

ТЕМА 1. УЧЕТ В ОПТОВОЙ И РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ

1. Основные особенности и понятия торговой деятельности.
2. Порядок документального оформления, получения и приемки товаров.
3. Организация материальной ответственности в торговле и учет товаров в местах хранения.
4. Оценка и учет приобретения товаров.
5. Учет реализации товаров.
 - 5.1. Учет реализации товаров в оптовой торговле
 - 5.2. Учет реализации товаров в розничной торговле
6. Порядок формирования финансового результата в торговле

1. Основные особенности и понятия торговой деятельности

Согласно статьи 2 Федерального закона от 28.12.2009 N 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации", **торговая деятельность (торговля)** – это вид предпринимательской деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров.

Выделяют следующие виды торговой деятельности:

- **Оптовая торговля** - вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в предпринимательской деятельности, в том числе для перепродажи, или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.
- **Розничная торговля** - вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в личных, семейных, домашних и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.
- **Оптово-розничная торговля** – это совмещение двух видов торговой деятельности: оптовой и розничной.

Объектом бухгалтерского учета в торговле выступает товар. Согласно "ГОСТ Р 51303-2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Торговля. Термины и определения" (утв. Приказом Росстандарта от 28.08.2013 N 582-ст) товар - это объект гражданских прав (работа, услуга), предназначенный для продажи, обмена или иного введения в оборот.

Все товары можно подразделить на классы товаров, классы – на группы, группы – на виды, виды – на разновидности товаров.

Класс товаров - совокупность товаров, имеющих аналогичное функциональное назначение (например, швейные изделия, трикотажные изделия).

Группа товаров - совокупность товаров определенного класса, обладающих сходными потребительскими свойствами и показателями, а также общим

назначением (Примером конкретной группы товаров являются верхняя одежда, белье, обувь, молочные продукты и т.п.).

Вид товаров - совокупность товаров определенной группы, объединенных общим названием и назначением. Примером конкретного вида товаров являются плащи и куртки, принадлежащие к группе верхней одежды, а также представители других групп (классов), такие как телевизоры, холодильники, кровати.

Под разновидностью товаров понимается группа товаров определенного вида, выделенных по ряду частных признаков (марки, модели, артикулы и т.д.)

Сорт товара - категория качества одноименного товара, отличающаяся значениями показателей качества от высших и низших градаций качества.

На порядок ведения учета влияют *особенности торговой деятельности*:

- в торговле ничего не производится, а потому отсутствует процесс определения производственной себестоимости продукта, подсчет прямых и косвенных расходов;
- в розничной торговле большая номенклатура товаров, а потому их учитывают в денежном выражении по ценам продажи. Количественно-стоимостной учет ведут при условии использования компьютеров или лишь по отдельным ценным изделиям (автомобили, телевизоры, холодильники и тому подобное);
- в торговле учитывают разницу между покупной и продажной стоимостью товаров для определения финансового результата;
- расходы торгового предприятия составляют расходы обращения, которые не включают в стоимость товаров, а учитывают по отдельным статьям в составе расходов на продажу.

Продажа представляет собой процесс обмена товара на деньги. Движение товаров от производителей к потребителям называется товарооборот. Товарооборот выражается в сумме денежной выручки за проданные товары. Товарооборот может быть розничным (в розничной торговле) и оптовым (в оптовой торговле).

В оптовой торговле используют складской и транзитный товарооборот. Складской товарооборот предусматривает, что торговое предприятие закупает товары, а затем со складов и баз отпускает их покупателям.

Транзитный товарооборот заключается в том, что товары от поставщиков завозят непосредственно покупателям, проходя склады и базы торговых предприятий.

Транзитный товарооборот бывает двух видов:

- 1) с участием в расчетах;
- 2) без участия в расчетах.

В первом случае — с участием в расчетах организация торговли сама рассчитывается поставщиком и получает средства от покупателя, во втором — торговая организация только организует доставку конечным покупателям, а расчеты за товар производятся между поставщиком и непосредственным получателем товара.

2. Порядок документального оформления, получения и приемки товаров

Поставщики отгружают в адрес оптовых предприятий товары в соответствии с заключенными с ними **договорами**, определяющими права и обязанности сторон. Основными реквизитами договора являются наименование сторон (поставщика и покупателя), предмет договора (наименование и количество товара), имущественная ответственность сторон за невыполнение или ненадлежащее выполнение договора, цены, сроки поставки, порядок расчетов, тара и упаковка и т.д.

В целях контроля за ходом выполнения договоров, их регистрируют в специальных журналах. Для учета их выполнения на каждый договор может открываться карточка, в которую записываются основные условия договора, а затем на основании поступающих приходных документов делаются отметки о его выполнении.

Порядок приемки товаров и ее документальное оформление зависят от:

- места приемки (на складе поставщика, от органов транспорта, на складе покупателя);
- характера приемки (по количеству, качеству и комплектности);
- наличия или отсутствия соответствующих сопроводительных документов и т.д.

Порядок приемки товаров на складе поставщика. Товары на складе поставщика принимают, материально ответственное лицо покупателя по *доверенности*. Доверенность оформляется на бланках типовой формы, подписывается руководителем и главным бухгалтером или лицами, уполномоченными ими. После чего на ней ставится печать. Доверенность регистрируется в бухгалтерии в *специальном журнале*. Если товар по выданной доверенности не будет получен, то она аннулируется. При этом бухгалтер погашает ее надписью «Не использована» и делает отметку в журнале.

Доверенность при получении товара предъявляется поставщику вместе с документами, удостоверяющими личность получателя. При приемке товара проверяется соответствие количества и качества товаров данным сопроводительных документов.

Приемка товаров на станции железной дороги (пристани). производится материально ответственным лицом получателя (кладовщиками, экспедиторами и

т.д.) при предъявлении *доверенности, грузовой квитанции, паспорта*. При этом оптовые организации в соответствии с действующими на транспорте правилами перевозок грузов обязаны проверить, обеспечена ли сохранность груза при перевозке.

На полученный от железной дороги товар экспедитор выписывает *накладную на его отправку на склад* автомобильным транспортом через агента-водителя. В случае обнаружения недостачи товаров при приемке их на складе от агента составляется *акт*.

Если товары от органов транспорта принимает кладовщик, являющийся материально ответственным лицом, то он расписывается в получении товаров в сопроводительных документах, либо составляется «*Акт о приемке товаров*» (ф. № ТОРГ-1), который применяется для оформления приемки товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора. Этот акт составляется также при приемке товаров на складах оптовой организации членами приемной комиссии, уполномоченными на это руководителем организации.

В случае поступления товаров *без сопроводительных* документов или при поступлении товаров, не предусмотренных в договоре, они принимаются на ответственное хранение, о чем сообщается поставщику. Такие товары учитываются за балансом на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

В установленные покупателем сроки поставщик должен распорядиться принятыми на ответственное хранение товарами. Если он в этот срок не распорядится товарами, покупатель вправе реализовать товар или вернуть его поставщику. Понесенные расходы покупателем подлежат возмещению поставщиком.

Приемка товаров на складе оптовых организаций. Товары принимаются при доставке поставщиком по весу брутто и количеству мест, а при необходимости и по весу нетто и количеству товарных единиц в каждом товарном месте. Оптовые организации, переотправляющие товары в таре или упаковке первоначального отправителя (изготовителя), должны производить приемку товаров по количеству и качеству внутри товарных мест лишь в случаях, предусмотренных договорами, а также при несоответствии фактического веса брутто весу брутто, указанному в сопроводительных документах либо в поврежденной, открытой или немаркированной таре, а также при наличии признаков порчи. Порядок приемки товаров на оптовых складах и сроки ее проведения устанавливаются в договорах на их поставку.

В бухгалтерском учете товарных операций важно обеспечить контроль за своевременным и полным оприходованием товаров со стороны материально

ответственного лица согласно документам поставщиков. Поставщики при отгрузке товаров в адрес оптовых организаций выписывают документы: коммерческие (товарные); транспортные и страховые; платежно-банковские (расчетные).

Порядок приемки товаров по количеству и качеству на предприятие *розничной торговли* и документального оформления этих операций аналогичен порядку, установленному в оптовой торговле. Однако с учетом того, что товары в розничной торговле доходят до конечного потребителя, особое внимание уделяется проверке качества товара.

Реализуемые через розничную торговую сеть пищевые продукты, продовольственное сырье, должны сопровождаться соответствующим документом предприятия-изготовителя, подтверждающим качество и безопасность продукции для здоровья человека, со ссылкой на дату и номер *разрешения (гигиенического сертификата)*, выданного учреждениями Госсанэпидемслужбы. Реализация продуктов питания и продовольственного сырья без наличия указанных документов, подтверждающих их качество и безопасность, запрещается.

Товары, поступающие в розничную торговлю, приходятся в день поступления по их фактическому наличию. В случае невозможности оприходования товара датой его фактического поступления (вызов эксперта, проверка цены, качества, количества) в текстовой части товарного отчета за итогом прихода делается запись о поступлении товара с указанием поставщика (продавца), общей стоимости товара в розничных ценах, а также причин невозможности оприходования.

Поставщиком товара в розничное торговое предприятие может выступать и физическое лицо. Оформление поступления товаров рекомендуется проводить с заключением договора между торговым предприятием и лицом, предлагающим товар.

Приемка товара сопровождается составлением материально ответственным лицом накладной на фактически принимаемый товар. Форма и условия расчетов за товар могут быть различны, они указываются в договоре.

Движение товара от поставщика к покупателю сопровождается товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов. Это могут быть такие документы, как товарная накладная, товарно-транспортная накладная, счет, счет-фактура, железнодорожная накладная.

Одна и та же *товарная накладная* выступает и как приходный, и как расходный документ. Для поставщика накладная служит документом, обосновывающим выбытие товаров, а для покупателя та же накладная является

основанием для оприходования товара. Накладная выписывается материально ответственным лицом организации-поставщика при отгрузке товаров со склада. Обязательными реквизитами накладной являются номер и дата составления документа, наименование поставщика и покупателя, наименование (краткое описание) товара, количество в единицах измерения, цена за единицу товара, общая сумма отпущенного товара с учетом налога на добавленную стоимость. Накладная подписывается со стороны поставщика материально ответственным лицом, сдавшим товар, а при приеме товара – материально ответственным лицом со стороны покупателя, принявшим товар.

Документ должен быть заверен круглыми печатями поставщика и покупателя. Подпись покупателя на накладной является подтверждением того, что товар принят в количестве, ассортименте и по ценам, которые указаны в накладной.

Товарно-транспортные и железнодорожные накладные могут быть использованы как приходные документы на товар в случаях, когда доставка товара осуществляется автомобильным или железнодорожным транспортом. Товарно-транспортная накладная состоит из товарного и транспортного разделов. К ней могут прилагаться и другие документы, следующие с грузом. К железнодорожной накладной могут также прилагаться *упаковочные листы и спецификации*; в этом случае в накладной делается соответствующая отметка. При транспортировке товара в железнодорожных контейнерах оформляется *накладная на перевозку груза в универсальном контейнере*.

При совершении облагаемых НДС операций поставщик обязан составить *счет-фактуру* (п. 3 ст. 169 НК РФ). Согласно п. 3 ст. 168 НК РФ счета-фактуры выставляются не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ или оказания услуг) либо получения аванса в счет предстоящих поставок.

3. Организация материальной ответственности в торговле и учет товаров в местах хранения

В целях исключения ошибок в учете и предотвращения хищений, потерь материальных ценностей и других злоупотреблений в торговой деятельности необходимо определение материальной ответственности каждого работника торговли.

С работниками торговли обеспечивающими хранение, отпуск, подготовку к продаже и продажу товарно-материальных ценностей в торговых точках следует заключать договора о материальной ответственности.

Материальная ответственность может быть полной и неполной, индивидуальной и коллективной.

При полной материальной ответственности работник обязан возместить причиненный ущерб в полном размере без всяких ограничений.

В договоре об индивидуальной материальной ответственности указывают права, обязанности и ответственность работника и администрации. Работники принимают на себя ответственность за сохранность ценностей, а администрации обязуется создать для этого необходимые условия.

Заключают договора с лицами, занимающими определенные должности, а именно с:

- заведующим кассой;
- заведующим складом и его заместителем;
- заведующим кладовой;
- старшим кассиром;
- кассирами и другими работниками, выполняющими обязанности кассиров;
- заведующими товарными секциями, отделами, а при их отсутствии с заведующим магазином и его заместителями;
- агентами по снабжению;
- экспедиторами по перевозке грузов и др.

Коллективная материальная ответственность применяется при совместном выполнении работниками отдельных видов работ, когда невозможно разграничить материальную ответственность каждого работника и заключить с ним отдельный договор.

Материально ответственные лица ведут складской учет товаров независимо от способа хранения в натуральном выражении по наименованиям, сортам, количеству и цене товара на основании приходных и расходных товарных документов.

При **сортovém** способе хранения на каждое наименование товара открываются карточки количественного учета или несколько страниц в товарной книге. Карточки хранятся на складах в картотеке по группам товаров, а внутри групп – по наименованиям в алфавитном порядке или по номенклатурным номерам в порядке их возрастания. В адресной части карточки указывают наименование организации и название товара, артикул, сорт, цена и другие отличительные признаки товара. В предметной части – отражаются остаток, приход, расход, наименование поставщика, покупателя, номер и дата документов, на основании которых сделаны записи. Записи в карточки производятся по каждому документу материально ответственными лицами в день совершения операций. После каждой записи или в конце рабочего дня исчисляется остаток товаров на конец дня.

