 субсчет «Животноводство» Кредит 10

– израсходованы корма, нефтепродукты и прочие материальные ценности;

Дебет 20 субсчет «Животноводство» Кредит 20 субсчет «Растениеводство»

– списаны пастбищные корма;

Дебет 20 субсчет «Животноводство» Кредит 02

– начислена амортизация по основным производственным фондам (коровникам, оборудованию ферм и т.п.).

Косвенные расходы списываются проводками:

Дебет 20 субсчет «Животноводство» Кредит 23

– учтена стоимость работ и услуг вспомогательных производств;

Дебет 20 субсчет «Животноводство» Кредит 25 (26)

– учтены общепроизводственные (общехозяйственные) расходы.

Выход продукции может быть отражен записями:

Дебет 11 Кредит 20 субсчет «Животноводство»

– оприходован приплод продуктивного скота, прироста животных и птицы;

Дебет 41 (43) Кредит 20 субсчет «Животноводство»

– оприходована готовая продукция (молоко, яйца – по продуктивному скоту).

### **Учет поступления животных на выращивание и откорм**

Основное стадо крупного рогатого скота формируют несколькими способами. Во-первых, оно пополняется за счет собственно приплода. Также скот может быть куплен со стороны или получен безвозмездно.

Рассмотрим эти варианты подробнее.

### **1. Оформление и учет приплода**

Порядок бухгалтерского учета приплода и прироста животных предусмотрен Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях (утверждены приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73), а также Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве (утверждены приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003 г. № 792).

Для оформления приплода используют Акт на оприходование приплода животных (форма № СП-39). Этот документ составляют заведующий фермой, зоотехник или бригадир в двух экземплярах в день получения приплода отдельно по каждому виду. В нем отражается фамилия, имя, отчество работника, за которым закреплены животные, кличка или номер матки, количество голов и масса полученного приплода, присвоенные инвентарные номера, делаются отметки об отличительных признаках. Акты подписываются материально ответственными лицами. Отдельно фиксируются мертворожденные животные.

Один экземпляр акта используют для записей в зоотехническом учете, а затем передают материально ответственному лицу. Второй передается в бухгалтерию на следующий день после его составления.

На основании актов на оприходование приплода в бухгалтерском учете делают проводку:

ДЕБЕТ 11 КРЕДИТ 20 субсчет «Животноводство  
- оприходован приплод молодняка крупного рогатого скота.

### **2. Покупка животных**

Чаще всего животных покупают у населения и сразу ставят его на доращивание и откорм с целью получить прирост живой массы. Приобретение скота оформляют договором купли-продажи и приеморасчетной ведомостью на животных, принятых от населения (форма № СП-40). В последнем документе указывают стоимость животных по ценам приобретения, число голов, вес и упитанность.

Покупку скота у населения отражают в бухучете сельхозпредприятия так:

ДЕБЕТ 11 КРЕДИТ 60, 76  
- принят на учет полученный от населения молодняк животных.

Безвозмездное получение молодняка крупного рогатого скота для дальнейшего выращивания и откорма отражают в учете записью:

ДЕБЕТ	11	КРЕДИТ	98
-------	----	--------	----

- оприходован безвозмездно полученный молодняк животных.

Животные, купленные у сторонних организаций, или же поступившие в порядке безвозмездной передачи, приходуются на основании товарно-транспортных накладных и счетов-фактур, актов приема-передачи, ветеринарных, племенных свидетельств и других документов. Покупку животных у поставщиков отражают в бухгалтерии следующими записями:

ДЕБЕТ	11	КРЕДИТ	60
-------	----	--------	----

- оприходован для выращивания и откорма полученный от поставщиков молодняк крупного рогатого скота;

ДЕБЕТ	19	КРЕДИТ	60
-------	----	--------	----

- отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком по счету-фактуре.

Животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, принимают на учет записью:

ДЕБЕТ	11	КРЕДИТ	01
-------	----	--------	----

- принят на учет продуктивный скот по первоначальной стоимости.

#### **Учет прироста живой массы животных**

Животные, которые находятся на выращивании и откорме, прибавляют в весе. Прирост живой массы - это собственно и есть основной вид продукции данной отрасли животноводства. Чтобы определить прирост (привес) молодняка и животных на откорме, ежемесячно их взвешивают. А результаты отражают в Ведомости взвешивания животных (форма № СП-43). Этот документ составляет зоотехник, заведующий фермой или же бригадир. В ведомости указывают массу животных на дату взвешивания и предыдущие данные взвешивания. Разница в весе животных и составит либо прирост живой массы, либо отвес. Ведомость подписывают зоотехник, бригадир и работник, за которым закреплен скот.

Общие итоги ведомости используют для составления Расчета определения прироста живой массы (форма № СП-44). Этот документ составляется в целом по каждой ферме в разрезе материально ответственных лиц и половозрастных групп животных. В нем рассчитывают валовой прирост живой массы по возрастной группе, находящейся на выращивании или откорме в течение отчетного периода, то есть без вычета массы павших животных. Для этого к массе животных на конец отчетного периода прибавляют массу выбывшего поголовья (включая павшего) и вычитают массу поголовья на начало отчетного периода и поступившего за отчетный период. Данные о привесе отражают следующей записью:

ДЕБЕТ 11 КРЕДИТ 20 субсчет «Животноводство»  
- отражен привес животных.

#### **Учет выбытия животных**

Животные выбывают по разным причинам: их переводят из одной возрастной группы в другую, продают, забивают или имеет место падеж скота. Рассмотрим эти случаи.

**Перевод животных.** По мере увеличения возраста и веса животных их переводят из группы в группу. При этом составляют Акт на перевод животных (форма № СП-47). Документ является универсальным, так как используется по всем видам и учетным группам животных, в том числе при переводе крупного рогатого скота в основное стадо. Акт составляет зоотехник, заведующий фермой или бригадир непосредственно в день перевода животных из одной группы в другую. В документе указывается, из какой группы в какую переводятся животные, их инвентарные номера, пол, класс, масть и другие особенности, время рождения, количество голов, балансовая стоимость, подписи работников, принявших и сдавших скот. В бухгалтерском учете перевод животных оформляют следующими записями:

ДЕБЕТ 11 КРЕДИТ 11  
- переведены животные из одной группы в другую (внутренняя проводка);

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 11  
- определена стоимость животных, переводимых в основное стадо;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08  
- переведены животные в основное стадо.

**Продажа.** При продаже животных на сторону составляются товарно-транспортные накладные или накладные отпуска на сторону и т.п. При этом обязательно прилагаются ветеринарные свидетельства. Операции, связанные с выбытием животных, отражают так

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»  
- отражена выручка от продажи животных на сторону;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 11  
- списана себестоимость выбывших животных (в том числе при сдаче заготовительным организациям скота, находящегося на откорме);

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»  
- исчислен НДС по проданным животным.

**Забой.** На каждый случай забоя, вынужденной прирезки, падежа, гибели от стихийных бедствий, пропажи животных составляется Акт на

выбытие животных по форме № СП-54.

Этот документ составляет комиссия, в состав которой входят заведующий фермой, зоотехник, ветврач и работник, ответственный за содержание данного животного, в день выбытия (забоя, падежа, прирезки, пропажи) и немедленно передается на рассмотрение администрации сельхозпредприятия. В акте должны быть подробно указаны причины и обстоятельства выбытия, а также возможное использование продукции (в пищу, на корм скоту, на уничтожение и др.). В случае падежа или вынужденной прирезки в акте указываются причина и диагноз.

Продукция, полученная в результате забоя, - мясо и шкуры, сдается на склад сельхозпредприятия по накладной, которая с подписью кладовщика, принявшего продукцию, прилагается к акту на выбытие животных. Если шкура имеет товарную ценность, в акте указывается: «Шкура снята и сдана на склад, накладная №\_\_\_\_\_». Если шкура не используется, то записывают: «Труп утилизирован вместе со шкурой». Забой животных Оформляют проводкой:

ДЕБЕТ	94	КРЕДИТ	11
-------	----	--------	----

- отражены падеж и пропажа скота;

ДЕБЕТ 20	субсчет «Промышленное производство»	КРЕДИТ 11
----------	-------------------------------------	-----------

- списана стоимость забитого на мясо взрослого скота после откорма, а также молодняка животных;

ДЕБЕТ 43	КРЕДИТ 20	субсчет «Промышленное производство»
----------	-----------	-------------------------------------

- оприходованы на склад готовой продукции мясо, сбой и шкуры.

В конце месяца заведующий фермой составляет Отчет о движении скота на ферме (форма № СП-51) и представляет его вместе с первичными документами в бухгалтерию предприятия.

### **6.3. Калькуляция себестоимости продукции в растениеводстве и животноводстве**

#### **Затраты на проведение посевной кампании**

Два раза в год сельскохозяйственные предприятия проводят посевную кампанию. Весной сеют яровые культуры, а по осени озимые. Расходы на посевную собирают по счету 20 «Растениеводство». При этом часть потраченных средств организация относит к урожаю текущего года, а часть - в урожай будущих лет. Эти затраты бухгалтер должен учитывать отдельно. Для этого в аналитическом учете открывают соответствующие счета. Затраты учитывают в разрезе статей: заработная плата, амортизация основных средств, стоимость семян и посадочного материала, стоимость удобрений и др.

**Расходы на урожай текущего года.** Затраты на посевной материал можно включать в себестоимость конкретной культуры. Что касается амортизации сельскохозяйственной техники, зарплаты и стоимости удобрений, то их надо распределить между видами продукции. Предприятие должно указать в своей учетной политике, как оно будет это делать. Например, пропорционально площади посева или массе удобрений.

Все расходы также отражаются на счете 20-1 субсчет «Расходы на урожай текущего года». Они будут отнесены на стоимость готовой продукции после сбора урожая. В течение года выращиваемые культуры учитывают по плановой себестоимости. В учете это отражается записью:

ДЕБЕТ 43 КРЕДИТ 20-1 субсчет «Расходы на урожай текущего года»

- отражена плановая стоимость готовой продукции.

И лишь в конце года бухгалтер может получить данные о том, сколько именно истрачено денег. В декабре он закрывает все производственные счета и скорректирует себестоимость готовой продукции.

### **Учет затрат и исчисления себестоимости продукции растениеводства**

Затраты, связанные с производством продукции растениеводства, собирают на одноименном субсчете счета 20 «Основное производство». Порядок учета готовой продукции сельскохозяйственного предприятия зависит от принятого в учетной политике метода оценки.

Готовая продукция может учитываться на счете 43 «Готовая продукция» либо по фактической производственной себестоимости либо по нормативной (плановой) себестоимости. Однако, поскольку в сельском хозяйстве фактические затраты подсчитываются в конце года, то в течение года продукцию приходят по плановой себестоимости.

Продукция растениеводства, предназначенная для реализации, учитывается на счете 43 по видам, сортам, качеству и другим показателям.