При **партионном** способе хранения на каждую партию поступивших товаров материально ответственное лицо выписывает партионную карточку в

двух экземплярах: один – остается на складе, другой – передается в бухгалтерию. Партионная карточка должна содержать данные о приходе и расходе товаров, их наименовании, количестве (массе) и т.д. Одновременно с выпиской партионной карточки на каждую партию товара выписывается общий упаковочный товарный ярлык (марка). В нем указывается номер партии, наименование группы товаров, поставщика, документа, количество мест. На каждое тарное место несмываемой краской наносят номер партии. Партионная карточка регистрируется в журнале регистрации. Порядковый номер ее регистрации в журнале является номером данной партии товаров. Этот номер партионной карточки указывается затем в расходных документах при отпуске товаров. Отпуск товаров отражается также в партионной карточке, где указываются дата отпуска, номер расходного документа, количество отпущенного товара. После каждой записи или в конце рабочего дня в карточке проставляется остаток товаров в партии. После полного выбытия данной партии товаров карта закрывается и передается вместе с товарным ярлыком и отчетом в бухгалтерию для проверки.

Для усиления контроля за сохранностью и своевременностью отражения в учете товаров и управления ими, материально ответственные лица составляют на основании приходных и расходных документов отчетность о наличии и движении товаров и тары. Сроки и порядок составления отчетности устанавливает администрация торговой организации, которые зависят от ее специализации, документооборота, объема товарных операций и других факторов. В любом случае торговая организация должна устанавливать единую форму и сроки представления отчетности для всех материально ответственных лиц. На практике они составляют отчетность о наличии и движении товаров и тары за 3, 5, 7, 10 дней в виде *товарного отчета* или *сопроводительного реестра*. В розничной торговле используется товарный отчет (составляемый по пятидневкам), а в оптовой – товарный отчет или сопроводительный реестр.

Товарный отчет состоит из нескольких частей (ф. № ТОРГ-29). В адресной части указывается наименование организации, вид ее деятельности, название «Товарный отчет», дата составления, за какой период составлен отчет, должность, Ф.И.О. материально ответственного лица и его табельный номер.

В предметной части отражаются:

- остаток товаров и тары на начало отчетного периода;
- приход товаров и тары с указанием наименования поставщиков, даты и номера документа;
- итога прихода товаров и тары;
- итога прихода их с остатком;
- расход товаров и тары с указанием вида расхода, номер и дата документа, подтверждающего расход;

- итого расхода товаров и тары;
- остатки товаров и тары на конец отчетного периода.

Общее число документов, на основании которых составлен товарный отчет, указывают прописью в конце товарного отчета. Товарный отчет составляется в двух экземплярах. Первый вместе с приложенными к нему документами передается в бухгалтерию, а второй – остается у материально ответственного лица. Документы прикладываются к товарному отчету в порядке последовательности записей.

Кроме товарного отчета материально ответственные лица составляют *отчет о таре* (ф. № ТОРГ-30), в котором, как и в товарном отчете, заполняется адресная и предметная часть. В предметной части указывается:

- наименование тары;
- цена;
- остаток на начало отчетного периода, приход, расход, остаток тары на конец отчетного периода с указанием количества и суммы.

Итоги остатка на начало отчетного периода, прихода, расхода и остатка на конец отчетного периода тары, указанные в отчете по таре, должны быть равны аналогичным итогам сумм, отраженным в товарном отчете по гр. «Стоимость тары». В отчете по таре указывается количество приложенных документов. Он подписывается материально ответственным лицом и бухгалтером, принявшим отчет на проверку.

Формы товарных отчетов, применяемых в оптовых организациях, могут быть различны. Так, на базах и складах, имеющих небольшую номенклатуру товаров, аналитический учет их может осуществляться непосредственно в товарных отчетах, где указываются остатки, приход и расход не только в целом по каждому документу, но и по каждому наименованию товара (по количеству и сумме).

При большом документообороте материально ответственные лица по решению администрации организации могут *составлять сопроводительный реестр* сдачи документов (ф. № ТОРГ-31), в котором в предметной части отражают приходные и расходные документы с указанием их даты и номера, наименования поставщика и получателя, количество листов документов по каждому поставщику или покупателю и в целом по реестру.

Сопроводительный реестр составляется в двух экземплярах на приходные и расходные документы по операциям за отчетный период. Первый экземпляр с приложенными к нему документами под расписку передается в бухгалтерию. Второй экземпляр остается у материально ответственного лица. Обнаруженные при проверке в реестре ошибки исправляют с обязательным подтверждением исправлений материально ответственного лица. Поскольку в сопроводительном

реестре остатки, приход и расход товаров не указывают, то это ослабляет контроль за сохранностью и усложняет управление товарными запасами.

4. Оценка и учет приобретения товаров

Порядок отражения в учете поступления товаров зависит от источника их поступления.

Безвозмездное поступление товаров. В случае, когда товар поступает безвозмездно, его стоимость следует определять на основании их рыночной цены. Под рыночной ценой подразумевается сумма денег, полученная от их продажи (п. 9 ПБУ 5/01). Установить рыночную цену можно ориентируясь на уровень цен, сложившийся на день получения актива. Сведения об уровне текущих рыночных цен должны быть подтверждены документально. В фактическую себестоимость товаров, полученных безвозмездно, кроме рыночной стоимости товара, могут также включаться другие расходы, связанные с приобретением (п. 11 ПБУ 5/01). Безвозмездное поступление товаров отражает проводка: Дебет 41 Кредит 98-2 - учтены товары, поступившие безвозмездно.

При реализации безвозмездно полученных товаров следует отразить доход: Дебет 98-2 Кредит 91-1 - признан доход от реализации безвозмездно полученных товаров (в сумме фактически проданных товаров).

Поступление товаров в качестве вклада в уставный капитал. Товары, полученные в качестве вклада в уставной капитал, следует принимать к бухгалтерскому учету в оценке, согласованной с учредителями (п. 8 ПБУ 5/01).

Поступление товаров в качестве вклада в уставный капитал отражает проводка: Дебет 41 Кредит 75-1 - получены товары в качестве вклада в уставный капитал.

Приобретение товаров за денежные средства в оптовой торговле. Приобретенные товары учитываются по покупным ценам одним из способов:

1. Товары учитываются по фактической стоимости на счете 41-1 "Товары на складах» " (ТЗР напрямую относят на стоимость товаров или включают в расходы на продажу);

2. Товары учитываются по фактической стоимости, к счету 41 «Товары» открывают два субсчета:

- 41-1 Товары на складе по учетным ценам;
- 41-5 ТЗР (В течение отчетного периода транспортные расходы накапливаются отдельно на субсчете 41-5 «ТЗР». Расчет суммы транспортных расходов, подлежащих списанию в составе себестоимости проданных товаров, осуществляется по итогам отчетного периода).

3. Товары отражаются по учетной стоимости (с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»); В торговле используется редко. Фактическая стоимость складывается из двух составляющих — учетных цен и отклонений от них. Товар приходуется на счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Учетную цену этих товаров следует отражать на счете 41, а отклонения от нее — на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». В этом случае фактическая себестоимость определяется как сумма оборотов по обоим счетам.

Организация может применять в качестве учетной цены следующие показатели:

- планово-расчетную цену, утвержденную организацией;
- договорную цену;
- фактическую себестоимость аналогичных товаров, сложившуюся за прошлый отчетный период;
- среднюю цену группы.

Когда учетная цена отклоняется от фактической более чем на 10%, ее следует пересмотреть. Корреспонденция счетов в зависимости от выбранного способа отражена в таблице 1.1.

Таблица 1.1. - Приобретение товаров за денежные средства в оптовой торговле

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	2	3	4
1. Учет по фактической стоимости			
1.1. Приобретены товары у поставщика	41-1	60	100000
1.2. Отражена сумма транспортно-заготовительных расходов	41(44)	60	10000
1.3. Учтен НДС по приобретенным товарам и транспортно-заготовительным расходам	19	60	19800
1.4. НДС принят к вычету	68	19	19800
2. Учет товаров и ТЗР на отдельных субсчетах			
2.1. Приобретены товары у поставщика	41-1	60	100000
2.2. Отражена сумма транспортно-заготовительных расходов	41-5	60	10000
2.3. Учтен НДС по приобретенным товарам и транспортно-заготовительным расходам	19	60	19800
2.4. НДС принят к вычету	68	19	19800
3. Учет товаров по учетной стоимости с использованием 15 и 16 счетов			
3.1. Учтена стоимость товаров поставщика	15	60	100000
3.2. Учтена сумма ТЗР	15	60	10000

Продолжение таблицы 1.1

1	2	3	4
3.3. Учтена стоимость поступивших товаров	41	15	100000
3.4. Учтена сумма отклонений в стоимости товара	16	15	10000
3.5. Учтен НДС по приобретенным товарам и транспортно-заготовительным расходам	19	60	19800
3.6. НДС принят к вычету	68	19	19800

Учет приобретения товаров в розничной торговле. Для организаций розничной торговли возможно два варианта учета товаров:

1. По ценам приобретения (аналогично оптовой торговле)
2. По продажным ценам товары учитываются по продажной стоимости (с использованием счета 42 "Торговая наценка").

Характерной особенностью предприятий розничной торговли является то, что они могут вести учет товаров в продажных ценах, т.е. в тех ценах, по которым товары будут реализованы покупателям - конечным потребителям. Значит, при оприходовании поступившего товара предприятия сразу отражают и сумму торговой наценки на него.

Торговая наценка является разницей между продажной и покупной (первоначальной) стоимостью товаров. Сумма торговой наценки призвана обеспечить покрытие расходов предприятия и принести ему прибыль.

Поскольку предприятия розничной торговли ведут учет товаров в продажных (розничных) ценах, то их продажная стоимость должна включать в себя сумму НДС, начисляемую при продаже. В связи с этим, сумма налога на добавленную стоимость, уплаченного (начисленного) при приобретении товаров, должна быть учтена предприятием розничной торговли при формировании торговой наценки.

При небольшом ассортименте товара предприятие розничной торговли обычно устанавливает наценку на товар в конкретной сумме.

При большом товарном ассортименте сумма торговой наценки устанавливается в процентном соотношении к покупной стоимости товара. При этом установленный процент может включать сумму НДС (в т.ч. НДС) или не включать (без НДС), в таком случае торговая наценка будет складываться из % и суммы НДС на продажную стоимость товара.

Пример. На предприятии на приобретенный товар установлена торговая наценка:

- в размере 30% первоначальной (покупной) стоимости товара (в т.ч. НДС),
- в размере 30% первоначальной (покупной) стоимости товара (без НДС)

Определим продажную стоимость товара, если первоначальная (покупная) стоимость с учетом НДС составляет 118000 руб.;

1 вариант. Покупная стоимость товара, которая будет отнесена на счет 41-2 100000 руб. Торговая наценка $100000 \times 30\% = 30000$ руб. Продажная стоимость 130000 руб.

2 вариант. Покупная стоимость товара, которая будет отнесена на счет 41-2 100000 руб. Продажная стоимость определяется: $100000 \times 1,3 \times 1,18 = 153400$. Торговая наценка = $153400 - 100000 = 53400$.

Торговая наценка учитывается на счете 42 «Торговая наценка» счет 42 пассивный, регулирующий к счету 41. Порядок отражения в бухгалтерском учете операции по приобретению товаров и начислению торговой наценки представлен в таблице 1.2.

Таблица 1.2. - Приобретение товаров за денежные средства в розничной торговле

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	2	3	4
1. Приобретены товары у поставщика	41-2	60	100000
2. Отражена сумма транспортно-заготовительных расходов	41-2	60	10000
3. Учен НДС по приобретенным товарам и транспортно-заготовительным расходам	19	60	19800
4. НДС принят к вычету	68	19	19800
5. Начислена торговая наценка на товар	41-2	42	53400

5. Учет реализации товаров

5.1. Учет реализации товаров в оптовой торговле

В соответствии со ст. 454 ГК РФ *по договору купли-продажи* продавец обязуется передать товар в собственность покупателю, покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму.

По договору поставки поставщик-продавец обязан в обусловленные сроки передать в собственность другой стороне — покупателю производимые или закупаемые им товары, предназначенные для использования в предпринимательской деятельности или иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним или иным подобным потреблением.

В любом договоре, заключаемом между покупателем и продавцом, определяется момент перехода права собственности на товар от продавца к покупателю. Согласно ст. 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи

(товара) по договору возникает с момента ее (его) передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

В ст. 224 ГК РФ передача определена как вручение вещи приобретателю, а равно сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю. Иначе говоря, товар считается переданным покупателю с момента его фактического поступления в его владение.

Осуществляя реализацию товаров покупателям, торговая организация получает доходы, которые в соответствии с п. 5 ПБУ 9/99 признаются выручкой от продажи товаров.

Правила формирования в бухгалтерском учете выручки от реализации устанавливаются ПБУ 9/99, в соответствии с нормами которого все организации в целях бухгалтерского учета признают выручку от реализации по мере отгрузки товаров (работ, услуг) и предъявлению покупателю расчетных документов к оплате.

В соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 в бухгалтерском учете выручка признается при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки (право на выручку вытекает из конкретного договора, заключенного между продавцом и покупателем);
- сумма выручки может быть определена;
- у организации есть уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод (т.е. либо организация получила в оплату актив, либо уверена в том, что его получит);
- право собственности на товар перешло от организации к покупателю;
- расходы, которые произведены (или будут произведены) организацией торговли в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если торговая организация выполнила все вышеперечисленные условия, то денежные средства (или иные активы), полученные ею в оплату, признаются выручкой.

Если хотя бы одно из условий не выполнено, то денежные средства или иные активы, полученные организацией торговли в оплату, признаются кредиторской задолженностью.

По общему правилу выручка в бухгалтерском учете отражается в момент перехода права собственности на реализуемые товары от продавца к покупателю, т.е. в момент отгрузки. Это означает, что после отгрузки товаров покупателю в учете отражается выручка от реализации товаров, несмотря на то, что оплата от покупателя еще не поступила (отражается дебиторская задолженность покупателя).

Выручка отражается в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества (если договором предусмотрена оплата не денежными средствами) и (или) величине дебиторской задолженности.

Величина выручки определяется исходя из цены, установленной договором между продавцом и покупателем.

В бухгалтерском учете выручка отражается следующей проводкой: Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — Кредит 90 «Продажи», субсчет «Выручка». Далее следует отразить НДС.

В зависимости от момента возникновения налогооблагаемой базы по НДС проводки будут следующими:

- Дебет 90 «Продажи», субсчет «НДС» — Кредит 68 «Расчеты налогам и сборам», субсчет «НДС» — если в целях исчислений НДС используется метод «по отгрузке»;
- Дебет 90 «Продажи», субсчет «НДС» — Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС отложенный» — если в целях исчисления НДС используется метод «по оплате».

Затем по итогам месяца торговая организация списывает стоимость реализованных товаров с кредита счета 41 «Товары» в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Метод определения стоимости товаров при их списании на реализацию зависит от принятого варианта их оценки при поступлении — по фактической себестоимости или по учетным ценам.

Если товары оцениваются по учетным ценам, то стоимость товаров при списании на реализацию включает учетную цену и величину отклонений, приходящихся на отгруженные товары.

При оценке товаров, учитываемых по фактической себестоимости, их списание на реализацию согласно п. 16 ПБУ 5/01 производится одним из следующих методов:

- по стоимости каждой единицы;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретения товаров (метод ФИФО);

Метод списания товаров *по себестоимости каждой единицы* применяется, как правило, если товары подлежат особому учету (драгоценные камни, драгоценные металлы, радиоактивные вещества и т.п.). В оптовой торговле данный метод используется очень редко, в основном применяется производственными организациями, если у них на балансе находятся материально-производственные запасы, которые не могут обычным способом заменять друг друга или подлежат особому учету.

Списание товаров *методом ФИФО*. Данный метод основан на следующем допущении: товары отпускаются покупателям в течение отчетного периода в последовательности их приобретения, т.е. товары, первыми поступившие в продажу, должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок. При применении этого метода оценка товаров, находящихся на складе оптовой организации на конец отчетного периода, производится по себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости продаж учитывается стоимость ранних по времени закупок.

При списании товаров, оцениваемых организацией торговли *по средней себестоимости*, последняя определяется по каждой группе товаров как частное от деления общей себестоимости группы товаров на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости товаров и количества по остатку на начало месяца и по поступившим товарам в этом месяце.

Сравнив все методы оценки стоимости товаров, торговая организация самостоятельно выбирает наиболее приемлемый метод. При этом важно последовательно применять метод, закрепленный в учетной политике.

Если торговая организация ведет учет товаров по учетным ценам, т.е. с использованием счетов 15 и 16, то со счета 41 товар списывается на реализацию по учетной цене, а затем путем специального расчета списывается сумма отклонений, приходящаяся на реализованный товар.

В настоящее время механизм списания отклонений законодательно не урегулирован. Если организация решает списывать отклонения за отчетный период пропорционально стоимости реализованного товаров, то для этого она должна сделать специальный расчет по следующей формуле.

Если сальдо по счету 16 на начало месяца было положительным, то:

$$\begin{aligned} &\text{Сумма отклонений, подлежащая списанию} = \\ &= (\text{Д } 16 + \text{ДО } 16) / (\text{Д } 41 + \text{ДО } 41) * \text{КО } 41, \end{aligned}$$

где:

- Д 16 — дебетовое сальдо по счету 16 на начало месяца;
- ДО 16 — оборот по дебету счета 16 за месяц;
- Д 41 — дебетовое сальдо по счету 41 на начало месяца;
- ДО 41 — оборот по дебету счета 41 за месяц;
- КО 41 — оборот по кредиту счета 41 за месяц.

Если сальдо по счету 16 на начало месяца было кредитовым, в числителе указанной формулы используются К 16 — кредитовое сальдо по счету 16 на начало месяца и КО 16 — кредитовый оборот по счету 16 за месяц.

Процент отклонений рассчитывается независимо от того, какие отклонения числятся на счете 16 на конец отчетного периода: дебетовые или кредитовые.

Если на конец отчетного периода на счете 16 образовалось дебетовое сальдо, то сумма отклонений, относимых на затраты, списывается следующим образом: Дебет 44 «Расходы на продажу» — Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Данная проводка свидетельствует о том, что за отчетный период в торговой организации произошло превышение фактической себестоимости товаров над их учетными ценами (перерасход).

Если на конец отчетного периода сальдо по счету 16 было кредитовым, то списание отклонений будет отражено проводкой: Дебет 44 «Расходы на продажу» — Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» — сторно, что свидетельствует об экономии.

5.2. Учет реализации товаров в розничной торговле

В розничной торговле момент передачи товара покупателю практически всегда совпадает с моментом его оплаты, так как именно факт оплаты товара покупателем свидетельствует о заключении с продавцом договора купли-продажи товара в розницу.

Порядок учета реализации товаров в розничной торговле зависит от того, по каким ценам учитываются товары: по покупным или по продажным.

Если товары учитываются по покупным ценам при организации учета по количественно-стоимостной схеме, то валовая прибыль от их реализации выявляется автоматически как кредитовое сальдо счета 90 «Продажи» в результате записей по отражению в учете реализации и списанию реализованных товаров. То есть в данном случае схема такая же, как в оптовой торговле.

Если же товары учитываются *по продажным ценам*, то *валовая прибыль* от их реализации товаров определяется расчетным путем. Основные способы такого расчета:

- по общему товарообороту;
- по ассортименту товарооборота;
- по среднему проценту;
- по ассортименту остатка товаров.

Рассмотрим каждый из возможных способов.

Валовой доход при учете товаров по покупным ценам. В таблице 1.3 представлен порядок отражения в учете операций по реализации товаров.

Списание товаров на реализацию производится одним из возможных методов, перечисленных в п. 16 ПБУ 5/01, а именно:

- методом ФИФО;
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы.

Таблица 1.3 - Реализация товаров в розничной торговле при их учете по покупным ценам

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1.Получена выручка от реализации товаров	50	90-1	236000
2.Начислен НДС с реализации (18%)	90-3	68	36000
3.Списана себестоимость реализованных товаров	90-2	41-2	123000

Выбранный метод организация розничной торговли закрепляет в учетной политике.

В результате на счете 90 «Продажи» автоматически выявляется финансовый результат от продажи товаров в организации розничной торговли, ведущей учет товаров по ценам приобретения.

Приведенный алгоритм полностью совпадает с определением финансового результата в оптовой торговле. Сложность в рознице представляет то, что продавец не имеет в наличии документально подтвержденных данных о том, какой товар реализован и в каком количестве.

В розничной торговле расходная накладная на товар покупателю не выписывается, а выдается только контрольно-кассовый чек, свидетельствующий о том, что покупатель рассчитался за приобретенный товар.

Современные организации розничной торговли используют систему штрих кодов, в которых содержится вся необходимая информация о продаваемом товаре. При такой системе автоматизации контрольно-кассовая техника подключается к базе данных бухгалтерской программы, используемой организацией.

При поступлении товара в магазин розничной торговли ему присваивается внутренний код, где собирается вся информация о товаре: указываются производитель товара, его наименование, покупная цена, количество, ставка НДС и т. п. Эта информация вносится в базу данных. Покупатель, взяв товар в торговом зале, предъявляет его кассиру, который при помощи сканера передает всю информацию о реализованном товаре также в базу данных. При этом на контрольно-кассовом чеке содержится вся необходимая информация о продаже этого товара по розничной цене. В результате компьютерным способом в организации формируется вся необходимая информация о покупной стоимости реализованного товара. Метод прост и удобен, но такую возможность имеет не каждая торговая организация.

В небольших организациях розничной торговли для получения необходимой информации о проданном товаре применяются следующие способы:

- каждая продажа фиксируется в специальном журнале;
- сохраняются все копии товарных чеков;
- на каждый товар, находящийся в зале, крепится специальный ярлык, который при продаже товара открепляется и сдается в бухгалтерию.

Если организовать учет реализованных товаров не представляется возможным, то организации розничной торговли используют метод, предложенный в п. 4.3.4 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных письмом Комитета Российской Федерации по торговле от 10 июля 1996 г. № 1 -794/32-5: «Если в торговой организации применяется стоимостная схема учета товаров, то стоимость реализованных товаров по покупным ценам (Р) рассчитывается по формуле:

$$P = O_H + П - O_K, \quad (1.1)$$

где

O_H — остаток товаров на начало периода;

$П$ — поступление товаров за отчетный период;

O_K — остаток товаров на конец периода.

$П$ - Поступление товаров за отчетный период определяют в сумме дебетового оборота счета 41 на основании приходных документов.

O_H и O_K - 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».
- 3) Производит таксировку и подводит итог.

То есть на конец отчетного периода организация должна провести инвентаризацию товаров, и, соответственно, списание себестоимости проданных товаров отразится в учете только после подведения итогов инвентаризации. Заметим, что данный метод очень трудоемок и дает неточные результаты, так как инвентаризация не позволяет выявить товарные потери.

Валовой доход при учете товаров по продажным ценам. Организации розничной торговли, которые ведут учет товаров по продажным ценам, определяют финансовый результат другим способом. Так как в учете товар числится по цене, которую платит за его приобретение покупатель, то фактически списание товара на счет 90 «Продажи» производится по продажной цене. То есть выручка, поступившая от покупателей, будет равняться сумме,

списанной с кредита счета 41 «Товар», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Для определения финансового результата нужно списать не продажную стоимость товара, а разницу между розничной ценой и ценой приобретения, т. е. сторнировать сумму торговой наценки, отраженной по счету 42 «Торговая наценка». Эта разница, представляющая собой валовый доход, в рознице называется *реализованным наложением*.

После сторнирования суммы торговой наценки, относящейся к реализованным товарам, на счете 90 «Продажи» образуется кредитовое сальдо, представляющее собой валовый доход от реализации товаров.

В таблице 1.4 представлены проводки по отражению в бухгалтерском учете организации, ведущей учет по продажным ценам, операций по реализации товаров.

Таблица 1.4 – Реализация товаров при их учете по продажным ценам

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1. Отражена выручка от реализации товаров	50	90-1	236000
2. Списана себестоимость товаров по продажным ценам	90-2	41-2	236000
3. СТОРНО Отражена сумма торговой наценки, относящаяся к реализованным товарам	90-2	42	113000
4. Начислена сумма НДС, подлежащего к уплате	90-3	68	36000
5. Списаны расходы на продажу	90-2	44	25000
6. Определен финансовый результат от продажи товаров	90-9	99	52000

Согласно п. 12 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, реализованное наложение (валовый доход) можно определить несколькими способами, а именно:

- по общему товарообороту,
- по ассортименту товара,
- по среднему проценту и
- по ассортименту остатка товаров.

1. Расчет валового дохода (ВД) по общему товарообороту (Т).

Этот метод используется организациями розничной торговли в том случае, если на все товары, продаваемые организацией, установлен одинаковый процент торговой наценки (надбавки).

Для определения валового дохода по товарообороту используется формула:

$$ВД = Т \times РН \quad (1.2)$$

где:

Т — общий товарооборот (общая сумма выручки с НДС) ;

РН — расчетная торговая наценка (надбавка), определяемая как

ТН — размер торговой наценки (надбавки), установленной организацией.

$$РН = ТН:(100\% + ТН) \quad (1.3)$$

Пример. В продовольственном магазине ООО «Славянка» на весь ассортимент товаров установлена торговая наценка в размере 30%. Сумма выручки за отчетный период составила 170 000 руб. (с учетом НДС).

Расчетная торговая наценка составляет: $РН = 30\%:(100\% + 30\%) = 0,23$.

Тогда сумма валового дохода (реализованного наложения) составит: $ВД = 170\,000 \text{ руб.} \times 0,23 = 39\,100 \text{ руб.}$

Если в течение отчетного периода размер единой наценки меняется (увеличивается или уменьшается), применение этого метода также возможно, однако сумма выручки определяется отдельно для каждого периода действия установленного размера торговой наценки.

2. Расчет валового дохода по ассортименту товаров. Этот способ используется в случае установления на разные группы товаров разных торговых наценок.

Для определения валового дохода этим способом используется формула:

$$ВД = (Т_1 \times РН_1 + Т_2 \times РН_2 + Т_3 \times РН_3 + \dots + Т_n \times РН_n) / 100, \quad (1.4)$$

где:

$Т_1 \dots Т_n$ - товарооборот по группам товаров;

$РН_1 \dots РН_n$ - расчетная торговая наценка по группам товаров.

Пример. ООО «Славянка» торгует в розницу молоком и хлебобулочными изделиями. За отчетный период выручка молочного отдела составила 120 000 руб., хлебного отдела,— 90 000 руб.

Руководителем организации установлен размер торговой наценки:

- по молочной продукции — 25%;
- по хлебобулочным изделиям — 20%.