Поступление продукции растениеводства оформляется следующими унифицированными формами первичных учетных документов (утверждены постановлением Госкомстата России от 29 сентября 1997 г. №68):

1) реестр отправки зерна и другой продукции с поля (форма № СП-1). Применяется для оформления отправки зерна и другой сельскохозяйственной продукции с поля на ток, в кладовые и другие

места хранения продукции. В реестре указывается масса продукции, принятой от каждого комбайнера и переданной на ток, ее цена и сумма, указываются корреспондирующие счета, по которым отражается данная операция;

2) реестр приема зерна и другой продукции (форма № СП-2). Применяется для учета поступления зерна и другой продукции на ток, зернохранилище и в другие места хранения. Составляется на основании реестров комбайнеров (форма № СП-1);

3) ведомость движения зерна и другой продукции (форма № СП-11). Применяется для учета поступления и расхода зерна на току, в зернохранилищах и других местах временного хранения зерна в организациях. В ведомости записывается остаток продукции на начало дня, поступление и расход за день и выводится остаток на конец дня. При этом сведения о поступлении зерна и другой продукции записываются на основании реестров приема зерна и другой продукции (форма № СП-2);

4) акт на сортировку и сушку продукции растениеводства (форма № СП-12). Применяется для оформления операций по сортировке и сушке зерна и другой продукции растениеводства. В акте фиксируется поступление продукции в сортировку и сушку (масса, цена, сумма, корреспондирующие счета) и получение продукции (одного или нескольких видов) от сортировки и сушки с отдельным указанием используемых отходов и неиспользуемых (мертвый сор, усушка). Соответственно дается корреспонденция счетов по каждому виду получаемой продукции. На основании этого акта отсортированная по видам и сортам продукция, а также используемые отходы приходяются по соответствующим счетам бухгалтерского учета;

5) дневник поступления продукции закрытого грунта (форма № СП-15). Применяется для учета поступления продукции овощных культур закрытого грунта в специализированных организациях. По мере поступления продукции от работников, занятых на уборке, собранная продукция взвешивается, и каждый отвес записывается в дневник с указанием массы поступившей продукции, ее качества (стандартная, нестандартная, отходы), места уборки урожая, площади, с которой убрана продукция. Дневники ежедневно сдаются в бухгалтерию. Для отправки продукции с пунктов уборки в хранилища, на пункты сортировки, переработки и реализации применяются соответствующие накладные;

6) дневник поступления продукции садоводства (форма № СП-

16).

Применяется для учета поступления продукции садоводства и виноградарства в специализированных организациях.

Реализация продукции отражается в бухгалтерском учете сельскохозяйственных предприятий следующими записями:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90 субсчет «Выручки»  
- отражена выручка от реализации продукции растениеводства;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж»  
КРЕДИТ 43 субсчет «Растениеводство»

- списана плановая себестоимость реализуемой продукции растениеводства:

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 43 субсчет «Растениеводство»

- списана разница в конце года между фактической и плановой себестоимостью реализованной продукции растениеводства.

Если сумма фактических затрат меньше нормативной себестоимости, то разницу сторнируют.

Реализация продукции растениеводства отражается следующими первичными учетными документами:

1) товарно-транспортная накладная (зерно) (форма № СП-31). Применяется для учета операций по отправке - приемке продукции зерновых культур на элеваторы, хлебоприемные и другие пункты приема зерновой продукции. Товарно-транспортная накладная составляется в четырех экземплярах, является сопроводительным документом по доставке зерновой продукции на приемные пункты. Все товарно-транспортные накладные на отправку продукции заведующий током регистрирует в Реестре документов на выбытие продукции (форма № СП-3);

2) товарно-транспортная накладная (овощи, плоды, ягоды, лубяные культуры) (форма № СП-34). Применяется для учета отправки на приемные пункты плодово-ягодной продукции, овощей, продукции лубяных культур и др. Накладная выписывается в четырех экземплярах бригадиром при отправке каждой партии продукции. Первый и второй экземпляры накладной отправляются вместе с грузом, третий экземпляр сдается в бухгалтерию, четвертый - остается в пункте отправки продукции. Получаемые от организаций, принявших продукцию, первые экземпляры товарно-транспортных накладных с подписью в приемке продукции ежедневно сдают в бухгалтерию организации для сверки принятого количества с отправленным и записи в учетные регистры.

Товарно-транспортные накладные регистрируются в реестре документов на выбытие продукции (форма № СП-3), который ведется в пункте отправки продукции;

3) ведомость движения зерна и другой продукции (форма № СП-11).

Применяется для учета поступления и расхода зерна на току, в зернохранилищах и других местах временного хранения зерна в организациях. Составляется заведующим током (складом) ежедневно по каждой культуре и сорту продукции. В ведомости записывается остаток продукции на начало дня, поступление и расход за день и выводится остаток на конец дня. При этом сведения о поступлении зерна и другой продукции записываются на основании реестров приема зерна и другой продукции (форма N СП-2), сведения о расходе зерна - на основании реестров документов на выбытие продукции (форма N СП-3). В конце рабочего дня Ведомость движения зерна и другой продукции (форма N СП-11) вместе с первичными документами, на основании которых она составлена, передается в бухгалтерию организации. При незначительном количестве документов на поступление и выбытие их можно регистрировать непосредственно в данной ведомости.

4) реестр документов на выбытие продукции (форма № СП-3). Применяется для учета отправки продукции с поля на элеватор, склад и другие места хранения, а также при ее расходе, отправке в переработку, сортировку, сушку. Реестр составляется по каждому виду отправляемой продукции. При отправке продукции в реестр записывается номер товарно-транспортной накладной (или накладной), масса продукции и наименование организации, в которую она направлена. В конце рабочего дня реестр вместе с документами, на основании которых он был составлен, и ведомостью движения зерна и другой продукции (форма № СП-11) передается в бухгалтерию.

#### **Учет затрат и исчисления себестоимости продукции животноводства**

В животноводстве также продукция учитывается по плановой себестоимости, а в конце года, когда собраны все затраты, рассчитывается фактическая себестоимость, и отражается отклонение между фактическими данными и нормативной себестоимостью.

Объекты калькуляции себестоимости продукции животноводства зависят от отрасли и направления деятельности.

Скажем, в молочном скотоводстве затраты на основное стадо распределяют на приплод и молоко в пропорции один к десяти. По молодняку всех возрастов и взрослому молочному скоту на откорме

(телки и бычки всех возрастов, коровы, быки-производители и волы, выбракованные из основного стада, коровы-кормилицы) рассчитывают себестоимость прироста живой массы и живой массы.

В мясном скотоводстве по основному стаду мясного скота (коровам, быкам-производителям и телятам до 8 месяцев) определяют себестоимость одной головы приплода, одного центнера живой массы телят и прироста живой массы, а также молока.

Молодняк старше 8 месяцев и взрослый мясной скот на откорме (телки и бычки всех возрастов старше 8 месяцев, коровы, быки-производители и волы, выбракованные из основного стада) оценивают по живой массе и ее приросту в расчете на один центнер.

Расходы формируются по следующим калькуляционным статьям:

- 1) материальные (корма, топливо и т.п.);
- 2) на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) на содержание основных средств;
- 5) от потерь (падеж животных);
- 6) прочие;
- 7) общепроизводственные;
- 8) общехозяйственные;
- 9) управленческие.

В бухгалтерском учете расходы делят на прямые и косвенные. Из вышеперечисленных расходов к косвенным относятся затраты на организацию и обслуживание производства, а также управленческие расходы. Все остальные расходы считаются прямыми и распределяются между готовой продукцией на складе, реализованной продукцией и незавершенным производством.

Затраты и выход продукции животноводства учитываются на счете 20 «Основное производство», субсчет «Животноводство». Аналитический учет на этом счете организуется по технологическим группам животных и птицы и установленным учетной политикой статьям затрат. В бухгалтерском учете прямые затраты отражаются следующими записями:

ДЕБЕТ 20 субсчет «Животноводство» КРЕДИТ 10  
- израсходованы корма, нефтепродукты и прочие материальные ценности;

ДЕБЕТ 20 субсчет «Животноводство» КРЕДИТ 20 субсчет «Растениеводство»

- списаны пастбищные корма;

ДЕБЕТ 20 субсчет «Животноводство» КРЕДИТ 02

- начислена амортизация по основным производственным фондам (коровникам, оборудованию ферм и т.п.).

Косвенные расходы списываются проводками:

ДЕБЕТ 20 субсчет «Животноводство» КРЕДИТ 23

- учтена стоимость работ и услуг вспомогательных производств;

ДЕБЕТ 20 субсчет «Животноводство» КРЕДИТ 25 (26)

- учтены общепроизводственные (общехозяйственные) расходы.

Выход продукции может быть отражен записями:

ДЕБЕТ 11 КРЕДИТ 20 субсчет «Животноводство»

- оприходован приплод продуктивного скота, прироста животных и птицы;

ДЕБЕТ 41 (43) КРЕДИТ 20 субсчет «Животноводство»

- оприходована готовая продукция (молоко, яйца - по продуктивному скоту).

Калькуляция себестоимости продукции животноводства. Объекты калькуляции зависят от специфики того или иного производства и направления.

**Молочное скотоводство.** Тут все собранные затраты распределяются в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко - 90%, на приплод - 10%. Побочной продукцией является навоз, шерсть-линька, волос-сырец.

Себестоимость 1 ц продукции определяется в общем случае так. Из затрат на содержание животных вычитают расходы на побочную продукцию. А результат делят на количество прироста в центнерах.

В мясном скотоводстве 1 голову приплода оценивают исходя из живой массы теленка при рождении и фактической себестоимости 1 центнера живой массы телят-отъемышей в возрасте восьми месяцев прошлого года.

Чтобы определить себестоимость полученного специализированным хозяйством по направленному выращиванию коров-первотелок приплода, молока и прироста живой массы коров-первотелок следует распределить затраты на их содержание пропорционально стоимости продукции (по ценам реализации).

**Свиноводство.** Себестоимость 1 центнера прироста живой массы поросят до отъемного возраста основного стада свиней исчисляют затраты на содержание основного стада свиней (свиноматок с поросятами до отъема, хряков-производителей), за исключением стоимости побочной продукции, делят на количество центнеров полученного прироста (включая живую массу приплода при рождении).

**Коневодство.** В этой отрасли считают себестоимость прироста и

полную себестоимость выращенного поголовья молодняка лошадей по годам рождения (переведенного в основное стадо, реализованного и оставшегося на конец года).

Себестоимость прироста молодняка лошадей по годам рождения определяют исходя из затрат на его содержание. В расчете не учитывается стоимость побочной продукции, которая определяется по фактическим затратам, и стоимость работ молодняка старшего возраста (в оценке фактической себестоимости коне-дня лошадей). Затраты распределяют между молодняком лошадей по годам рождения пропорционально количеству кормодней.