Расчетная торговая наценка по молочным товарам составляет:

$$РН = 25\%:(100\% + 25\%) = 0,2$$

Сумма валового дохода (реализованного наложения) по молочной продукции, реализованной магазином, составит:

$$\text{ВД} = 120\,000 \text{ руб.} \times 0,2 = 24\,000 \text{ руб.}$$

Расчетная торговая наценка по хлебобулочным изделиям составляет:

$$\text{РН} = 20\%: (100\% + 20\%) = 0,17$$

Сумма валового дохода (реализованного наложения) по хлебобулочным изделиям составит:

$$\text{ВД} = 90\,000 \text{ руб.} \times 0,17 = 15\,300 \text{ руб.}$$

Общая сумма валового дохода (реализованного наложения) за отчетный период составит:

$$\text{ВД} = 24\,000 \text{ руб.} + 15\,300 \text{ руб.} = 39\,300 \text{ руб.}$$

Если в отчетном периоде по какой-либо группе товаров изменяется процент торговой наценки, расчет по этим товарам производится отдельно для каждого периода действия установленного размера торговой наценки.

3. Расчет валового дохода по среднему проценту наиболее часто используется организациями розничной торговли.

Для определения валового дохода этим способом используется формула:

$$\text{ВД} = (\text{Т} \times \text{П}) / 100, \quad (1.5)$$

где:

Т - товарооборот;

П - средний процент валового дохода, который рассчитывается следующим образом:

$$\text{П} = (\text{Н}_\text{Н} + \text{Н}_\text{П} + \text{Н}_\text{В}) / (\text{Т} + \text{О}_\text{К}) \times 100\%, \quad (1.6)$$

где:

$\text{Н}_\text{Н}$ — величина торговой наценки на остаток товаров на начало отчетного периода (сальдо счета 42 «Торговая наценка» на начало месяца);

$\text{Н}_\text{П}$ — торговая наценка на товары, поступившие за отчетный период (оборот по кредиту счета 42 «Торговая наценка» за месяц);

$\text{Н}_\text{В}$ — торговая наценка на выбывшие товары (дебетовый оборот по счету 42 «Торговая наценка» за месяц). Под выбывшими товарами следует понимать документальное выбытие товаров (возврат поставщикам, списание испорченных товаров и т. п.);

$\text{О}_\text{К}$ — остаток товаров на конец отчетного периода (сальдо счета 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» на конец месяца).

Пример. ООО «Славянка» торгует в розницу продовольственными товарами. На начало месяца в бухгалтерском учете организации числились остатки:

- по счету 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле» — 80 000 руб.;
- по счету 42 «Торговая наценка» — 15 514 руб.

За отчетный период в магазин поступило товаров на сумму 120 000 руб., наценка по которым составила 27 692 руб. Сумма выручки за отчетный период составила 165 000 руб. Выбывших товаров за отчетный период у организации не было. Сумма остатка товаров на складе на конец отчетного периода составила 35 000 руб.

Средний процент валового дохода составляет:

$$\Pi = (15\,514 \text{ руб.} + 27\,692 \text{ руб.}) / (165\,000 \text{ руб.} + 35\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 21,6\%.$$

Тогда валовый доход магазина ООО «Славянка» за отчетный период составил:

$$\text{ВД} = \text{Т} * \Pi = 165\,000 \text{ рублей} \times 21,6\% = 35\,640 \text{ руб.}$$

4. Расчет валового дохода по ассортименту остатка товаров. Этот способ используется очень редко, так как для этого необходима информация о суммах начисленной и реализованной наценки по каждому наименованию товара. Если торговая организация имеет возможность отследить учет движения по конкретному товару, то ей проще организовать учет товаров по покупным ценам.

Валовый доход при использовании такого способа определяется по формуле:

$$\text{ВД} = \text{Н}_\text{Н} + \text{Н}_\text{П} - \text{Н}_\text{В} - \text{Н}_\text{К}, \quad (1.7)$$

где:

$\text{Н}_\text{Н}$ - торговая наценка на остаток товаров на начало отчетного периода (сальдо счета 42 «Торговая наценка» на начало месяца); $\text{Н}_\text{П}$ — торговая наценка на поступившие товары за отчетный период (кредитовый оборот по счету 42);

$\text{Н}_\text{В}$ — торговая наценка на выбывшие товары (дебетовый оборот по счету 42);

$\text{Н}_\text{К}$ — торговая наценка на остаток товаров на конец отчетного периода (сальдо счета 42).

6. Порядок формирования финансового результата в торговле

Все расходы основной деятельности торговой организации включаются в расходы на продажу. В торговых организациях затраты группируются по статьям следующей номенклатуры:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования, инвентаря;
- амортизация основных средств;
- расходы на ремонт основных средств;
- расходы на санитарную и специальную одежду;
- расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- расходы на водоснабжение;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- потери товаров и технологические отходы; расходы на тару;
- прочие расходы.

Перечни этих расходов является открытыми, и каждая организация самостоятельно решает, какие расходы по каким статьям ей отражать. Перечень статей расходов организации отражается в приказе об учетной политике организации. Главный принцип, которым должны руководствоваться бухгалтеры при включении расходов в состав расходов на продажу - это производственный характер расходов, направленных на осуществление торговой деятельности организации. Рассмотрим содержание основных статей расходов.

На статью «Транспортные расходы» относятся:

- транспортные услуги сторонних организаций по перевозке товаров;
- плата за раскредитовку, подачу вагонов, взвешивание грузов и т.п.;
- услуги сторонних организаций по погрузке товаров в транспортные средства и выгрузке товаров из транспортных средств;
- плата за экспедиционные операции;
- стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стойки, стеллажи и др.);
- стоимость материалов, израсходованных на утепление транспортных средств (солома, опилки, мешковина и т.п.);
- плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах и т.п. в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами;

- плата за обслуживание подъездных путей и складов не общего пользования, в том числе по договорам, заключенным с железной дорогой.

По статье «Расходы на тару» учитываются:

- расходы на ремонт тары (в том числе тары-оборудования);
- расходы на перевозку, погрузку и выгрузку порожней тары при возврате ее поставщикам или отправке тарособирающим организациям и тароремонтным предприятиям;
- амортизация тары-оборудования;
- амортизация многооборотной тары, возмещаемая поставщику в соответствии с условиями договора поставки;
- расходы, связанные с ремонтом и естественным износом тары-оборудования в части, возмещенной поставщикам (владельцам тары-оборудования);
- стоимость тары, списанной из-за естественного износа;
- расходы на очистку и обработку (дезинфекцию) тары;
- разница в ценах: между приемными ценами (при оприходовании тары под товаром) и сдаточными ценами (при возврате порожней тары);
- другие расходы на тару.

По статье «Уход за помещениями и прилегающей территорией» отражают:

- расходы на вывоз мусора;
- расходы на уборку прилегающей территории (дворов, улиц, тротуаров);
- расходы на содержание в чистоте помещений;
- стоимость предметов и средств ухода за помещениями (известь, мастика, мешковина, щетки, метла, веники и т.п.).

По статье «Техобслуживание основных средств» отражают:

- расходы на поверку и клеймение весов, водомеров, электрических и газовых счетчиков и других измерительных приборов;
- расходы на содержание и ремонт сигнализационных устройств;
- расходы на проведение противопожарных мероприятий;
- расходы на техобслуживание лифтов, других подъемно-транспортных механизмов сторонними организациями.

По статье «Санитарная и специальная одежда» отражают:

- износ санитарной и специальной одежды;
- услуги прачечных, ремонтных мастерских, других организаций по стирке, дезинфекции и починке санитарной и специальной одежды и санитарных принадлежностей;
- стоимость материалов (мыла, моющих средств, иголок, ниток, пуговиц, тканей и т.п.), израсходованных на стирку и починку санитарной и специальной одежды и санитарных принадлежностей.

Статья «Расходы на рекламу». Определение «рекламы» содержится в Федеральном законе от 13.03.2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе». Согласно статье 3 этого закона «реклама - информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке».

Среди объектов рекламирования Закон называет товар и средство его индивидуализации. К объектам рекламирования также относятся изготовитель и продавец товара.

С точки зрения гражданского законодательства реклама, адресованная неопределенному кругу лиц, рассматривается, как приглашение делать оферты (ст. 437 ГК РФ). Публичная оферта - это предложение юридического или физического лица заключить договор с любым, кто отзовется. При этом предложение должно содержать все существенные условия договора. Лицо, делающее предложение, действует на основании собственного волеизъявления.

Расходы на рекламу, произведенные торговой организацией, отражаются в бухгалтерском учете по дебету балансового счета 44 «Расходы на продажу» по статье «Расходы на рекламу». На эту статью относят следующие расходы:

- 1) на оформление витрин, выставок, выставок-продаж, комнат образцов товаров; на разработку и печатание рекламных изданий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток и т.п.);
- 2) на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, по радио, телевидению) и телекоммуникационные сети.
- 3) на световую и иную наружную рекламу;
- 4) на приобретение, изготовление, копирование, дублирование и демонстрацию рекламных кино-, видеофильмов и т.п.;
- 5) на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей;
- 6) на уценку товаров, полностью или частично потерявших свое первоначальное качество во время экспонирования в витринах, торговых залах магазинов и на выставках;
- 7) стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателям или посредническим организациям бесплатно и не подлежащих возврату.
- 8) приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей этих призов во время проведения массовых рекламных компаний;
- 9) на проведение других рекламных мероприятий, связанных с торговой деятельностью.

Текущие расходы и расходы будущих периодов. Торговые организации учитывают расходы на продажу на балансовом счете 44 «Расходы на продажу». На этом счете учитываются также и управленческие расходы торговой организации, если организация ведет только торговую деятельность.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» в течение отчетного месяца накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей товаров. Расходы на продажу отражаются на соответствующих статьях в том отчетном периоде, к которому они относятся независимо от срока возникновения и срока оплаты.

Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются по дебету балансового счета **97** «Расходы будущих периодов». Затем они списываются в расходы на продажу в течение определенного периода по специальному расчету, который утверждает руководитель организации. В составе расходов будущих периодов учитывают:

- затраты по неравномерно производимому ремонту основных средств, если организация не формирует резерв на ремонт основных средств;
- затраты по эксплуатации и содержанию нового торгового объекта до его открытия;
- арендные платежи, уплаченные авансом за определенный период, установленный договором (квартал, год и т.п.);
- расходы на рекламу, оплаченные авансом на длительный период, установленный договором (см. пример 8.5/2);
- другие подобные затраты.

Себестоимость продаж (отражается по дебету балансового счета 90) включает в себя себестоимость проданных товаров и коммерческие расходы торговой организации. Себестоимость продаж формируется ежемесячно на последнюю дату отчетного периода.

По окончании каждого месяца сумма расходов на продажу, отраженная дебетовым оборотом по балансовому счету 44, полностью или частично списывается в дебет балансового счета 90 «Продажи» субсчет 2.

При этом частично могут списываться только расходы на транспортировку приобретенных товаров (доставка товаров от поставщика в торговую организацию) и только в том случае, когда такой порядок учета транспортных расходов утвержден в приказе по бухгалтерской учетной политике. Эти расходы делятся между проданным в отчетном периоде товаром и остатком товарных запасов на конец отчетного периода.

Остальные расходы, связанные с продажей товаров, относятся на себестоимость отчетного периода в полном объеме.

Расчет транспортных расходов на остаток товаров производят по формуле:

$$TP = C_O \times (TP_H + TP_T) / (C_{\Pi} + C_O), \quad (1.8)$$

где

TP - транспортные расходы на остаток товара на конец отчетного месяца;

TP_Н - сумма транспортных расходов на остаток товара на начало отчетного месяца (транспортные расходы, не списанные на себестоимость продаж в предыдущем отчетном периоде);

TP_Т - транспортные расходы текущего отчетного месяца;

C_О - стоимость остатка товарных запасов на конец отчетного месяца в учетных ценах;

C_Π - себестоимость проданных за отчетный месяц товаров (стоимость проданных товаров в учетных ценах).

Приказом по бухгалтерской учетной политике может быть предусмотрено включение транспортных расходов по доставке товаров от поставщика в себестоимость продаж отчетного периода в полном размере, то есть без распределения между товаром проданным и товаром в остатке. В таком случае сальдо по балансовому счету 44 «Расходы на продажу» на конец месяца будет нулевым.

Потери товаров и технологические отходы неизбежны при транспортировке, хранении и продаже товаров. Товарные потери включаются в состав расходов на продажу.

По данной статье расходов отражают:

- потери товаров и продуктов при железнодорожных, водных, воздушных, автомобильных и гужевых перевозках;
- потери реализуемых вразвес товаров при хранении, подготовке к продаже и продаже вследствие усушки, раструски и распыла, раскрошки, утечки (таяние, просачивание);
- потери в результате разлива при перекачке и продаже жидких товаров;
- потери плодов и овощей в результате расхода веществ на дыхание; потери вследствие порчи товаров, повреждения тары; масса полимерной пленки, удаляемой при продаже сыров, поступивших упакованными в указанную пленку;
- потери, обнаруженные в результате разницы между фактической массой тары и массой по трафарету;
- отходы, образующиеся при подготовке к розничной продаже колбас, мясокопченостей и рыбы чистой массой (весом), продаваемых после предварительной разделки;

- потери от зачистки сливочного масла, крошения карамели обсыпной и сахара-рафинада;
- отходы картофеля, овощей и фруктов;
- потери охлажденного мяса и субпродуктов при замораживании (в том числе в блоках) в камерах холодильников;
- потери парного мяса и субпродуктов при остывании и замораживании естественным холодом (вне камер холодильников);
- потери мороженого мяса и субпродуктов при хранении в камерах холодильников;
- потери в виде мясной крошки при разрубке мяса; потери яиц при длительном хранении;
- потери от боя стеклянной посуды с пищевыми товарами при приеме, хранении и отпуске в торговых организациях, а также при перевозке транспортными средствами;
- потери от боя и щербления стеклянной порожней посуды при приеме, хранении и отпуске в торговой организации, а также при погрузке в железнодорожные вагоны (баржи) и при транспортных перевозках; потери от продажи тканей метражом (в результате разрезания); другие подобные товарные потери;
- потери от списания долгов по недостаткам товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков.

Естественная убыль - это потери, обусловленные физико-химическими свойствами товаров вследствие усушки, утруски, утечки, распыла, разлива и т.п., возникающие при хранении и реализации товаров. Эти потери возникают по объективным причинам, поэтому их нормируют. На отдельные виды товаров устанавливаются нормы убыли в процентах к стоимости или к натуральным показателям. Нормы разработаны для:

- продовольственных товаров, свежих картофеля, овощей и плодов в розничной сети;
- продовольственных товаров при хранении на складах и базах розничных торговых организаций и организаций общественного питания;
- свежих картофеля, овощей и плодов при длительном хранении на складах и базах разного типа;
- продовольственных товаров при хранении и отпуске на мелкооптовых базах, хранении и отпуске в кладовых предприятий общественного питания;
- сыров при хранении на распределительных холодильниках торговли; мяса и мясопродуктов, мяса птицы и кроликов при холодильной обработке и хранении на холодильниках;

- колбас и копченостей при хранении на холодильниках; продовольственных товаров при транспортировании автомобильным и гужевым транспортом.

Размер норм естественной убыли зависит от климатической зоны, видов и групп товаров, времени года, условий хранения и пр. На складах нормы естественной убыли зависят также от сроков хранения.

Порядок списания товарных потерь необходимо закрепить в учетной политике организации.

Для учета товарных потерь предназначен балансовый счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». По дебету счета 94 отражается:

- по недостающим и полностью испорченным товарам - их учетная стоимость (в покупных или продажных ценах);
- по частично испорченным товарам - сумма определившихся потерь.

При обнаружении недостачи или порчи товара запись производится по дебету счета 94 в корреспонденции со счетом, на котором учитывается товар, то есть балансовым счетом 41:

- Дебет 94 Кредит 41-2 отражена недостача или порча товара в розничной торговле;
- Дебет 94 Кредит 41-1 отражена недостача или порча товара в оптовой торговле.

Если недостача или порча произошла сверх норм естественной убыли, то в сумму потерь от недостачи и порчи товаров следует включить НДС, предъявленный поставщиком товара: Дебет 94 Кредит 19-4 - НДС на сумму порчи (недостачи) товара сверх норм естественной убыли.

Это связано с тем, что указанная сумма не включается в налоговый вычет при исчислении размера НДС, подлежащего уплате в бюджет. Если предъявленный поставщиком НДС уже был принят к налоговому вычету, то следует сделать проводку: Дебет 94 Кредит 68-3 НДС на сумму порчи (недостачи) товара сверх норм естественной убыли.

По кредиту балансового счета 94 отражается списание недостач и потерь от порчи товаров на другие балансовые счета в зависимости от причин, приведших к недостачам и потерям:

а) при недостачах и потерях товара при хранении и продаже в пределах норм естественной убыли:

- Дебет 44 Кредит 94 на стоимость товара в ценах приобретения (по фактической себестоимости)
- Дебет 42 Кредит 94 на стоимость товара в пределах торговой надбавки (эту проводку делают торговые организации, которые учитывают товары по продажным ценам);

б) при недостачах и потерях товара при хранении и продаже сверх норм естественной убыли: Дебет 73-2 Кредит 94 сумма недостачи (порчи) отнесена на виновных лиц (в учетных ценах).

Если организация учитывает товары по продажным ценам, то сумму торговой надбавки, приходящейся на списываемый товар, следует отнести на доходы будущих периодов: Дебет 42 Кредит 98-4 сумма торговой надбавки по недостающим (испорченным) товарам сверх норм естественной убыли, подлежащая взысканию с виновных лиц.

По мере взыскания с виновного лица задолженности по недостающим (испорченным) товарам сумма торговой надбавки пропорционально включается в состав прочих доходов. Указанная операция отражается бухгалтерской проводкой: Дебет 98-4 Кредит 91-1.

в) при недостачах и потерях товара при хранении и продаже сверх норм естественной убыли, когда виновное лицо не установлено:

- Дебет 94 Кредит 41-2 списана стоимость товара в учетных ценах;
- Дебет 91-2 Кредит 94 списана стоимость товара в ценах приобретения (по фактической себестоимости);
- Дебет 42 Кредит 94 списана стоимость товара в пределах торговой надбавки (для организаций, учитывающих товар в продажных ценах);

г) при недостачах и потерях товара при хранении и продаже сверх норм естественной убыли, когда судом отказано во взыскании с виновных лиц:

на дату обнаружения недостачи или порчи товаров:

- Дебет 94 Кредит 41-2 списана стоимость товара в учетных ценах;
- Дебет 73-2 Кредит 94 сумма недостачи (порчи) отнесена на виновных лиц (в учетных ценах);

на дату получения решения суда:

- (Дебет 73-2 Кредит 94) «красное сторно» (сумма с минусом) проводки по отнесению суммы ущерба на виновное лицо;
- Дебет 91-2 Кредит 94 списана стоимость товара в ценах приобретения (по фактической себестоимости);
- Дебет 42 Кредит 94 списана стоимость товара в пределах торговой надбавки (для организаций, учитывающих товар в продажных ценах);

д) при недостачах и потерях (признанных виновными лицами или присужденных судом), которые относятся к прошлым периодам, но выявлены в отчетном году:

- Дебет 94 Кредит 98-3 сумма выявленной недостачи (порчи) включена в доходы будущих периодов;

- Дебет 73-2 Кредит 94 сумма недостачи (порчи) отнесена на виновных лиц (в учетных ценах);
- Дебет 70 (50 или 51) Кредит 73-2 сумма недостачи (порчи) удержана из заработной платы виновного лица (либо внесена виновным лицом в кассу организации или перечислена на расчетный счет организации) и одновременно на ту же сумму формируется проводка: Дебет 98-3 Кредит 91-1.

Информация о доходах и расходах организации от торговой деятельности обобщается на балансовом счете 90 «Продажи». Этот счет предназначен и для определения прибыли или убытков от основной деятельности торговой организации (прибыли/убытков от реализации).

В бухгалтерском учете доходы и расходы делят на:

- доходы и расходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы и расходы;

Для торговой организации торговля - это обычный вид деятельности.

Доходом от торговой деятельности является товарооборот (за минусом вычитаемых налогов, то есть НДС, акцизов, экспортных пошлин). Этот показатель также называется «Выручка-нетто от продажи товаров».

Расходом от торговой деятельности являются затраты на приобретение товаров (себестоимость товаров) и затраты, связанные с продажей товаров (расходы на продажу).

Доход от торговой деятельности (выручка от продажи товаров) в бухгалтерском учете признается при следующих условиях:

- а) организация имеет право на получение этого дохода, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма дохода может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на товар перешло от организации к покупателю;
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с продажей товара, могут быть определены.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- 1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- 2) сумма расходов может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Счет 90 на конец месяца сальдо не имеет.

По окончании месяца сравнивают дебетовый и кредитовый обороты по этому счету. Если сальдо получается кредитовым, то это означает, что организация получила прибыль от торговой деятельности. На последнюю дату отчетного месяца делают проводку: Дебет 90-9 Кредит 99 «Прибыли и убытки».

Если сальдо получается дебетовым, то это означает, что организация получила убыток от торговой деятельности. На последнюю дату отчетного месяца делают проводку: Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 90-9.

Таблица 1.5 - Структура доходов и расходов от торговой деятельности на балансовом счете 90

Показатель	Дебет	Кредит
Доходы		90-1
Себестоимость проданных товаров	90-2	
Коммерческие расходы Вычитаемые налоги	90-3	
Обороты за месяц	ДТ	КТ

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями.

К прочим доходам относятся:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (в том числе проценты и другие доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная в результате совместной деятельности по договору простого товарищества;
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции и товаров. К иным относятся нематериальные активы, материалы, векселя третьих лиц, долговые обязательства и т.п.;
- проценты к получению по договорам займа;
- проценты, начисленные банком на остаток денежных средств на расчетном или депозитном счете;
- штрафы, пени, неустойки, полученные или присужденные судом за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок давности;

- курсовые разницы;
- суммы дооценки активов;
- чрезвычайные доходы: поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности. Такими доходами могут быть страховое возмещение; стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов. Например, после разборки автомобиля, попавшего в ДТП, могут остаться запчасти, автошины и т.п., которые можно продать или установить на другой автомобиль;
- иные прочие доходы.

Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, являются прочими расходами.

К прочим расходам относятся:

- расходы, связанные с предоставлением за плату (во временное пользование) активов организации;
- расходы, связанные с участием в капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений, снижение стоимости материальных ценностей и т.д.);
- отчисления в резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров (принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником);
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;
- суммы долгов, не реальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- суммы уценки активов;
- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью;

- расходы на осуществление отдыха, развлечений, спортивных, культурно-просветительских и иных аналогичных мероприятий;
- чрезвычайные расходы:
- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.);
- иные прочие расходы

Информация о прочих доходах и расходах собирается на балансовом счете 91 «Прочие доходы и расходы»:

Счет 91 также не имеет сальдо на конец отчетного месяца. По окончании месяца сравнивают дебетовый и кредитовый обороты. Если сальдо получается кредитовым, то на последнюю дату отчетного месяца делают проводку: Дебет 91-9 Кредит 99 «Прибыли и убытки». Если сальдо получается дебетовым, то на последнюю дату отчетного месяца делают проводку: Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 91-9. По окончании отчетного года при реформации баланса все субсчета, открытые к счетам 90 и 91, закрывают внутренними записями на субсчета 90-9 и 91-9 соответственно.

Вопросы для самоконтроля:

1. Выделите наиболее характерные особенности, присущие торговым организациям.
2. В чем состоит разница между оптовой и розничной торговлей?
3. Какие счета и субсчета отражают специфику торговой деятельности. Дайте им краткую характеристику.
4. Какими первичными документами оформляется оприходование товаров на предприятиях оптовой торговли?
5. Назовите основные направления по которым поступает товар в торговые предприятия.
6. Из каких затрат формируется первоначальная стоимость товаров (себестоимость), приобретенных товаров?
7. Какие затраты включаются в транспортные расходы. Назовите методы их отнесения на первоначальную стоимость (себестоимость) товара?
8. Какие методы расчета валового дохода используются в розничной торговле?
9. Как отображаются на счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции по реализации товара в оптовой торговле?
10. Как отображаются на счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции по реализации товара в оптовой торговле?
11. Назовите условия для признания дохода.

12. Какие расходы входят в состав прочих?

Литература: [1, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 19, 24, 52, 49, 50, 54]

ТЕМА 2. УЧЕТ В РЕСТОРАННОМ БИЗНЕСЕ

1. Общие требования, предъявляемые к организациям общественного питания.
2. Документальное оформление операций в организациях общественного питания.
3. Синтетический и аналитический учет движения продуктов и товаров в кладовой.
4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции общепита.
5. Учет процесса реализации в общественном питании.

1. Общие требования, предъявляемые к организациям общественного питания

Предприятие общественного питания - имущественный комплекс, используемый юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем для оказания услуг общественного питания, в т.ч. изготовления продукции общественного питания, создания условий для потребления и реализации продукции общественного питания и покупных товаров как на месте изготовления, так и вне его по заказам, а также для оказания разнообразных дополнительных услуг

Согласно Приказа Росстандарта от 22.11.2013 N 1676-ст, утвердившего стандарт "ГОСТ 30389-2013. Межгосударственный стандарт. Услуги общественного питания. Предприятия общественного питания. Классификация и общие требования" (вместе с "Минимальными требованиями к предприятиям (объектам) общественного питания различных типов") установлена квалификация предприятий общественного питания по следующим типам: ресторан, кафе, бар, столовая, предприятие быстрого обслуживания, буфет, кафетерий, магазин (отдел) кулинарии).

При определении типа предприятия общественного питания учитывают следующие факторы:

- ассортимент реализуемых кулинарной продукции, мучных кондитерских и булочных изделий, их разнообразие и сложность изготовления;

- техническую оснащенность (материальную базу, инженерно-техническое оснащение и оборудование, состав помещений, архитектурно-планировочное решение и т.д.);
- методы и формы обслуживания;
- время обслуживания потребителей (время ожидания, предоставления и потребления услуги);
- профессиональную подготовку и уровень квалификации персонала;
- условия обслуживания (комфортность зала мебели, этику персонала, эстетику оформления, интерьер и т.д.).

Услуги общественного питания не лицензируются. Однако если производится реализация алкогольной продукции, то следует учитывать, что продажа алкогольной продукции лицензируется в соответствии со ст. 16 Федерального закона от 22.11.1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции».

При этом согласно п. 1 ст.16 розничная продажа алкогольной продукции осуществляются только организациями при наличии соответствующих лицензий. Таким образом, индивидуальные предприниматели не вправе осуществлять реализацию алкогольной продукции.

Информация о лицензии (номер, срок ее действия, орган ее выдавший) должна быть размещена в удобных для ознакомления покупателя местах.

Кроме того не допускается розничная продажа алкогольной продукции, на которую отсутствуют сопроводительные документы, сертификаты соответствия или декларации о соответствии, маркировка.