**Овцеводство.** Себестоимость ягнят на момент рождения определяется в шерстно-мясном и мясо-шерстном овцеводстве в размере 10 процентов, романовском - 12 процентов, а в каракульском - 15 процентов от общей суммы затрат на содержание овец. Стоимость прочей продукции (навоза), исчисленная по фактическим затратам, не учитывается.

Оставшуюся сумму затрат распределяют между шерстью и приростом живой массы овец пропорционально расходу кормов (в кормовых единицах) на эти виды продукции по установленным нормам.

**Кролиководство.** Себестоимость одной головы приплода кроликов и пушных зверей при рождении определяют в размере 50 процентов от нормативной (плановой) себестоимости одной головы молодняка к моменту отсадки.

**Пчеловодство.** А вот при исчислении себестоимости продукции пчеловодства медово-опылительного направления из общей суммы затрат исключают расходы, списываемые на опыляемые пчелами культуры (от 20 до 60%, в зависимости от опыляемой культуры).

Себестоимость продукции **птицеводства** исчисляется на основе данных раздельного учета затрат по содержанию взрослого стада и молодняка птицы применительно к технологии их выращивания в конкретных производственных условиях.

#### **Учет вспомогательных производств и накладных расходов**

В сельском хозяйстве вспомогательными производствами считаются те, которые обслуживают основные отрасли сельскохозяйственного производства. К ним относятся: ремонтные мастерские, машинно-транспортное хозяйство, гужевого транспорт, электро-, водо-, тепло- и газоснабжение, холодильные установки, тарное и тароремонтное производства, а также работы и услуги, потребляемые в основных производствах либо в прочих отраслях деятельности (строительство, капитальный ремонт и т.п.). Следовательно,

характерная особенность вспомогательных производств состоит в том, что они организуются для обслуживания других отраслей и производств.

Для учета затрат и выполненных работ по вспомогательным производствам предназначен счет 23 «Вспомогательные производства». К нему открывают следующие субсчета по видам производств.

1. «Ремонтные мастерские».
2. «Ремонт зданий и сооружений».
3. «Машинно-тракторный парк».
4. «Автомобильный транспорт».
5. «Энергетические производства (хозяйства)».
6. «Водоснабжение».
7. «Гужевой транспорт».
8. «Прочие вспомогательные производства».

По дебету счета 23 собирают все затраты, относящиеся к вспомогательным производствам. По кредиту собранные затраты списывают по назначению ежемесячно в размере плановой себестоимости выполненных работ. В конце года плановую себестоимость корректируют до фактической. По производствам с равномерным характером работ и затрат в течение года, не содержащим затрат в плановой оценке, ежемесячно по кредиту счета могут списываться фактические затраты.

При журнально-ордерной форме аналитический учет по счету 23 ведут в лицевых счетах (производственных отчетах) подразделений и в сводных лицевых счетах (сводных производственных отчетах) вспомогательных производств в целом по хозяйству (ф. № 83-АПК). Обобщенный учет оборота ведут в журнале - ордере ф. № 10-АПК. Предварительно данные первичных документов группируют в соответствующих журналах учета затрат и накопительных ведомостях (ф. № 302-АПК, 303-АПК, 301-АПК). При необходимости по итогам накопительных ведомостей составляют сводные ведомости (например, по автотранспорту).

#### **6.4. Учет бюджетных средств**

Сельскохозяйственные предприятия получают бюджетные средства в виде субсидий:

- 1) на поддержку племенного животноводства (кроме приобретения племенных животных). А именно на содержание: племенного маточного

поголовья животных, племенного маточного поголовья пушных зверей, племенных быков-производителей, а также на приобретение племенных яиц (суточных цыплят) всех видов птиц племенной специализации и т.п.;

2) на поддержку (содержание) животноводства (по видам животных);

3) и субвенций на поддержку государственных программ и мероприятий по развитию животноводства;

4) на продукцию животноводства (молоко, мясо, яйца, шерсть и т.п.).

Полученные средства отражают в учете следующим образом:

Дебет 55 субсчет «Целевое финансирование» Кредит 86

– получена субсидия (субвенция) из бюджета;

Дебет 20 субсчет «Животноводство» Кредит 10 (69, 70)

– списаны затраты на развитие животноводства;

Дебет 86 Кредит 98 субсчет «Безвозмездные поступления»

– учтена субсидия (субвенция) в составе доходов будущих периодов;

Дебет 98 субсчет «Безвозмездные поступления» Кредит 91 субсчет «Прочие доходы»

– включены суммы субсидии (субвенции) во внереализационные доходы.

### **6.5. Документооборот**

При рождении приплода работники фермы (при участии зоотехника и ветеринарного врача) в двух экземплярах составляют Акт на оприходование приплода животных. Это и есть основной документ для последующего оформления перевода животных из одной технологической или возрастной группы в другую. Все изменения, зафиксированные в первичных документах, отражают в книге учета движения животных и птицы. Причем для каждого вида животных критерии перевода свои.

Так, телок старше двух лет переводят в группу коров после оценки их продуктивности не позднее трех месяцев после отела, быков старше года (выращиваемых на племя) переводят во взрослое стадо в возрасте 18 месяцев.

Свинок ремонтных переводят в группу проверяемых свиноматок в возрасте 9–10 месяцев, живой массой не менее 100 килограммов, через месяц после первой плодотворной случки.

Ягнят (или козлят) рождения прошлого года и ярок переводят в основное стадо в возрасте 18–20 месяцев после формирования их в

маточные отары и проведения случки и т.д.

Некоторые особенности имеет учет скота при его отгонном содержании и на пастбищах, причем это относится не только к таким животным, как овцы, но и к лошадям, крупному рогатому скоту и т.д. В этом случае учет движения скота ведется в книжке чабана-гуртоправа или табунщика.

В животноводческих хозяйствах племенного направления наряду с бухгалтерским учетом ведут также специальный производственно-зоотехнический учет, где на каждое племенное животное есть специальное свидетельство, в котором расписаны родители до третьего – пятого поколения.

Выбытие животных происходит по разным причинам: перевод животных в другую половозрастную группу, реализация, забой, падеж и т.д. Выбытие оформляют Актом на выбраковку животного из основного стада (форма № 406-АПК). Этот документ фиксирует выбраковку из основного стада продуктивного или рабочего скота при утрате им хозяйственно-полезных качеств. Например, при значительном понижении продуктивности и способности к воспроизводству, работоспособности вследствие неизлечимых болезней, травматических повреждений, пороков, старости и т.п. с передачей его на убой, постановку на откорм или реализацию. Если животные числились в основных средствах (основном стаде), то еще заполняют и Акт на списание основных средств (форма № ОС-4).

Перевод из одной половозрастной группы в другую отражают так:

Дебет 11 субсчет «Молодняк до двух месяцев» Кредит 20 субсчет «Животноводство»

– увеличена стоимость животных на сумму прироста;

Дебет 11 Кредит 01

– приняты на откорм животные, выбракованные из основного стада (продуктивный скот – по первоначальной стоимости, рабочий – в размере фактически полученных сумм от продажи и выбраковки);

Дебет 20 субсчет «Промышленное производство» Кредит 11

– списана стоимость забитого на мясо взрослого продуктивного скота после откорма, а также молодняка животных, птицы, зверей, кроликов;

Дебет 90 субсчет «Себестоимость продаж» Кредит 11

– списана стоимость выбывших животных (в том числе при сдаче заготовительным организациям скота, выбракованного из основного стада и находящегося на окорме);

Дебет 62 Кредит 90 субсчет «Выручка»

– отражен доход от выбытия;  
Дебет 90 субсчет «НДС» Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»  
– начислен НДС.

А реализации взрослого рабочего скота, не поставленного на откорм, соответствуют следующие проводки:

Дебет 01 субсчет «Выбытие основных средств» Кредит 01

– учтена стоимость выбывающего скота;

Дебет 02 Кредит 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– учтена амортизация выбывающего скота;

Дебет 91 субсчет «Прочие расходы» Кредит 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– списана остаточная стоимость скота.

Выбытие павших и вынужденно забитых животных (кроме павших в связи со стихийными бедствиями) отражают как порчу ценностей:

Дебет 94 Кредит 01

– списана балансовая стоимость павших животных.

Полученные от павших и вынужденно забитых животных шкуры, рога, копыта, технические жиры и иное приходят по ценам возможного использования или продажи в корреспонденции со счетом учета затрат по выращиванию животных.

Выбытие животных, павших или забитых в связи с эпизоотией, стихийными бедствиями и иными чрезвычайными событиями, учитывают проводкой:

Дебет 99 субсчет «Чрезвычайные расходы» Кредит 01

– списана балансовая стоимость павших животных.

А если животное было застраховано, то:

Дебет 76 субсчет «Расходы по личному и имущественному страхованию» Кредит 01

– списана балансовая стоимость павших животных.

Для обеспечения сохранности животных периодически (не реже одного раза в квартал) скот пересчитывают в натуре. Такая процедура обязательна и при смене материально-ответственных лиц, за которыми скот закреплен.

Кроме того, в обязательном порядке проводят инвентаризацию всех животных по состоянию на 31 декабря перед составлением годового отчета. Эти результаты, оформленные актами и инвентаризационными описями, отражают в учете.

Данные о производстве продукции всех отраслей животноводства и затратах по выращиванию и откорму скота приводятся в

специализированной годовой отчетности.

#### Контрольные вопросы

1. Дайте характеристику объектам бухгалтерского учета в животноводческих хозяйствах.
2. Порядок учета расходов животноводческих хозяйствах.
3. Особенности калькуляции себестоимости продукции животноводческих хозяйствах.
4. Порядок учета бюджетных средств животноводческих хозяйствах.
5. Организация документооборота животноводческих хозяйствах.
6. Опишите особенности учета расходов по формированию стада.

## **Тема 7. Бухгалтерский учет в издательской деятельности**

Порядок осуществления в настоящее время издательской деятельности регулируется Временным положением об издательской деятельности в РСФСР, утвержденным Постановлением Совмина РСФСР от 17 апреля 1991 г. № 211 (далее по тексту – Временное положение об издательской деятельности), а также Законом РФ от 27 декабря 1991 г. № 2124-1 «О средствах массовой информации» (в ред. изменений и дополнений).

Под издательской деятельностью понимается подготовка, а равно подготовка и выпуск печатных изданий любого вида.

Печатным изданием при этом признается газета, книга, журнал, брошюра, альбом, плакат, буклет, открытка, иное изделие полиграфического производства независимо от тиража и способа изготовления, предназначенное для передачи содержащейся в нем информации.

Под издательствами понимаются предприятия, а также структурные подразделения предприятий, учреждений, организаций (отделы, группы, центры и др.), осуществляющие издательскую деятельность.