К сопроводительным документам, подтверждающим легальность производства и оборота алкогольной продукции, относятся:

- товарно-транспортная накладная;
- справка, прилагаемая к грузовой таможенной декларации (для импортной продукции);
- справка, прилагаемая к товарно-транспортной накладной (для продукции, производимой на территории РФ).

Полномочия по выдаче лицензий на розничную продажу алкогольной продукции предоставлены субъектам РФ, которые могут передать полномочия на лицензирование розничной продажи алкогольной продукции органам местного самоуправления.

Лицензии выдаются на следующие виды розничной продажи алкогольной продукции:

- для потребления не на месте покупки;
- для потребления на месте покупки;

- с содержанием этилового спирта не более 15% для потребления не на месте покупки;

- с содержанием этилового спирта не более 15% для потребления на месте покупки.

Лицензия выдается на срок, указанный соискателем в заявлении, но не более чем на пять лет. При этом действие лицензии может быть продлено на срок, названный в заявлении о продлении, но не более чем на пять лет.

Согласно Федеральному закону от 30.03.1999 г. № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения» изготавливаемые пищевые продукты (продукция общепита) по безопасности и пищевой ценности должны соответствовать установленным санитарным правилам.

Такого рода правила определены следующими санитарными правилами и нормативами: 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 ресторанов: 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.

На основании п. 16 Правил оказания услуг общественного питания, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 15.08.1997 г. № 1036, исполнитель обязан оказать услугу любому потребителю, обратившемуся к нему с намерением ее заказать, на условиях, согласованных сторонами. Условия оказания услуги, в том числе ее цена, устанавливаются одинаковыми для всех потребителей, за исключением случаев, когда предоставление льгот для отдельных категорий потребителей предусмотрено законом.

При этом в силу ст. 16 Закона РФ «О защите прав потребителей» от 07.02.1992 г. № 2300-1 нельзя связывать приобретение одной услуги с обязательным приобретением другой.

Согласно ст. 7 Закона РФ «О защите прав потребителей» потребитель имеет право на безопасность оказываемых услуг для его жизни, здоровья, имущества, окружающей среды. Данное право тесно связано с правом потребителя на качество услуги, поскольку некачественные услуги общественного питания нередко создают угрозу здоровью потребителя. Безопасность услуг обеспечивается соблюдением исполнителем обязательных условий и требований.

При предоставлении услуг следует руководствоваться Федеральным законом от 02.01.2000 г. № 29-ФЗ «О качестве и безопасности пищевых продуктов».

Ответственность за нарушение правил оказания услуг наступает в соответствии с положениями Закона РФ «О защите прав потребителей» от 07.02.1992 г. № 2300-1.

В соответствии с п. 1 ст. 2 Федерального закона от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт», контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный реестр, применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Без применения ККТ можно осуществлять наличные расчеты в случае оказания услуг населению (при условии, что в отношении данного вида услуг утверждены соответствующие бланки строгой отчетности) и при осуществлении некоторых видов деятельности, установленных п. 3 ст. 2 Федерального закона от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт». Предприятия общественного питания в данных видах деятельности не перечислены.

Неприменение ККТ влечет административное наказание. На каждую ККТ администрация организации оформляет Журнал кассира-операциониста. Журнал должен быть прошнурован и скреплен подписями налогового инспектора, руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации и печатью организации.

2. Документальное оформление операций в организациях общественного питания

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

Согласно ст. 9 Закона о бухгалтерском учете все хозяйственные операции, проводимые предприятием, должны оформляться документами. Именно эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. При этом к бухгалтерскому учету могут приниматься как первичные документы, составленные по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, так и документы, составленные в произвольной форме. Но документы, составленные в

произвольной форме, должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

Товары и продукты (сырье) на производстве учитываются материально ответственными лицами: заведующим производством или бригадой материально ответственных лиц. В состав бригады могут входить заведующий производством (шеф-повар), его заместитель, повара, помощник повара, раздатчицы, контролеры кассиры и другие работники.

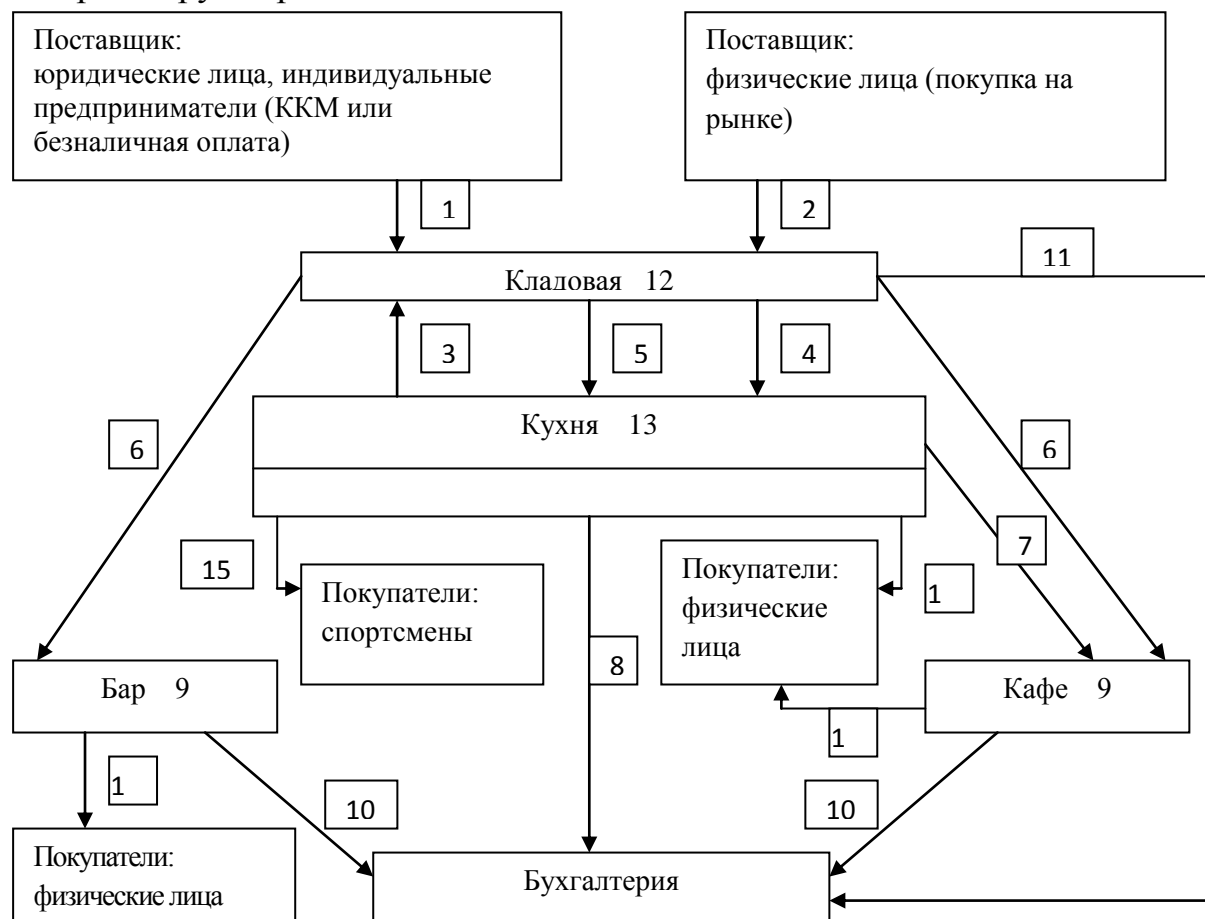


Рис. 2.1 - Схема документального учета хозяйственных операций на предприятии общественного питания

- 1.Товарная накладная (форма № ТОРГ-12).
- 2.Закупочный акт (форма № ОП-5).
- 3.Требование в кладовую (форма № ОП-3).
- 4.Накладная на отпуск товара (форма № ОП-4).
- 5.Требование-накладная (форма № М-11) (на посуду и хозяйственные принадлежности).
- 6.Накладная на отпуск товара (форма № ОП-4).
- 7.Дневной заборный лист (форма № ОП-6)
- 8.Акт о бое, ломе и утрате посуды и приборов (форма № ОП-8), Ведомость учета движения посуды и приборов (форма № ОП-9), Акт о реализации и отпуске изделий кухни (форма № ОП-10), Ведомость учета движения продуктов и тары на кухне (форма № ОП-14), Акт о списании товаров (форма № ТОРГ-16).

9.Ведомость учета остатков продуктов и товаров на складе (в кладовой) (форма № ОП-16) или Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (ИНВ-3), Журнал кассира-операциониста (форма № КМ-4).

10.Акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам (в том числе ошибочно пробитым кассовым чекам) (форма № КМ-3), Справка-отчет кассира-операциониста (форма № КМ-6), Товарный отчет (форма № ТОРГ-29), Акт о списании товаров (форма № ТОРГ-16), Z-отчет.

11.Акт о списании товаров (форма № ТОРГ-16), Ведомость учета остатков продуктов и товаров на складе (в кладовой) (форма № ОП-16) или Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3).

12.Журнал учета движения товаров на складе (форма № ТОРГ-18), Приходный ордер (форма № М-4), Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей (форма № ТОРГ-2), Карточка учета материалов (форма № М-17).

13.Калькуляционная карточка (форма № ОП-1), Акт о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий кухни (форма № ОП-15) или Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3), Техничко-технологическая карта.

14.Счет, План-меню (форма № ОП-2).

15. Заказное меню, списки спортсменов, акт выполненных работ.

16.Счет, кассовый чек.

План-меню (форма № ОП-2) составляется теми предприятиями общественного питания, которые при наличии согласованного ассортимента перечня блюд и кулинарных изделий ежедневно готовят только их небольшую часть (школьные, студенческие столовые, столовые предприятий, домов отдыха, санаториев). Эти предприятия предлагают посетителям ограниченный перечень блюд (на завтрак, обед и ужин) и кулинарных изделий, которые в течение определенного периода времени «заменяют» друг друга. Иными словами, столовая может иметь в своем ассортименте десять первых блюд, но каждый день готовить только 3-4 их наименования.

Заведующий производством ежедневно составляет план-меню, в котором указывает наименование блюда (кулинарного изделия, напитка), его номер по Сборнику рецептур или технологической карте (для фирменных блюд), необходимое количество и стоимость каждого блюда (кулинарного изделия, напитка). План-меню составляется накануне дня приготовления. Блюда в плане-меню группируются по видам: холодные закуски, первые, вторые блюда, десерт, напитки. По данным плана-меню определяется суточная потребность продуктов (сырья), необходимых для приготовления. При этом учитывается остаток продуктов (сырья) на производстве (кухне). Блюда в плане-меню записываются в следующей последовательности: закуски, первые блюда, вторые блюда, напитки, комплексные обеды и т.д.

Для получения из кладовой продуктов (сырья) заведующий производством или другое материально ответственное лицо оформляют **требование в кладовую**

(форма № ОП-3). Применяется для определения отпуска необходимого количества продуктов из кладовой. Составляется в одном экземпляре с учетом потребности в сырье (продуктах) на предстоящий день и остатка сырья на производстве (кухне) на начало дня.

Накладная на отпуск товара (форма № ОП-4) применяется для оформления отпуска продуктов (товаров) и тары из кладовой организации в производство (кухню), буфеты, мелкорозничную сеть, а также при одноразовом отпуске готовых изделий с кухни в филиалы, буфеты, мелкорозничную сеть, раздаточную, если она отделена от основного производства.

Накладные выписываются на основании требований в кладовую. Накладная составляется в двух экземплярах. Один экземпляр остается у материально ответственного лица, получающего товар, второй – вместе с товарным отчетом сдается в бухгалтерию.

Подписывается заведующим производством и утверждается руководителем организации.

Закупочный акт (форма № ОП-5) применяется для закупки продуктов у населения. Составляется в двух экземплярах в момент совершения закупки сельхозпродуктов у населения (продавца) представителем организации. Подписывается лицом, закупившим продукты, и продавцом. Утверждается руководителем организации. Один экземпляр закупочного акта передается продавцу, второй – остается у покупателя.

Учет продукции (сырья) и товаров в производстве ведут по цене продажи по каждому материально ответственному лицу. Приход сырья учитывается по весу брутто, полуфабрикаты — по весу нетто. Вес брутто — это вес необработанного сырья.

Отпуск блюд, кулинарных изделий, напитков осуществляется через раздаточную, находящуюся, непосредственно на месте производства (кухни), или раздаточную, отделенную территориально от производства (кухни). Основанием для отпуска блюд, кулинарных изделий, напитков являются:

- заказ, если потребитель производит оплату наличными после обслуживания;
- кассовый чек, жетоны, талоны-абонементы, подтверждающие оплату;
- дневной заборный лист.

Дневной заборный лист (форма № ОП-6) применяется для оформления отпуска продукции (изделий) из производства (кухни) в филиалы, буфеты и мелкорозничную сеть, подчиненные данной организации (столовой, ресторану), а также в раздаточную в тех случаях, когда она отделена от основного производства. Бланки дневных заборных листов нумеруются в бухгалтерии

организации и выдаются каждому материально ответственному лицу под расписку в специальном журнале.

Выписываются заборные листы в двух экземплярах бухгалтером. Заведующий производством или лицо, на это уполномоченное, при отпуске продукции (изделий) из кухни заполняет соответствующие графы первого экземпляра заборного листа под копирку, указывая время отпуска каждой партии изделий. Оба экземпляра подписываются заведующим производством и лицом, получившим готовые изделия, в графах за каждый час отпуска. Возврат нереализованной продукции (изделий) из буфетов, мелкокорозничной сети на производство (кухню) отражается в отдельной графе заборного листа «Возвращено». Первый экземпляр вручается лицу, получившему продукцию (изделия) из кухни, второй – остается у заведующего производством.