Согласно п. 17 Временного положения об издательской деятельности издательства обязаны:

- размещать в каждом экземпляре тиража периодического печатного издания выходные данные, а также наименование государственного органа, зарегистрировавшего данное издание, и регистрационный номер;

- размещать в каждом экземпляре тиража непериодического печатного издания выходные и выпускные данные в соответствии с Перечнем выходных сведений, размещаемых в непериодических печатных изданиях, утвержденным Приказом Минпечати России от 28 июня 1993 г. № 127;

- представлять бесплатные контрольные экземпляры органу государственного управления, выдавшему лицензию, а также обязательные платные экземпляры учреждениям и организациям согласно перечню, утверждаемому Минпечати России.

Выпуск печатных изданий производится издательствами на основе договора с автором (правопреемником) в соответствии с действующим законодательством (в том числе с соблюдением положений Закона РФ от 9 июля 1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах»).

Выпуск произведений литературы, науки и искусства,

являющихся интеллектуальной собственностью юридического лица или гражданина, осуществляется по договору с собственником издания с учетом требований авторского права.

Издательства, не имеющие собственной полиграфической базы, заключают договоры на изготовление тиража с полиграфическими и другими предприятиями. Распространение печатных изданий осуществляется издательствами самостоятельно либо по договору с торговыми и другими организациями, а также с гражданами.

Коммерческий риск по выпуску печатных изданий лежит на издательстве, если договором с автором (собственником произведения) или заказчиком не предусмотрено иное.

### **7.1. Вопросы лицензирования, сертификации и регистрации деятельности издательств**

Ранее занятие издательской деятельностью требовало от организаций приобретения лицензий на право ее осуществления, что и было зафиксировано в ст. 17 Федерального закона от 25 сентября 1998 г. № 158-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (в ред. изменений и дополнений). Непосредственно порядок лицензирования определялся данным Законом, а также Постановлением Совмина РСФСР от 17 апреля 1991 г. № 211 «О регулировании издательской деятельности в РСФСР» (в ред. изменений и дополнений).

Однако ныне действующим Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (в ред. изменений и дополнений) издательская деятельность в перечень лицензируемых не внесена. Не допускает Федеральный закон № 128-ФЗ также и лицензирование других видов деятельности на основании отдельных федеральных законов и прочих нормативных актов (ст. 18), в связи с чем Временное положение об издательской деятельности в части лицензирования издательской деятельности применяться не должно.

Если лицензирование деятельности произведено до вступления в силу Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ (до 11 февраля 2002 г.), затраты на лицензирование должны учитываться до истечения срока действия лицензии по счету 04 «Нематериальные активы» (если лицензирование произведено до вступления в силу ПБУ 14/2000, не предусматривающего включение затрат на лицензирование в состав нематериальных активов) или по счету 97 «Расходы будущих периодов».

В соответствии с Федеральным законом от 30 марта 1999 г. № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения»

учебники и иная издательская продукция подлежат обязательной сертификации.

Конкретный перечень издательской продукции, подлежащей обязательной сертификации, определен в Приложении 2 к Приказу Минздрава России от 15 августа 2001 г. № 325 «О санитарно-эпидемиологической экспертизе продукции». К такой продукции относятся учебные издания, пособия, дидактические материалы для общеобразовательных средних и высших учебных заведений, книжные и журнальные издания для детей и подростков.

Во всех случаях подтверждением соответствия продукции санитарно-гигиеническим требованиям является наличие санитарно-эпидемиологического заключения. Срок действия заключения составляет пять лет, а на опытную партию товаров – до одного года.

Расходы на сертификацию издательской продукции, являющейся обязательной в соответствии с требованиями действующего законодательства, учитываются в целях налогообложения в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 264 гл. 25 НК РФ и Законом РФ от 10 июня 1993 г. № 5151-1 «О сертификации продукции и услуг».

Для того чтобы осуществлять выпуск каких-либо печатных изданий, издательства обязаны их зарегистрировать, как того требует ст. 8 Федерального закона от 27 декабря 1991 г. № 2124-1 «О средствах массовой информации».

Регистрацию осуществляет МПТР России или территориальные органы Государственной инспекции по защите свободы печати и массовой информации при МПТР России в порядке, установленном Приказом МПТР России от 6 марта 2002 г. № 38 «О порядке оформления и выдачи свидетельств о регистрации средства массовой информации территориальными управлениями МПТР России».

Учредители вправе приступить к производству продукции средства массовой информации в течение одного года со дня выдачи свидетельства о регистрации. В случае пропуска данного срока свидетельство о регистрации средства массовой информации согласно ст. 8 Федерального закона № 2124-1 признается недействительным.

Расходы на регистрацию изданий, включая затраты на получение свидетельства о регистрации, относятся на затраты производства, учитываемые в целях налогообложения по налогу на прибыль, как обоснованные и документально подтвержденные расходы (п. 1 ст. 252 гл. 25 НК РФ; п. 1 комментария к ст. 252 Методических рекомендаций по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных Приказом

МНС России от 26 февраля 2002 г. № БГ-3-02/98).

## **7.2. Учет затрат на производство**

Производственная и хозяйственная деятельность организаций, занятых издательской деятельностью, имеют свои значительные особенности, нашедшие свое отражение в том числе в Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях издательской деятельности, утвержденной Приказом Мининформпечати России от 28 декабря 1993 г. № 259 (далее по тексту – Инструкция по издательской деятельности), положения которой могут применяться и в настоящее время согласно Письму Минфина России от 29 апреля 2002 г. № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)».

При этом в целях налогообложения издательства обязаны организовать и вести учет затрат в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ.

Деятельность предприятий, учреждений и организаций, занятых издательской деятельностью, заключается в основном в редактировании полученных от авторов изданий, их верстке, подготовке оригинал-макета, передаче его в типографию, тиражировании продукции.

Для учета затрат издательские организации используют такие счета, как 20 «Основное производство» (учитываются прямые затраты, непосредственно относящиеся к тому или иному изданию), 25 «Общепроизводственные расходы» (учитываются редакционные расходы), 26 «Общехозяйственные расходы» (учитываются общеиздательские расходы) и 44 «Расходы на продажу». При этом учетной политикой организации для целей бухгалтерского учета счет 25 может быть поименован «Редакционные расходы», а счет 26 – «Общеиздательские расходы».

Ученные по счетам 25 и 26 затраты в конце каждого отчетного месяца подлежат, как правило, списанию на счет 20, где и формируется «производственная» себестоимость конкретного издания. При этом положениями учетной политики, согласно Инструкции по применению Плана счетов, списание затрат со счета 26 может быть установлено непосредственно на счет 90 «Продажи».

Если издательские организации реализуют свою продукцию по подписке и в розницу, то себестоимость изданий формируется отдельно по каждому из данных направлений реализации. При этом

себестоимость изданий, реализуемых по подписке, подлежит формированию с учетом расходов, связанных с выпуском подписного тиража (экспедирование, сбор и обработка заказов, включение в каталог и т.п.).

При определении себестоимости изданий и калькулировании продукции все расходы подразделяются на условно – постоянные (объемные) и условно-переменные (тиражные).

К условно-постоянным относятся расходы, общая сумма которых не зависит от тиража. К ним относятся расходы на авторский гонорар, если договором не предусмотрено его увеличение при росте тиража, на графику, обработку и оформление издательских оригиналов, общеиздательские расходы.

Условно-переменными (тиражными) называются такие расходы, которые изменяются в зависимости от тиража. К ним относятся расходы на авторский гонорар, если договором предусмотрено его увеличение при росте тиража, полиграфические услуги, бумагу, картон и переплетные материалы.

Кроме того, отдельной классификации подлежат издательские расходы, входящие в состав общеиздательской себестоимости, которые делятся на прямые и косвенные.

К прямым расходам относятся те из них, которые могут быть отнесены непосредственно на себестоимость определенного издания (заказа). К ним относятся: авторский гонорар, гонорар художникам и графикам с отчислениями, расходы на полиграфическое исполнение, стоимость бумаги, картона, переплетных и других материалов, часть редакционных и коммерческих расходов, связанных с конкретным названием, а также потери от брака (по отчету).

К косвенным расходам относятся расходы, которые не могут быть отнесены на конкретные названия (заказы). К ним относятся общеиздательские расходы, часть редакционных и коммерческих расходов, которые невозможно отнести на конкретное название.

В издательских организациях принята следующая классификация расходов по статьям затрат (п. 1.2.8 Инструкции по издательской деятельности).

1. Авторский гонорар за литературное произведение, за другие производные произведения.
2. Авторский гонорар за художественно-графические работы.
3. Расходы на полиграфическое исполнение.
4. Стоимость бумаги, картона, переплетных и других материалов.
5. Редакционные расходы (обработка и оформление оригиналов).

6. Общеиздательские расходы.

7. Потери от брака.

8. Коммерческие расходы.

Дополнительно может предусматриваться такая статья затрат, как «Отчисления с сумм авторского гонорара».

### **7.3. Суммы авторских вознаграждений (гонораров)**

Отношения сторон по авторскому договору регулируются Законом РФ от 9 июля 1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах» (в ред. изменений и дополнений), в том числе ст.30 данного Закона.

Может иметь место заключение авторского договора о передаче исключительных или неисключительных прав.

Авторский договор о передаче исключительных прав разрешает использование произведения определенным способом и в установленных договором пределах только лицу, которому эти права передаются, и дает такому лицу право запрещать подобное использование произведения другим лицам.

Авторский договор о передаче неисключительных прав разрешает пользователю использование произведения наравне с обладателем исключительных прав, передавшим такие права, и (или) другим лицам, получившим разрешение на использование этого произведения таким же способом.

Если авторские произведения являются результатом служебной деятельности работника, авторское право на него в соответствии со ст. 14 Закона РФ № 5351-1 принадлежит автору такого служебного произведения, а исключительные права на использование такого произведения принадлежат лицу, с которым автор состоит в трудовых отношениях (а именно – работодателю), если только иное не предусмотрено авторским договором.

Расходы на выплату авторского вознаграждения относятся на затраты производства на основании авторского договора и первичного документа, подтверждающего выполнение работ по договору (акта, извещения и т.п.).

В бухгалтерском учете суммы начисленных и выплаченных авторских вознаграждений отражаются в следующем порядке:

дебет счета 20 кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – сумма начисленного вознаграждения (счет 70 «Расчеты

с персоналом по оплате труда» использоваться не может, так как по нему согласно Инструкции по применению Плана счетов отражаются расчеты только с работниками организации по оплате труда);

дебет счета 20 кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета «Расчеты по пенсионному обеспечению», «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» – с суммы начисленного авторского вознаграждения произведены отчисления единого социального налога;

дебет счета 76 кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» – сумма исчисленного к удержанию с авторского вознаграждения налога на доходы физических лиц;

дебет счета 76 кредит счета 50 «Касса» – выплата суммы авторского вознаграждения.

Вывод о том, что суммы авторских вознаграждений не включаются в состав расходов на оплату труда, а относятся к прочим расходам, подтверждается материалами Отраслевых особенностей состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по издательской деятельности, утвержденных МПТР России 8 апреля 1993 г. № 02-68-а/18.

Как отмечалось выше, при классификации расходов в части авторского вознаграждения (гонорара) используются такие статьи затрат, как «Авторский гонорар за литературные произведения», «Авторский гонорар за художественно-графические работы» и «Отчисления с сумм гонорара».

По статье «Авторский гонорар за литературное произведение» отражаются: гонорар с отчислениями автору или группе авторов; переводчикам; составителям сборников литературных произведений, являющихся предметом чье-либо авторского права, при условии соблюдения составителем прав авторов; авторам других производных произведений; составителям сборников произведений, не являющихся предметом чье-либо авторского права (например, официальные документы, произведения народного творчества, произведения, в отношении которых сроки авторского права истекли); иностранным авторам, праводержателям или правопреемникам; авторам аппарата книги.

В статью «Авторский гонорар за художественно-графические работы» включаются: авторский гонорар с отчислениями художникам за оформление и иллюстрирование изданий; авторский гонорар графикам за графические работы; фотографам за фотоработы; ретушерам и др.

В статью «Отчисления с сумм авторского гонорара» включаются расходы на отчисления с сумм авторского гонорара единого социального налога, страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию и обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

#### **7.4. Редакционные расходы**

К редакционным расходам относятся расходы по редактированию и верстке. К такого рода расходам относятся расходы на оплату труда редакционно-производственного персонала, как состоящего, так и не состоящего в штате издательства (издающей организации), с отчислениями единого социального налога, а также на обязательное пенсионное страхование и обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; расходы по ремонту оборудования, износ основных средств, стоимость материалов, бумаги, перфолент, перфокарт и т.п.; расходы, связанные с содержанием отдела (участка) подготовки оригинал-макетов; отчисления в резерв на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год; отчисления в резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств и некоторые другие, приведенные в Приложении 2 к Инструкции по издательской деятельности.

Часть редакционных расходов относится напрямую на себестоимость того или иного издания, другая же часть является косвенными расходами и потому распределяется между всеми выпускаемыми изданиями.

К прямым расходам относится заработная плата редакторов, верстальщиков и прочих категорий работников, непосредственно занятых на выпуске того или иного издания, стоимость материалов.

К косвенным расходам относятся расходы на редактирование материалов, не принятых к опубликованию, стоимость материалов и хозяйственных принадлежностей.

Учитываются редакционные расходы по счету 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании отчетного периода (месяца) полностью списываются на счет 20. При этом прямые редакционные расходы относятся на себестоимость конкретного издания, а косвенные распределяются между всеми изданиями согласно критерию, избранному организацией и нашедшему свое отражение в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета (в частности, пропорционально количеству учетно-издательских листов).

В бухгалтерском учете редакционные расходы оформляются

следующими записями:

дебет счета 25 кредит счета 70 – заработная плата редакторов и верстальщиков, занятых подготовкой изданий, рассмотрением изданий, по которым не принято решение об опубликовании, и т.п.;

дебет счета 25 кредит счета 69 – отчисления единого социального налога, страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

дебет счета 25 кредит счета 10 «Материалы» – стоимость израсходованных материалов и хозяйственных принадлежностей;

дебет счета 25 кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – стоимость оказанных услуг (коммунальные услуги, услуги связи и т.п.).

Для целей раздельного учета прямых и косвенных расходов, к счету 25 могут открываться субсчета следующего наименования: «Расходы по редактированию и верстке», «Общередакционные расходы».

*Пример 1.* За отчетный период редакция выпустила три издания следующего объема:

«Бухгалтерская газета» – 4 учетно-издательских листов;

журнал «Зарботная плата» – 8 учетно-издательских листов;

журнал «Бухгалтерский учет и налоги» – 10 учетно-издательских листов.

Редакционные расходы за месяц составили (цифры условные):

– заработная плата редакторов и верстальщиков, занятых выпуском «Бухгалтерской газеты» и журнала «Бухгалтерский учет и налоги», – 20 000 руб.;

– страховые взносы во внебюджетные фонды с заработной платы редакторов и верстальщиков, занятых выпуском «Бухгалтерской газеты» и журнала «Бухгалтерский учет и налоги», отчисления по обязательному пенсионному страхованию и страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – 7160 руб.;

– заработная плата редакторов и верстальщиков, занятых выпуском журнала «Зарботная плата», – 8000 руб.;

– страховые взносы во внебюджетные фонды с заработной платы редакторов и верстальщиков, занятых выпуском журнала «Зарботная плата», отчисления по обязательному пенсионному страхованию и страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – 2864 руб.;

материалы для редактирования и верстки всех рукописей без

распределения по объектам учета, хозяйственные принадлежности – 5200 руб.

В бухгалтерском учете произведенные расходы оформляются следующим образом:

дебет счета 25 кредит счета 70 – 28 000 руб. (20 000 руб. + 8000 руб.) – сумма начисленной заработной платы работникам из числа редакторов и верстальщиков;

дебет счета 25 кредит счета 69 – 10 024 руб. (7160 руб. + 2864 руб.) – отчисления с сумм начисленной заработной платы единого социального налога, страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию и обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

дебет счета 25 кредит счета 10 – 5200 руб. – стоимость материалов и хозяйственных принадлежностей, относимых к косвенным расходам всех изданий;

дебет счета 20, субсчет «Затраты по изданию «Бухгалтерской газеты» – 8705 руб. 45 коп.  $((20\,000\text{ руб.} + 7160\text{ руб.}) \times 4\text{ у.л.} / (4\text{ у.л.} + 10\text{ у.л.})) + ((5200\text{ руб.} \times 4\text{ у.л.} / (4\text{ у.л.} + 8\text{ у.л.} + 10\text{ у.л.}))$  – определена часть редакционных расходов, относящихся к изданию «Бухгалтерской газеты»;

дебет счета 20, субсчет «Затраты по изданию журнала «Бухгалтерский учет и налоги» – 21 763 руб. 64 коп.  $((20\,000\text{ руб.} + 7160\text{ руб.}) \times 10\text{ у.л.} / (4\text{ у.л.} + 10\text{ у.л.})) + ((5200\text{ руб.} \times 10\text{ у.л.} / (4\text{ у.л.} + 8\text{ у.л.} + 10\text{ у.л.}))$  – определена часть редакционных расходов, относящихся к изданию журнала «Бухгалтерский учет и налоги»;

дебет счета 20, субсчет «Затраты по изданию журнала «Заработная плата» – 12 754 руб. 91 коп.  $(8000\text{ руб.} + 2864\text{ руб.} + ((5200\text{ руб.} \times 8\text{ у.л.} / (4\text{ у.л.} + 8\text{ у.л.} + 10\text{ у.л.}))$  – определена часть редакционных расходов, относящихся к изданию журнала «Заработная плата».

## **7.5. Общеиздательские расходы**

К общеиздательским расходам относятся затраты на содержание управленческого и общеиздательского персонала, учитываемые по счету 26 «Общехозяйственные расходы».

К таким расходам, в частности, относятся затраты на:

– оплату труда персонала издательства (издающей организации) с отчислениями единого социального налога, на обязательное пенсионное страхование и обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (дебет счета 26 кредит счетов 69, 70);

- расходы на командировки (дебет счета 26 кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»);
- расходы на содержание легкового автотранспорта (дебет счета 26 кредит счета 10 – в части ГСМ, запчастей и т.п.; дебет счета 26 кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – в части компенсации за использование автотранспорта в служебных целях);
- канцелярские, почтово-телеграфные, телефонные расходы (дебет счета 26 кредит счетов 10, 60);
- расходы по содержанию и ремонту зданий, сооружений, инвентаря, издательской техники (дебет счета 26 кредит счетов 10, 60, 69, 70, 76, 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей»);
- износ основных средств (дебет счета 26 кредит счета 02 «Амортизация основных средств»);
- расходы по аренде помещений, содержанию помещений и дворов (водоснабжение, отопление, освещение, очистка крыш от снега, поддержание в чистоте помещений и дворов и т.п.) (дебет счета 26 кредит счетов 60, 76);
- отчисления в резервы на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год, в резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств (дебет счета 26 кредит счета 96);
- прочие расходы.

Подробная номенклатура статей общеиздательских расходов приведена в Приложении 3 к Инструкции по издательской деятельности.

Списание общеиздательских расходов производится ежемесячно в конце отчетного месяца на счета основного производства (дебет счета 20 кредит счета 26) или непосредственно на счета учета продаж (дебет счета 90 кредит счета 26), если это предусмотрено положениями учетной политики организации для целей бухгалтерского учета.

Распределение общеиздательских расходов между отдельными изданиями производится пропорционально их объему в учетно-издательских листах.

## **7.6. Расходы на тиражирование продукции**

Значительные расходы в себестоимости выпускаемой издательствами продукции приходятся на стоимость тиражирования продукции, организуемого через свои цеха или по договорам с полиграфическими предприятиями.

К такого рода расходам относятся расходы на оплату работ по изготовлению заказов (статья «Расходы на полиграфическое

исполнение»), а также стоимость бумаги, картона, переплетных и прочих материалов.

Для тиражирования продукции издательство либо само приобретает и передает исполнителю бумагу необходимого качества, или же передает права на ее приобретение исполнителю с последующим возмещением понесенных затрат по отдельно выставляемому или общему счету на оказанные услуги.

Во всех случаях о количестве и стоимости приобретенной бумаги, фактическом расходе и остатке предприятие – исполнитель (типография и т.п.) представляет редакции отчет, который служит основанием для отражения стоимости израсходованных материалов. Годные к использованию остатки бумаги могут передаваться издательству или же направляться на дальнейшее использование в рамках последующих договорных отношений с исполнителем.

При этом в бухгалтерском учете оформляется запись по дебету счета 20 и кредиту счета 10. Стоимость же израсходованных материалов напрямую относится на себестоимость того или иного издания, для тиража которого использовалась бумага.

Кроме отчета о количестве и стоимости израсходованной бумаги предприятие-исполнитель, согласно условиям заключенного с ним договора на тиражирование продукции, представляет акт приема-сдачи продукции, а также подробную калькуляцию цены на оказанные услуги.

Среди возмещаемых услуг могут быть: непосредственно стоимость бумаги, размотка и резка бумаги, хранение бумаги, непосредственно услуги по тиражированию, хранению и доставке готовой продукции и др.