По окончании рабочего дня (смены) определяются итоги натуральных показателей и стоимость отпущенной продукции по заборному листу, которые взаимно сверяются.

Заборные листы сдаются в бухгалтерию вместе с ведомостями учета движения продуктов и тары на кухне материально ответственными лицами. Работники мелкокорозничной сети сдают заборные листы в бухгалтерию с приложенной квитанцией о сдаче выручки.

Заказ на обслуживание банкета оформляется **Заказом-счетом**. Данный документ, помимо подтверждения отпуска блюд, кулинарных изделий и напитков, выполняет функции расчетного документа и является документом, подтверждающим договорные отношения с заказчиком.

Акт о бое, ломе и утрате посуды и приборов (форма № ОП-8) применяется для оформления возникшего по тем или иным причинам боя, лома и утраты столовой посуды и приборов. Акт составляется за отчетный период или на конкретную дату (в этом случае в графе «Отчетный период с __ по __» ставят прочерки).

Акт составляется в двух экземплярах комиссией. Один экземпляр передается в бухгалтерию, другой – остается у материально ответственного лица. В акте перечисляются отдельно предметы столовой посуды и приборы, пришедшие в негодность в процессе пользования ими (бой, лом и т.п.), и отдельно утраченные (недостающие) предметы.

Ведомость учета движения посуды и приборов (форма № ОП-9) применяется для учета движения посуды и приборов. Составляется в двух экземплярах, один экземпляр ведомости сдается в бухгалтерию, второй – остается у материально ответственного лица.

Акт о реализации и отпуске изделий кухни (форма № ОП-10) применяется в ресторанах, кафе и в других организациях общественного питания,

где используется форма расчетов с потребителями, позволяющая получить данные о реализации изделий кухни по наименованиям, количеству и их стоимости. Акт о реализации и отпуске изделий кухни составляется ежедневно на основании кассовых чеков, абонементов, талонов, накладных и других документов.

В соответствующих графах акта показываются количество и стоимость блюд по каждому виду реализации. Реализованные и отпущенные изделия группируются в акте по видам готовой продукции. Порционные блюда, имеющие повышенную наценку, выделяются в отдельную группу. Акт является приложением к Ведомости учета движения продуктов и тары на кухне (форма № ОП-14).

Акт подписывается членами комиссии, в том числе заведующим производством, кассиром, и проверяется бухгалтером.

Ведомость учета движения продуктов и тары на кухне (форма № ОП-14) применяется для контроля за движением и сохранностью сырья и готовых изделий на кухне, в баре, буфете и др. Составляется в двух экземплярах ежедневно в стоимостном выражении заведующим производством. Первый экземпляр со всеми приложенными документами сдается в бухгалтерию под расписку на втором экземпляре, остающемся у заведующего производством.

Движение продуктов в ведомости отражается по учетным ценам кухни. В отдельные графы записывают движение специй, соли и тары. Остаток на начало дня переносится из предыдущей ведомости или из инвентаризационной описи, если ведомость составляется после проведения инвентаризации.

Приходная часть ведомости заполняется по данным приходных документов с указанием их номеров.

В расходную часть ведомости записываются итоговые данные актов реализации (продажи) готовых изделий за наличный расчет, а также данные отпуска по безналичному расчету (в буфеты, филиалы и др.), накладных на возврат продуктов и тары в кладовую.

Остаток по учетным данным на конец дня определяют путем вычитания из прихода с остатком суммы «Итого в расходе».

В бухгалтерии ведомость и приложенные документы тщательно проверяют. Проверенная ведомость служит источником информации для ведения синтетического учета в бухгалтерии.

Ведомость подписывается бухгалтером и материально ответственным лицом.

В случае выявления расхождений с данными бухгалтерского учета, а также недостачи продуктов и тары в ведомости записывается решение руководителя и проставляется его подпись.

Акт о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий кухни (форма № ОП-15) применяется для учета на кухне остатков продуктов, полуфабрикатов и нереализованных готовых изделий. Количество необработанного сырья записывается в отдельной графе. Остатки полуфабрикатов и готовых изделий пересчитываются в сырье по нормам рецептур, которые были предусмотрены при составлении калькуляций на полуфабрикаты или готовые изделия.

Составляется и подписывается комиссией при инвентаризации, при смене бригады, если работа кухни производится в две или более смены.

Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3) составляют в двух экземплярах:

- один экземпляр передают учетным работникам для составления сличительной ведомости;
- второй остается у лица, ответственного за сохранность ценностей.

Ведомость учета остатков продуктов и товаров на складе (в кладовой) (форма № ОП-16) применяется для учета продуктов и товаров на складе (в кладовой) за период. Ведомость заполняется по окончании каждого месяца и на дату инвентаризации по данным товарной книги кладовщика (карточек количественно-стоимостного учета) и подписывается материально ответственным лицом.

Ведомость проверяется бухгалтером, а правильность выведения остатков подтверждается его подписью.

Технико-технологическая карта – документ, который не имеет унифицированной формы, поэтому *предприятие* должно разработать ее самостоятельно и утвердить ее в качестве внутреннего документа.

Технико-технологическая карта включает в себя:

- наименование изделия и область применения технико-технологической карты;
- перечень сырья, применяемого для изготовления блюда (изделия);
- требования к качеству сырья;
- нормы закладки сырья массой брутто и нетто, нормы выхода полуфабриката и готового изделия;
- описание технологического процесса приготовления;
- требования к оформлению, подаче, реализации и хранению;
- показатели качества и безопасности;
- показатели пищевого состава и энергетической ценности.

В разделе «Наименование блюда. Область применения» указывается точное название блюда (изделия), которое не подлежит изменению без утверждения. В этом же разделе конкретизируется перечень предприятий (филиалов),

подведомственных предприятий, которым дано право производства и реализации данного блюда (изделия).

В разделе «Перечень сырья» указываются все виды продуктов, необходимых для приготовления данного блюда (изделия).

В разделе «Требования к качеству сырья» в обязательном порядке делается запись о том, что продовольственное сырье, пищевые продукты и полуфабрикаты, используемые для изготовления данного блюда (изделия), должны соответствовать требованиям нормативных документов (ГОСТы, ОСТы, ТУ) и иметь сертификат соответствия и удостоверение качества.

В разделе «Нормы закладки сырья» указываются нормы закладки продуктов брутто и нетто на 1, 10 и более порций, выход полуфабрикатов и готовой продукции.

В разделе «Технологический процесс» содержится подробное описание технологического процесса приготовления блюда (изделия), при этом особо выделяются режимы холодной и тепловой обработки, обеспечивающие безопасность блюда (изделия), а также применение пищевых добавок, красителей и др.

В разделе «Требования к оформлению, подаче, реализации и хранению» должны быть отражены особенности оформления и правила подачи блюда (изделия), требования к порядку реализации кулинарной продукции, условия, сроки реализации и хранения, а при необходимости и условия транспортирования. В разделе «Показатели качества и безопасности» указываются органолептические показатели блюда (изделия): вкус, цвет, запах, консистенция, а также физико-химические и микробиологические показатели, влияющие на безопасность блюда (изделия).

Каждая ТТК имеет порядковый номер, хранится в картотеке предприятия. Подписывает ТТК ответственный разработчик.

Акт проработки блюд не имеют унифицированной формы, ее предприятие должно разработать самостоятельно и утвердить в качестве внутреннего документа. Акты проработки составляются при разработке новых блюд, не содержащихся в Сборниках рецептур. Акты должны содержать информацию о нормах закладки продуктов, весе выхода готового блюда, количестве потерь сырья, полученную опытным путем. На основании нескольких актов проработки одного блюда составляется технико-технологическая карточка блюда.

3. Синтетический и аналитический учет движения продуктов и товаров в кладовой

Аналитический учет сырья, продуктов и товаров ведет кладовщик или другой работник (материально ответственное лицо) в порядке, принятом на

предприятиях оптовой торговли. Этот учет может быть организован разными способами в зависимости от способа хранения товаров.

Сырье, продукты и товары можно хранить по партиям (если требуется строгое соблюдение очередности отпуска) или по наименованиям, сортам и категориям. Под партией понимается количество товаров, поступивших одновременно по одному транспортному документу. Соответственно способы аналитического учета ценностей в кладовой называются партионным и сортовым.

При любом способе хранения материально ответственные лица ведут учет сырья, продуктов и товаров, как правило, только в натуральных измерителях на основании приходных и расходных товарных документов. Можно вести учет движения ТМЦ в натуральных и стоимостном измерителях одновременно.

При **партионном способе** хранения ценностей должны быть обеспечены следующие условия: раздельное хранение каждой партии; свободный подход к продуктам и товарам; невозможность смешивания продуктов и товаров из разных партий. На каждую партию товаров выписывается партионный ярлык (карта), в котором указываются:

- номер партии;
- наименование товара;
- даты его выработки и поступления;
- предельный срок хранения;
- количество мест и масса;
- номера расходных документов и количество отпущенного товара;
- состояние качества товара при контрольных осмотрах в процессе хранения.

Партионные ярлыки (карты) регистрируют в специальной книге. Порядковый номер регистрации в этой книге является номером данной партии. Ярлык прикрепляют к одному из мест соответствующей партии товаров; номер проставляется на каждом товарном месте. Один экземпляр партионного ярлыка (карты) остается на складе (в кладовой) и служит регистром складского учета товаров, а другой передают в бухгалтерию. По мере отпуска сырья и товаров материально ответственное лицо указывает в ярлыке (карте) дату отпуска, номер расходного документа и количество (массу) отпущенного товара. Одновременно в расходном документе указывают номер партии.

При полном использовании продуктов или товаров одной партии товарный ярлык (карту) сдают в бухгалтерию вместе с другими документами (акт об израсходовании товаров по партии) для проверки. Если при проверке поданной партии выявляется недостача сырья или товаров, то, не ожидая инвентаризации, недостачу в пределах норм естественной убыли списывают за счет издержек общественного питания, а сверх норм естественной убыли — взыскивают с

материально ответственных лиц. Излишки сырья и товаров, выявленные при проверке, включают в состав внереализационных доходов.

Партионный учет, обеспечивая возможность выявления недостатков или излишков сырья и товаров сразу после отпуска каждой партии, способствует усилению контроля сохранности и качества ценностей. Вместе с тем партионный учет имеет ряд недостатков:

- менее рационально используются площадь кладовой и емкость хранилищ;
- снижается оперативность управления товарными запасами, поскольку одинаковые продукты или товары могут храниться в нескольких местах (в разных партиях), а следовательно, остатки по ним отражаются в нескольких партионных картах (ярлыках).

При **сортвом способе** хранения каждый вновь приобретенный продукт или товар одного наименования (сорта) присоединяют к ранее поступившим товарам и продуктам того же наименования и сортам. Учет продуктов, товаров и сырья при сортвом способе материально ответственные лица ведут по наименованиям, сортам, количеству и учетным ценам в товарной книге кладовщика или на карточках количественно-стоимостного учета (ф. ТОРГ-28). В книге на каждое наименование, сорт, категорию продуктов и тары отводится одна или несколько страниц (в зависимости от числа записей). Книга и карточки выдаются материально ответственному лицу в пронумерованном виде под расписку. Записи выполняют на основании первичных документов (приходных и расходных) только по количеству. Правильность записей в товарной книге (карточках) регулярно проверяется бухгалтерией или собственником. Для этого сопоставляются записи в первичных документах и в товарной книге (карточках), а также проверяется правильность выведенных остатков по каждому наименованию (сорт) продуктов. Правильность записей подтверждается подписью на товарном отчете лица, проводившего проверку.

По окончании месяца и на дату инвентаризации материально ответственное лицо по данным товарной книги (карточек) составляет Ведомость учета остатков продуктов и товаров на складе (в кладовой) по форме ОП-16. Ведомость проверяется бухгалтером или собственником, правильность выведенных остатков подтверждается их подписью. Общая стоимость продуктов и товаров на конец месяца или на дату инвентаризации сверяется с данными бухгалтерии и подписывается материально ответственным лицом и бухгалтером или собственником.

Более прогрессивным является оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод, при котором кладовщик ведет аналитический учет продуктов и товаров только в натуральных измерителях, а бухгалтер — только в денежном измерителе. Периодически (например, раз в неделю) данные кладовщика об

остатках продуктов и товаров сверяются с данными бухгалтерии об остатке на счете 41 «Товары», субсчет «Товары на складах». Если обнаруживаются расхождения, то устанавливается и устраняется их причина.

При оперативно-бухгалтерском (сальдовом) методе значительно упрощается и ускоряется ведение аналитического учета товаров: устраняется дублирование записей, отпадает необходимость в составлении громоздких оборотных ведомостей, ускоряется выявление результатов инвентаризации.

Оценка и отражение в учете приобретаемого сырья. 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, наценка)».

На основании Плана счетов для обобщения информации о торговых наценках (скидках, наценках) 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. 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.

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:

$$\Pi = \frac{T_{Нн} + T_{Нп} - T_{Нв}}{T + ОК} \times 100\%, \quad (2.1)$$

где:

Π – средний процент дохода (торговой наценки);

ТН_н – торговая наценка на остаток товаров на начало отчетного периода (сальдо счета 42 на начало отчетного периода);

ТН_п – торговая наценка на поступившие за отчетный период товары (кредитовый оборот счета 42 за отчетный период);

ТН_в – 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.);

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.