В бухгалтерском учете расходы, связанные с тиражированием продукции, оформляются следующими записями:

дебет счета 10 кредит счетов 60, 76 – стоимость бумаги, приобретенной для передачи предприятию-исполнителю для тиражирования продукции;

дебет счета 19 кредит счетов 60, 76 – НДС со стоимости приобретенной бумаги;

дебет счета 20 кредит счета 10 – списание стоимости израсходованной бумаги согласно представленному и проверенному (подтвержденному) отчету предприятия-исполнителя;

дебет счета 20 кредит счета 60 – стоимость услуг по тиражированию продукции согласно договору с предприятием-исполнителем;

дебет счета 19 кредит счета 60 – НДС со стоимости услуг по тиражированию продукции;

дебет счета 20 кредит счета 19 – списан НДС по продукции, не облагаемой налогом на добавленную стоимость;

дебет счета 68, субсчет «Расчеты по НДС» кредит счета 19 – зачтен «входной» НДС в части продукции, облагаемой НДС.

### **7.7. Прочие расходы**

В соответствии со ст.29 Закона РФ № 2124-1 издательства должны тотчас же по изготовлении начального выпуска тиража обязательно передать бесплатные экземпляры периодических изданий учредителю (соучредителю), органу, зарегистрировавшему данное средство массовой информации, в МПТР России, в научно-производственное объединение «Всесоюзная книжная палата», в Государственную библиотеку СССР им. В.И. Ленина, Государственную публичную библиотеку им. М.Е. Салтыкова-Щедрина, Библиотеку Верховного Совета Российской Федерации и Библиотеку Президента Российской Федерации.

Непосредственно список получателей обязательных экземпляров документов определен Федеральным законом от 29 декабря 1994 г. № 77-ФЗ «Об обязательном экземпляре документов».

МПТР России вправе также обязать направлять платные экземпляры в другие учреждения и организации.

Согласно п. 1 ст. 6 Закона N 77-ФЗ затраты на подготовку, публикацию (выпуск) и рассылку (передачу, доставку) обязательных бесплатных экземпляров относятся на себестоимость документов, входящих в состав обязательного бесплатного экземпляра.

В соответствии с Инструкцией по составу затрат стоимость обязательных бесплатных экземпляров, а также расходы на их доставку (пересылку) и подготовку учитываются в составе расходов на продажу (дебет счета 44 кредит счетов 43, 60 и др.).

В соответствии с пп. 44 п. 1 ст. 264 НК РФ на затраты производства, учитываемые при налогообложении прибыли, относятся потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также не реализованной в пределах сроков, указанных в настоящем подпункте (морально устаревшей) продукции средств массовой информации и книжной продукции, списываемой организациями, осуществляющими производство и выпуск продукции средств массовой информации и книжной продукции, но в пределах не более 10 процентов стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции, а также расходы на списание и утилизацию бракованной, утратившей товарный

вид и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции.

При этом уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль может производиться:

в части периодических печатных изданий – в пределах срока до выхода следующего номера соответствующего периодического издания;

в части книг и иных непериодических печатных изданий – в пределах 24 месяцев после выхода их в свет;

в части календарей (независимо от их вида) – до 1 апреля года, к которому они относятся.

Относятся на затраты производства, учитываемые в целях налогообложения, также и расходы на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки и (или) реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий в упаковках, но не более 7 процентов стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания (пп. 43 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Представляется, что учитываться расходы на замену экземпляров и потери экземпляров могут в составе расходов на продажу по счету 44 – дебет счета 44 кредит счета 43.

Для распространения своей продукции издательские организации формируют подписной каталог, который представляет собой прейскурант цен на распространяемую по подписке печатную продукцию и содержит систематизированную справочную информацию о наименовании печатного издания и стоимости услуг по подписке на него и доставке через отделения почтовой связи.

Расходы на формирование подписного каталога не могут относиться к рекламным (см., например, Письмо Управления МНС по г. Москве от 1 ноября 1999 г. № 03-08/11502 «О порядке налогообложения услуг по подписке на печатные издания»), а потому в полной мере могут приниматься в целях налогообложения по налогу на прибыль, так как являются неотъемлемой частью технологического процесса организации подписной кампании.

## **7.8. Отражение в бухгалтерском учете стоимости готовой продукции и ее реализации (продажи)**

Стоимость полученной с полиграфических предприятий или иных исполнителей печатной продукции отражается по счету 43 «Готовая продукция»:

дебет счета 43 кредит счета 60 – себестоимость полученной готовой продукции.

Реализация (распространение) изготовленной продукции организуется издательствами через книжные магазины, специализированные организации, а также по подписке. В последнем случае отношения сторон регулируются ст.428 ГК РФ, так называемым договором присоединения, условия которого определяются одной из сторон (в частности, издательством) в формулярах или иных стандартных формах и могут быть приняты другой стороной (подписчиком) путем присоединения к предложенному договору в целом.

Средства, полученные издательствами в счет подписной кампании до отгрузки готовой продукции, согласно Инструкции по применению Плана счетов отражаются на отдельном субсчете к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В дальнейшем вырученные средства признаются в качестве доходов по основному виду деятельности одновременно с отгрузкой готовой продукции. При этом вырученные средства, а также расчеты с покупателями оформляются в учете следующими записями:

дебет счетов 51 «Расчетные счета», 50 «Касса» кредит счета 62, субсчет «Расчеты по авансам, полученным по подписке» – средства, вырученные по подписке;

дебет счета 62, субсчет «Расчеты по авансам, полученным по подписке» кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» – списание суммы аванса в части отгруженной продукции;

дебет счета 44 «Расходы на продажу» кредит счета 60 – расходы по доставке продукции;

дебет счета 19 кредит счета 60 – НДС со стоимости услуг по доставке продукции;

дебет счета 44 кредит счета 19 – списание НДС по доставке в части продукции, не облагаемой НДС;

дебет счета 68, субсчет «Расчеты по НДС» кредит счета 19 – зачет НДС по доставке в части продукции, облагаемой НДС;

дебет счета 90, субсчет «Себестоимость продаж» кредит счетов 26, 43 (20), 44 – списание затрат, связанных с изготовлением, тиражированием и реализацией продукции;

дебет счета 26 кредит счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на пользователей автомобильных дорог» – с выручки от реализации продукции исчислен налог на пользователей автодорог;

дебет счета 90, субсчет «Себестоимость продаж» кредит счета

26 – списание на реализацию суммы налога на пользователей автодорог; дебет счета 90, субсчет «Прибыль (убыток) от продаж» кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – финансовый результат от реализации продукции за отчетный период (определяется на конец месяца согласно оборотам по субсчетам счета 90).

### **7.9. Учет налогообложения**

На протяжении длительного периода времени реализация периодических изданий носила льготный порядок, а потому освобождалась от большого числа налогов, в том числе и основных (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, налог с продаж).

С 1 января 2002 г. законодатель в основном отказался от льготного налогообложения такого рода продукции, что вызывает многочисленные вопросы.

#### **7.9.1. Налог на добавленную стоимость**

До 2002 г. согласно пп. 17 п. 3 ст. 149 гл. 21 НК РФ не подлежала обложению налогом на добавленную стоимость реализация научной и учебной книжной продукции, а также редакционная, издательская и полиграфическая деятельность по ее производству и реализации, не носящие эротического и рекламного характера.

С 1 января 2002 г. согласно Федеральному закону от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» данная норма утратила свою силу, в связи с чем любая книжная продукция, а также редакционные, издательские и полиграфические услуги подлежат обложению НДС в общеустановленном порядке.

Вместе с этим согласно п. 3 ст. 164 НК РФ (в ред. Федерального закона от 28 декабря 2001 г. № 179-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в статьи 149 и 164 части второй Налогового кодекса Российской Федерации») установлено льготное, по ставке в 10%, налогообложение следующей продукции (работ, услуг):

- 1) периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;
- 2) учебной и научной книжной продукции;
- 3) услуг по экспедированию и доставке периодических печатных изданий и книжной продукции, которые указаны в абзацах первом и втором настоящего подпункта;

4) редакционных и издательских услуг, связанных с производством периодических печатных изданий и книжной продукции, которые указаны в абзацах первом и втором настоящего подпункта;

5) услуг по размещению рекламы и информационных сообщений в периодических печатных изданиях, которые указаны в абз.1 настоящего подпункта;

б) услуг по оформлению и исполнению договора подписки на периодические печатные издания, которые указаны в абз. 1 настоящего подпункта, в том числе, услуг по доставке периодического печатного издания подписчику, если доставка предусмотрена в договоре подписки.

Льготное налогообложение по ставке в 10% оказываемых услуг (пп. 3–6 Перечня) установлено до 1 января 2003 г. После этой даты налогообложение должно производиться по ставке в 20%.

При этом следует учитывать, что в целях налогообложения под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год.

К периодическим же печатным изданиям рекламного характера относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40 процентов объема одного номера периодического печатного издания.

Льготному обложению налогом на добавленную стоимость подлежит продукция, соответствующая кодам Общероссийского классификатора продукции и определенная Правительством Российской Федерации.

Согласно Письму МНС России от 28 января 2002 г. № ВГ-6-03/99 до утверждения Правительством Российской Федерации вышеназванных кодов с 1 января 2002 г. при реализации периодических печатных изданий в целях применения более льготной ставки налогообложения в 10 процентов следует руководствоваться кодами Общероссийского классификатора продукции ОК 005-93 (утвержден Постановлением Госстандарта России от 30 декабря 1993 г. № 301 в ред. последующих изменений и дополнений), перечисленными в п. 1 Письма Госналогслужбы России от 7 июня 1996 г. № ПВ-6-03/393 «Разъяснение о применении налоговых льгот по продукции средств массовой информации и книжной продукции»:

95 3000 – книги и брошюры;

95 4010 – издания репродукционные, картографические, нотные;

95 4110 – альбомы по искусству;

95 4130 – альбомы, атласы;  
95 6000 – нотные издания;  
95 7310 – календари отрывные ежедневные;  
95 9000 – издания для слепых;  
95 1000 – газеты;  
95 2000 – периодические и продолжающиеся издания (журналы, сборники / бюллетени).

Отдельные вопросы вызывает порядок налогообложения стоимости реализованной печатной продукции в 2002 г., оплата за которую (авансы) поступила до 1 января 2002 г. – даты, с которой она подлежит обложению НДС в общеустановленном порядке.

Согласно Письму МНС России от 28 января 2002 г. № ВГ-6-03/99 «Разъяснение об исчислении НДС на медицинскую продукцию, периодическую печатную и книжную продукцию» реализация периодических печатных изданий, подписка на которые оплачена полностью (а именно в размере 100 процентов) до 31 декабря 2001 г. включительно, и распространяемым в 2002 г., производится без обложения НДС, и, следовательно, счета-фактуры должны были выставляться без НДС независимо от даты отгрузки продукции.

В налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, форма которой утверждена Приказом МНС России от 26 декабря 2001 г. № БГ-3-03/572 «Об утверждении форм деклараций по налогу на добавленную стоимость», отгрузка такой продукции отражается в Приложении В «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) или операции, совершенные налогоплательщиком, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, в соответствии со статьей 145 Кодекса» декларации.

Кроме того, при реализации в 2002 г. продукции средств массовой информации в адрес подписчиков у издательств не возникает обязанности по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость со стоимости ранее оплаченной продукции.

Суммы же налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам товаров (работ, услуг), израсходованных на производство вышеуказанной продукции, к вычету не принимаются, а включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы организаций на основании пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ (см. Письмо МНС России от 29 ноября 2001 г. № 09-1-19/3550/17 «Об уплате НДС с авансов, получаемых издательствами средств массовой информации в 2001 году за подписку на 2002 год»).

В том случае, если наравне с «льготлируемой» (облагаемой по ставке в 10%, или же на протяжении 2002 г. по продукции, не облагаемой НДС в связи с получением аванса до 1 января 2002 г.) организации реализуют продукцию, облагаемую НДС в общеустановленном порядке по ставке в 20%, они обязаны в соответствии с п. 4 ст. 149 НК РФ и п. 4 ст. 170 НК РФ организовать раздельный учет данных видов продукции.

*Пример 2.* За отчетный месяц организация по договору на тиражирование продукции выпустила в свет 10 000 экземпляров периодического издания (объем 5 у.л.) и 7000 экземпляров рекламного издания (1 у.л.).

В счет выпуска периодического издания организация получила аванс до 1 января 2002 г., в связи с чем тираж освобождается от обложения НДС. Тираж же рекламного выпуска подлежит обложению НДС по ставке в 20%.

На затраты производства отнесены расходы на материалы на сумму 40 000 руб. (суммы «входного» НДС – 8000 руб.) и оказанные услуги связи, коммунальные и прочие на сумму 50 000 руб. (суммы «входного» НДС – 10 000 руб.).

Суммы «входного» НДС, учтенные по счету 19, следует распределить между продукцией, освобождаемой от НДС (тираж периодического издания, всего 50 000 у.л. (10 000 экз. х 5), по которой НДС относится на затраты производства, и между продукцией, облагаемой НДС (тираж рекламного издания, всего 7000 у.л. (7000 экз. х 1)), НДС по которой принимается к вычету в установленном порядке.

В бухгалтерском учете организации отражаются следующие записи:  
дебет счета 10 кредит счета 60 – 40 000 руб. – стоимость приобретенных материалов;

дебет счета 19 кредит счета 60 – 8 000 руб. – НДС со стоимости приобретенных материалов;

дебет счета 25 кредит счета 60 – 50 000 руб. – стоимость оказанных услуг;

дебет счета 19 кредит счета 60 – 10 000 руб. – НДС со стоимости оказанных услуг;

дебет счета 60 кредит счета 51 – 108 000 руб. – оплата стоимости приобретенных материалов и оказанных услуг;

дебет счета 20 кредит счета 10 – 40 000 руб. – стоимость израсходованных материалов;

дебет счета 20 кредит счета 19 – 7017 руб. 54 коп. (8000 руб. х (50 000 у.л. / (50 000 у.л. + 7 000 у.л.)) – списание на затраты

производства НДС со стоимости материалов, использованных для изготовления продукции, освобождаемой от обложения НДС;

дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС" кредит счета 19 – 982 руб. 46 коп. (8000 руб. х (7000 у.л. / 57 000 у.л.)) – принят к зачету НДС со стоимости материалов, использованных для изготовления продукции, облагаемой НДС;

дебет счета 25 кредит счета 19 – 8771 руб. 93 коп. (10 000 руб. х (50 000 у.л. / 57 000 у.л.)) – списание на затраты производства НДС со стоимости материалов, использованных для изготовления продукции, освобождаемой от обложения НДС;

дебет счета 68, субсчет «Расчеты по НДС» кредит счета 19 – 1228 руб. 07 коп. (10 000 руб. х (7000 у.л. / 57 000 у.л.)) – принят к зачету НДС со стоимости материалов, использованных для изготовления продукции, облагаемой НДС.

### **7.9.2. Отчисления на страховые нужды**

В соответствии с п. 1 ст. 236 гл. 24 НК РФ объектом налогообложения по единому социальному налогу признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые организациями в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Таким образом, организации, занятые издательской деятельностью, должны учитывать, что выплачиваемые суммы по авторским договорам подлежат обложению ЕСН по общеустановленным ставкам.

Согласно ст.ст.30 и 33 Закона РФ от 9 июля 1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах» выделяются авторские договоры о передаче исключительных и неисключительных прав, а также авторский договор заказа. Вознаграждения по всем этим договорам включаются в объект налогообложения по единому социальному налогу.

При определении налоговой базы следует учитывать, что согласно п. 5 ст. 237 НК РФ сумма авторского вознаграждения уменьшается на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с его получением.

Если такие расходы не могут быть подтверждены документально, они могут быть приняты к вычету в размерах, определенных п. 3 ст. 221 НК РФ:

Виды работ	Нормативы затрат (в процентах к сумме начисленного дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно – графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30

*Пример 3.* По заключенному организацией авторскому договору ежемесячно в пользу автора подлежат выплаты авторского вознаграждения за опубликованные в периодической печати статьи.

За отчетный месяц сумма авторского вознаграждения составила 5800 руб.

Если расходы автора не будут подтверждены документально, то налоговая база по ЕСН должна быть определена за минусом установленного норматива, т.е. 20 процентов.

Всего налоговая база по ЕСН составит 4640 руб. (5800 руб. – (5800 руб. x 20%)).

Облагается единым социальным налогом также и вознаграждение, выплачиваемое наследникам авторов, к которым перешли авторские права (см., например, Письмо Управления МНС по г. Москве от 17 октября 2001 г. № 04-11/47724).

При этом следует учитывать, что со всех сумм авторских вознаграждений единый социальный налог начисляется только в части, уплачиваемой в федеральный бюджет и фонды обязательного медицинского страхования. Не начисляется на сумму авторского вознаграждения единый социальный налог в части, зачисляемой в Фонд социального страхования РФ.

Учитывая, что облагаемая база по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование идентична облагаемой базе по единому социальному налогу (см. п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»), то суммы авторских вознаграждений учитываются также при начислении взносов по обязательному пенсионному страхованию.

Не учитываются авторские вознаграждения при начислении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование от

несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (см. пп. 2 и 3 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 марта 2000 г. № 184).

### **7.9.3. Налог на доходы физических лиц**

Во всех случаях с суммы выплачиваемого авторского вознаграждения издательства обязаны исчислить и удержать по ставке в 13 процентов налог на доходы физических лиц.

При этом согласно ст. 221 гл. 23 НК РФ авторы произведений имеют право на получение профессионального налогового вычета в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с получением вознаграждения.

Если расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в тех же размерах, что и при уменьшении налоговой базы по единому социальному налогу.

При этом при определении налогооблагаемой базы расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

Для получения профессионального налогового вычета граждане должны представить в организацию, выплачивающую вознаграждения, письменное заявление с просьбой о предоставлении профессионального вычета, изложив в нем форму реализации своих прав, – по предусмотренному законодательством нормативу или в размере фактически произведенных расходов, связанных с получением вознаграждения (в последнем случае должны быть представлены также оправдательные документы, подтверждающие фактически произведенные расходы).

*Пример 4.* Физическое лицо не является штатным работником и по договору с издательством предоставляет ей отдельные публикации.

За текущий год в пользу гражданина начислено 72 000 руб.

Для получения профессионального налогового вычета работник представил в бухгалтерию издательства заявление с просьбой об уменьшении его доходов по нормативу, предусмотренному действующим законодательством.

Всего за текущий год с начисленного в пользу физического лица должен быть удержан налог в сумме 7488 руб.:

1) совокупный доход с начала года – 72 000 руб.;

2) сумма профессионального вычета (норматив в 20 процентов) – 14 400 руб. (72 000 руб. x 20%);

3) налогооблагаемый доход – 57 600 руб. (72 000 руб. – 14 400 руб.);

4) сумма налога – 7488 руб. (57 600 руб. x 13%).

В случае если в течение года или отдельного периода удержания налога производились без предоставления вычета, излишне удержанные суммы налога подлежат возврату на основании письменного заявления физического лица или зачету в счет последующих удержаний.

#### **7.9.4. Налог на прибыль**

В соответствии со ст.6 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в ред. изменений и дополнений) до 2002 г. не подлежала налогообложению прибыль, полученная редакциями средств массовой информации, издательствами, информационными агентствами, телерадиовещательными компаниями, организациями по распространению периодических печатных изданий и книжной продукции, передающими центрами от производства и распространения продукции средств массовой информации и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, в части налога, зачисляемого в федеральный бюджет, а также прибыль, полученная редакциями средств массовой информации, издательствами, информационными агентствами, телерадиовещательными компаниями и организациями по распространению периодических печатных изданий и книжной продукции от других видов деятельности и направленная ими на финансирование капитальных вложений по основному профилю их деятельности.

Данная льгота утратила свою силу с 1 января 2002 г. в связи с введением с этой даты гл.25 НК РФ.

С 2002 г. прибыль издательств облагается налогом по следующим ставкам:

в федеральный бюджет – 7,5%;

в бюджет субъекта Российской Федерации – 14,5%;

в местный бюджет – 2%.

Всего – 24%.

#### **Контрольные вопросы**

1. Каковы особенности организации издательской деятельности.
2. Опишите структуру затрат в издательской деятельности.
3. Порядок учета затрат в издательствах по их видам.

4. Порядок отражения в бухгалтерском учете стоимости готовой продукции и ее реализации (продажи).
5. Особенности налогообложения деятельности издательств.

## **8. Бухгалтерский учет в розничной торговле**

### **8.1. Виды торговой деятельности**

Определение розничной торговли приведено в параграфе 2 ст.429 ГК РФ ч .II согласно которому по договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Оптовым товарооборотом является продажа товаров одной организацией другой организации для последующей перепродажи или внутреннего потребления.

Продажа по безналичному расчету непродовольственных товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям для собственных нужд включается в оптовый оборот.

Таким образом, основным критерием, который позволяет выделить договор -розничной купли-продажи в отдельный вид договора, является цель приобретения товара — приобретение для использования на нужды, не связанные с предпринимательской деятельностью.

Посреднические услуги при купле-продаже товаров

Основным отличительным признаком посреднических сделок является деятельность (для торговых организаций — купля-продажа товаров) по поручению и за счет другой стороны.

Определение состава договора поручения дается в гл.49 ГК РФ ч II.

Согласно ст 971. «по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя».

Определение состава договора комиссии дается в гл.51 ГК РФ ч. II

В соответствии с положениями ст. 990. «по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.»

Определение состава договора агентирования дается в гл.52 ГК РФ ч. II.

Согласно ст. 1005. «по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.»

Таким образом, деятельность предприятия является посреднической, если оно оказывает услуги по реализации (закупке) товара другой организации за вознаграждение. При осуществлении посреднической деятельности товар не переходит в собственность посредника и реализуется в рамках исполнения поручения по договору комиссии (поручения, агентирования).

## **8.2. Определение видов осуществляемой торговой деятельности**

Движение товаров при осуществлении различных видов деятельности происходит на основании заключенных договоров о передаче и реализации товаров, при этом отражение операций на счетах бухгалтерского учета отличается в зависимости от условий заключенного договора, в частности зависит от момента перехода прав собственности на товар оговоренный в заключенном договоре.

При определении того, является ли поступившие товарно-материальные ценности товаром, бухгалтер должен определить для каких целей поступили данные товарно-материальные ценности. В соответствии с действующими правилами бухгалтерского учета поступившие материальные ценности могут относиться к *товарам* – если в соответствии с п.2 п. 2 ПБУ 5/01 материально - производственные запасы, приобретены или получены от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи,. В связи с этим под торговой деятельностью признается приобретение организацией товара с целью его последующей продажи без изменения его технических, качественных и иных характеристик.

Далее рассмотрим специфику учета хозяйственных операций для различных видов торговой деятельности:

- оптовой торговли,
- посреднической деятельности при оптовой торговле,
- розничной торговли,
- комиссионной торговли при розничном товарообороте.

### **8.3. Особенности учета товаров на предприятиях розничной торговли**

На предприятиях розничной торговли товары могут учитываться как по покупным, так и продажным ценам.

Если предприятие ведет учет товаров в продажных ценах, стоимость остатка товаров отражается в балансе по фактической себестоимости без учета начисленной торговой наценки, приходящейся на остаток товаров.

Таким образом, организации розничной торговли, ведущие учет товаров по продажным ценам, из строки «Готовая продукция и товары для перепродажи» вычитают сальдо по кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Так как розничная цена представляет собой сумму цены поставщика и торговой наценки, в первичной бухгалтерской документации должен быть документ, увязывающий эти две цены между собой и являющийся документальным подтверждением расчета розничной цены.

Таким документом является реестр розничных цен.

Реестр розничных цен должен содержать следующие реквизиты:

- наименование организации;
- дату составления;
- порядковый номер реестра;
- подпись руководителя и печать организации.

Реестр должен отражать:

- наименование товара;
- цену поставщика на данный товар;
- торговую наценку (в процентах к цене поставщика и в денежном выражении);
- розничную цену.

Начисление торговой наценки отражается записью:

Дебет 41 Кредит 42 - начислена торговая наценка на оприходованный товар. В торговую наценку включаются доход торговой организации, НДС и налог с продаж. При этом налоги

включаются в торговую наценку только в том случае, если продаваемые товары этими налогами облагаются.

*Пример.* Магазин «Промтовары» приобрел 10 чайников по цене 1180 руб./шт. (в том числе НДС - 180 руб.).

Общая стоимость партии чайников – 11 800 руб. (в том числе НДС – 1 800 руб.).

Чайники облагаются НДС по ставке 18 процентов

Наценка на товары (без НДС) установлена в размере 40 процентов.

Бухгалтер магазина сделал проводки:

Таблица 8.1.

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
1.	оприходованы товары, полученные от поставщика;	41	60/1	10 000
2.	учтен НДС по оприходованным товарам;	19	60/1	800
3.	оплачены товары поставщику	60/1	50	11 800
4.	произведен налоговый вычет НДС по оприходованным и оплаченным товарам.	62/2	19	1 800
5.	отражена торговая наценка на оприходованные товары	41	42	6 520

Сумма торговой наценки (без НДС) составила 4 000 руб. (10 000 руб. x 40%).

Сумма НДС, включаемая в продажную цену товаров, составит: (10 000 руб. + 4000 руб.) x 18% = 2 520 руб.

Общая сумма торговой наценки составит 6 520 руб. (4000 + 2 520).  
Таким образом, продажная цена партии чайников составит 16 520 руб. (10 000 + 6 520).

В балансе чайники отражаются по покупной стоимости - 10 000 руб.

Сумму торговой наценки по выбывшим товарам списывается

Также списывается наценка по товарам, цена на которые была снижена.

Сумма торговой наценки по проданным товарам сторнируется в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж». Эта операция отражается записью:

Дебет 90-2 Кредит 42

- сторнирована реализованная торговая наценка.

*Пример.* Вернемся к предыдущему примеру. Магазин «Промтовары» продал все 10 чайников,

бухгалтер сделал следующие проводки:

Дебет 50 Кредит 90-1

- 16 520 руб. - поступила выручка от продажи товаров в кассу магазина;

Дебет 90-2 Кредит 41

- 16 520 руб. - списана учетная стоимость проданных товаров;

Дебет 90-2 Кредит 42

6 520

сторнирована реализованная торговая наценка;

Дебет 90-3 Кредит 68/2 «Расчеты по НДС»

- 2 520 руб. (16 520 руб.) x 18% : 118%) - начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет.

Доход магазина составит 4 000 руб. (6 520 – 2 520).

Списание наценки при уценке товаров

Сумму, на которую нужно уценить товар, списывается за счет установленной ранее торговой наценки.:

Дебет 41 Кредит 42

- уменьшена величина торговой наценки на сумму уценки товара.

Если сумма уценки превышает размер торговой наценки, то возникшая разница включается в состав прочих расходов:

Дебет 91-2 Кредит 41

- списано превышение суммы уценки товара над торговой наценкой.

Сумма уценки товаров при налогообложении прибыли не учитывается.

Расчет суммы торговой наценки реализованных товаров производится в конце месяца, при этом

Если в торговой организации применяется натурально - стоимостная схема учета товаров (при использовании штриховых кодов, мягких чеков и т.д.), то запись в течение месяца делается на основании информации о реализации конкретных товаров с конкретными покупными ценами.

Если в торговой организации применяется стоимостная схема учета товаров, то стоимость реализованных товаров по покупным ценам (Р) рассчитывается по формуле:

$$P = O1 + П - O2, \quad (2)$$

где O1 - остаток товаров на начало периода; П - поступление товаров за отчетный период; O2 - остаток товаров на конец периода. Поступление товаров за отчетный период определяют в сумме дебетового оборота счета 41 на основании приходных документов. Остаток товаров в стоимостном выражении рассчитывают: 1) на основе описи материально ответственных лиц об остатках товаров в натуральных показателях; 2) бухгалтер проставляет в описи цены на каждое наименование товаров исходя из применяемого в организации способа оценки товаров. Для определения суммы реализованной торговой наценки можно воспользоваться формулой расчета валового дохода (ВД) по ассортименту остатка товаров, приведенной в п.12.1.7 Методические рекомендации по учету и оформлению движения товаров (52):

$$ВД = (ТНН + ТНП - ТНВ) - ТНК,$$

где

ТНН - торговая надбавка на остаток товаров на начало отчетного периода;

ТНП - торговая надбавка на товары, поступившие за отчетный период;

ТНВ - торговая надбавка на выбывшие товары (под выбытием товаров в данном случае понимается так называемый документальный расход (возврат товаров поставщикам, списание порчи товаров и т.п.));

ТНК - торговая надбавка на остаток товаров на конец отчетного периода.

Торговая надбавка по ассортименту остатка товаров может определяться на конец месяца в следующем порядке: 1) материально -

ответственными лицами составляется опись остатков товаров (сальдовая ведомость) в натуральных (или в натуральных или стоимостных) показателях; 2) бухгалтер проставляет наценку на каждое наименование товаров; 3) определяется сумма наценок на остаток товаров.

Пример.

Предприятие, занимающаяся продажей бытовой техники, в отчетном месяце приняла от поставщиков и оплатила техники на 354 000 руб., в т.ч. НДС 54 000 руб. (вся продукция облагается НДС по ставке 18%). Учет товаров ведется по продажным ценам. Торговая наценка устанавливается на каждое наименование техники индивидуально.

Полученная техника передана в продажу по цене 560 000 руб. Выручка за отчетный месяц составила 4720 000 руб., в т.ч. НДС 72 000 руб., издержки обращения составили 130 000 руб. Торговая наценка на остаток товара на начало месяца составляет 20 000 руб., а на конец месяца на остаток нереализованных товаров - 10 000 руб. В соответствии с учетной политикой торговая наценка на реализованный товар определяется по ассортименту остатка товаров. В данном случае выбывших товаров нет, торговая наценка на начало месяца составляет 20 000 руб., торговая наценка по поступившим товарам - 260 000 руб. (560 000-300 000), торговая наценка на остаток товаров - 10 000 руб. Реализованная торговая надбавка в отчетном месяце, таким образом, составит 270 000 руб. (20 000 + 260 000 - 10 000).

В бухгалтерском учете на эту сумму производят сторнировочную запись по Дебету счета 90/2 «Себестоимость продаж» Кредит, 42 «Торговая наценка»

## Список рекомендуемой литературы

1. Островская, О. Л. Бухгалтерский финансовый учет : учебник и практикум для прикладного бакалавриата / О. Л. Островская, Л. Л. Покровская, М. А. Осипов. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 394 с. — (Серия : Бакалавр. Прикладной курс). — ISBN 978-5-534-01105-0. [Электронный ресурс] - Режим доступа: <https://biblio-online.ru/book/879E2A60-F64E-40EA-AFAC-C82A22E6D091/buhgalterskiy-finansovyy-uchet> (дата обращения: 20.06.2018)
2. Бухгалтерский учет и налогообложение в индустрии туризма: Учеб. пособие / М.И. Городецкая. - М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2010. - 310 с.: 60x90 1/16. (переплет) ISBN 978-5-9558-0149-0 [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/190139> (дата обращения: 20.06.2018)
3. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебное пособие / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. - М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. - 352 с.: ISBN 978-5-9558-0185-8 [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/222118> (дата обращения: 20.06.2018)
4. Бухгалтерский учет: Практикум: Учебное пособие / Ю.Н. Самохвалова. - 5-е изд., испр. и доп. - М.: Форум: НИЦ Инфра-М, 2013. - 232 с.: ISBN 978-5-91134-469-6 [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/391804> (дата обращения: 20.06.2018)
5. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебное пособие / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. - М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2015. - 352 с.: 60x90 1/16 + CD-ROM. (переплет) ISBN 978-5-9558-0185-8 [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/481654> (дата обращения: 20.06.2018)
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению — 5-е изд. — М. : Издательство Юрайт, 2017. — 177 с. — (Серия : Правовая библиотека). — ISBN 978-5-534-03270-3. [Электронный ресурс] - Режим доступа: <https://biblio-online.ru/book/0B110E77-8547-4351-8DB5->

[096F577C2037/plan-schetov-buhgalterskogo-ucheta-finansovo-hozyaystvennoy-deyatelnosti-organizaciy-i-instrukciya-po-ego-primeneniyu](#) (дата обращения: 20.06.2018)