Для синтетического учета сырья, продуктов и товаров и тары и их движения в кладовых используется активный счет 41 «Товары», субсчет 1 «Товары на складах», так как кладовые выполняют функции складов оптовых предприятий, которые получают ценности, хранят их и отпускают другим подразделениям либо для переработки, либо для продажи. По дебету указанного счета отражают поступление ценностей, по кредиту — их выбытие (отпуск в производство или буфеты, списание товарных потерь и т.п.). Дебетовое сальдо счета 41 «Товары» отражает стоимость остатка сырья, товаров и тары в кладовых.

Если на предприятии общественного питания кладовая как самостоятельное подразделение отсутствует, то продукты могут поступать непосредственно в производственное подразделение — на кухню. В этих случаях их принимают к учету непосредственно на счет 20 «Основное производство».

В зависимости от источника для учета расчетов за поступившие ценности используются счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — при поступлении от поставщиков;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — при закупках через подотчетных лиц;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — при закупках у населения.

Основные проводки по отражению в учете сырья, продуктов и товаров и тары, поступивших в кладовую предприятия общественного питания, выглядят следующим образом:

- Дт 41 «Товары», субсчет «Товары на складах» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму покупной стоимости фактически поступивших сырья, продуктов или товаров, которая определяется на основании сопроводительных документов, включая счета-фактуры, выписанных поставщиком;
- Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму НДС от покупной стоимости поступивших сырья или товаров.
- Как правило, сырье, продукты и товары поступают в соответствующей таре. Дт 41 «Товары», субсчет «Тара под товаром и порожня» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость тары.

При закупке через подотчетное лицо последнему выдается необходимая сумма наличных денег (аванс): Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кт 50 «Касса», субсчет «Касса организации».

Приобретенные ценности принимаются кладовщиками либо на основании первичных документов, выписанных поставщиком, либо на основании товарной накладной (ф. ТОРГ-12), составленной непосредственно в кладовой. Принятие к учету приобретенных ценностей и списание расходов на основании авансового отчета отражается проводкой:

- Дт 41 «Товары», субсчет «Товары на складах» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на сумму НДС, оплаченного подотчетным лицом; при выполнении всех необходимых условий, включая получение от поставщика счета-фактуры, НДС, уплаченный при приобретении ценностей, принимается к вычету;
- Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным материально-производственным запасам».

При закупках продуктов на рынках у населения составляется закупочный акт (ф. ОП-5) (см. вопрос 2.2), делается запись: Дт 41 «Товары», субсчет «Товары на складах» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по закупкам у населения».

Если лицо, у которого были приобретены продукты, является предпринимателем, то налоги уплачиваются им самостоятельно; предприятие обязано лишь сообщить налоговым органам о выплаченных ему суммах. Если продавец не является предпринимателем, то предприятие должно удержать из суммы,

причитающейся продавцу, налог на доходы физических лиц и перечислить его в бюджет: Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по закупкам у населения» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц».

Транспортные расходы, включенные в счет покупателю, предварительно оплаченные поставщиком, как правило, включают в состав издержек общественного питания:

- Дт 44 «Расходы на продажу», субсчет «Издержки общественного питания» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму НДС, исчисленного от суммы транспортных расходов, который после погашения задолженности перед поставщиком и получения счета-фактуры принимается к вычету;
- Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным материально-производственным запасам».

Порядок отражения в учете недостач или потерь от порчи товаров, выявленных при приемке, зависит от многих факторов (виновники, условия договора поставки, время оплаты и т.д.).

Так, если виновником недостачи или порчи является поставщик, а условиями договора поставки предусмотрен на этот случай отказ от оплаты недостающих (испорченных) товаров и счет поставщика не оплачен до поступления товаров, то сумма платежа уменьшается на стоимость недостающих товаров.

Если недостача или порча продуктов и товаров выявлена при их приемке, а оплата уже произошла, то на сумму недостачи может быть предъявлена претензия поставщику или перевозчику, если потери произошли по его вине:

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму претензии, равной покупной стоимости недостающих продуктов или товаров и НДС от этой стоимости.

Если договором с этими организациями предусмотрена возможность взыскания штрафных санкций в случае нарушения договорных условий и признания ими своего долга, то сумма санкций также включается в сумму претензии и отражается дополнительной проводкой: Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям» Кт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Причинами недостатч могут быть также потери вследствие естественной убыли, ошибок материально ответственных лиц (кладовщиков) при приемке ценностей на складе поставщика, от транспортной организации и др. В таких случаях составляются следующие проводки:

- Дт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 60 «Расчеты с поставщиками» — на покупную стоимость недостающих сырья, продуктов или товаров;
- Дт 44 «Расходы на продажу», субсчет «Издержки общественного питания» Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — на сумму потерь в пределах естественной убыли.

По дебету счета 41, субсчет «Товары на складах», кроме товаров, поступивших в организацию общественного питания, отражаются продукты и товары, возвращенные из буфета: Дт 41 «Товары», субсчет «Товары на складах» Кт 41 «Товары», субсчет «Товары в розничной торговле»; или из производства: Дт 41 «Товары», субсчет «Товары на складах» Кт 20 «Основное производство».

При отпуске продуктов из кладовой в производство (на кухню) первая бухгалтерская запись составляется по учетным ценам кладовой Дт 20 «Основное производство» Кт 41 «Товары», субсчет «Товары на складах» и затем Дт 20 «Основное производство» Кт 42 «Торговая наценка» — на сумму наценки общественного питания.

На стоимость отпущенных из кладовой товаров в буфеты, мелкорозничную торговую сеть, магазины кулинарии по учетным ценам кладовой составляют проводку: Дт 41 «Товары», субсчет «Товары в розничной торговле» Кт 41 «Товары», субсчет «Товары на складах».

Если товары в буфете учитывают с торговой наценкой, то делается дополнительная запись: Дт 41 «Товары», субсчет «Товары в розничной торговле» Кт 42 «Торговая наценка».

4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции общепита

Цены на продукцию собственного производства и покупные товары определяются путём калькуляции. Калькулирование продажной цены происходит на основании данных сборника рецептов блюд, который является нормативным документом.

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 сборнике рецептур предприятия общественного питания делятся на три наценочных категории:

- высшая наценочная категория (ресторан, кафе, бар, закусочные категории «люкс», «высшая» и «первая»);
- вторая наценочная категория (ресторан, кафе, бар, закусочные);
- третья наценочная категория (для предприятий общественного питания всех типов при производственных предприятиях, учреждениях и учебных заведениях).

В сборниках рецептур блюд указываются следующие данные:

- расход сырья;
- выход полуфабрикатов и готовых блюд;
- технология приготовления;
- нормы используемого сырья по массе в граммах;
- нормы выхода готовых изделий с указанием массы отдельных компонентов;
- масса всего блюда в целом.

Нормы расхода специй и соли в рецептурах блюд не указаны, а приведены отдельно в расчёте на одно блюдо.

В том случае, если предприятием общепита выпускаются изделия по нетрадиционным технологиям или осваиваются новые торгово-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).

Срок действия ТТК определяется предприятием, утверждаются ТТК руководителем или заместителем руководителя предприятия общественного питания.

Технология приготовления блюд и кулинарных изделий, содержащаяся в ТТК, должна обеспечивать соблюдение показателей и требований безопасности, установленных действующими нормативными актами. Более подробно составление ТТК рассмотрено в вопросе 2.

Исчисление продажных цен на кухонную продукцию, реализуемую в розницу, производят в **калькуляционных карточках** (форма № ОП-1) отдельно на каждый вид блюда.

Калькуляция составляется из расчёта стоимости сырья на сто блюд или на одно блюдо. Для более точных расчётов в калькуляции стоимость набора сырья рассчитывают на сто порций, а затем устанавливают цену одной порции.

Если в сырьевом наборе изменились компоненты и цены на сырьё и продукты, то рассчитывается новая продажная цена в свободной графе калькуляционной карточки с указанием в заголовке даты происшедших изменений.

Правильность вычисления цены блюда или изделия подтверждается подписью заведующего производством и лица, составившего калькуляцию, затем утверждается руководителем предприятия. Перед составлением калькуляции необходимо знать ассортимент выпускаемых блюд, кулинарных изделий, а так же нормы закладки сырья по сборнику рецептов и цены на продукты и сырьё.

Калькуляционные карточки регистрируют в специальном реестре после подписи их лицами, которые несут ответственность за правильность установления продажных цен.

Исчисленные продажные цены на блюда и изделия необходимо сопоставить с ранее действующими ценами на такие же блюда и тщательно проанализировать причины возможных отклонений.

Цены на гарниры и соусы также исчисляются на отдельной карточке, а цены на полуфабрикаты и кулинарные изделия исчисляются методом калькуляции, исходя из стоимости сырьевого набора продукции по продажным ценам.

Калькуляционные карточки содержат следующие реквизиты: наименование предприятия общепита, номер карточки, наименование блюда, номер по сборнику рецептов, 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.

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

- на основании сборников рецептов (или ТТК) устанавливаются нормы вложения (закладки) сырья на каждое отдельное блюдо;
- определяются подлежащие включению в калькуляцию учетные цены на сырьё;
- 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.

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах основного производства. На данном счете собирается информация о величине осуществленных затрат на производство готовых блюд, кулинарных изделий и напитков.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, отчислений на социальные нужды и др. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи» и др.

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Формирование информации о величине косвенных затрат в организациях общественного питания осуществляется на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и счете 26 «Общехозяйственные расходы».

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» собирается информация о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации.

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

- по содержанию и эксплуатации общепроизводственных машин и оборудования, используемых в общественном питании;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт;
- по страхованию указанного имущества;
- на отопление, освещение и содержание помещений кухни, холодильников и пр.;

- арендная плата за производственные помещения;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Общепроизводственные расходы отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счета 20 «Основное производство». Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» собирается информация о расходах для нужд управления организацией общественного питания, не связанных непосредственно с производственным процессом.

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

- административно-управленческие расходы;
- содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и тому подобных услуг;
- другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др.

В случае калькулирования себестоимости продукции по полной производственной себестоимости косвенные затраты списываются со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 20 «Основное производство».

Калькулирование сокращенной себестоимости продукции предполагает списание косвенных затрат в бухгалтерском учете организаций общественного питания следующим образом:

- дебет счета 20 «Основное производство» кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы» — списана на затраты основного производства соответствующая часть общепроизводственных расходов;

- дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы» — общехозяйственные расходы списаны на себестоимость реализованной продукции.

В целях исполнения принципа рационального ведения бухгалтерского учета в организациях общественного питания, в которых производственные функции сосредоточены в одном подразделении (цехе, кухне), допускается в учетной политике предусмотреть, что затраты, включаемые:

- в общепроизводственные расходы, учитываются на счетах учета общехозяйственных расходов или расходов на продажу;
- в общепроизводственные и общехозяйственные расходы, учитываются на счетах учета расходов на продажу.

Распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов между объектами калькулирования может осуществляться на основе применения баз распределения.

5. Учет процесса реализации в общественном питании

Счет 44 «Расходы на продажу» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

В организациях общественного питания, осуществляющих производственную деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены следующие расходы:

- на затаривание продукции, изделий;
- по доставке продукции, погрузке ее в транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- по содержанию оборудования для доставки продукции, изделий в местах их продажи;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях общественного питания, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы:

- на перевозку товаров;
- оплату труда;
- аренду;
- содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- по хранению и подработке товаров;

- на рекламу;
- представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». Выбранный метод списания расходов на продажу закрепляется в учетной политике предприятия.

При частичном списании расходы на продажу подлежат распределению между:

- отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей;
- проданной продукцией и остатком продукции на конец каждого месяца.

Согласно п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации» все коммерческие расходы, т. е. расходы на продажу, можно полностью признавать в себестоимости проданных товаров и по окончании месяца все расходы, собранные на счете 44 «Расходы на продажу», списывать в дебет счета 90 «Продажи». В этом случае счет 44 «Расходы на продажу» не будет иметь сальдо на конец месяца.

Выбранный предприятием общественного питания способ списания расходов на продажу должен быть отражен в учетной политике.

Основанием для списания стоимости продуктов (сырья), израсходованных на приготовление собственной продукции в ресторане, и величины выручки, полученной от продажи этой продукции, служит специальная форма товарного отчета для организаций общественного питания. Данный документ называется «Ведомость учета движения продуктов и тары па кухне» (форма № ОП-14) и заполняется ежедневно, как правило, заведующим производством в двух экземплярах: один должен быть отдан бухгалтеру под расписку, другой остается у материально ответственного лица. К данному документу прилагается план-меню и один экземпляр меню для посетителей.

Изготовив продукцию, ресторан приступает к следующему процессу — ее реализации. Товарооборот ресторана фактически состоит из двух частей: одна часть в денежном выражении отражает объем реализации конечному потребителю своей готовой продукции, другая — объем реализации покупных товаров. Конечно, основную часть в обороте ресторана составляет обеденная и другая продукция собственного производства, покупные товары — лишь дополнительный ассортимент к собственной продукции.

Так как реализация продукции осуществляется конечному потребителю и обычно за наличный расчет, реализация продукции собственного производства и покупных товаров в ресторане представляет собой розничный товарооборот.

Финансовый результат от реализации собственной продукции и покупных товаров в ресторане определяют обычным способом и отражают на счете 99 «Прибыли и убытки».

Организации ресторанного бизнеса ведут торговлю не только через рестораны, но и через буфеты, бары, а также магазины. В этом случае закупаемые у поставщиков товары поступают сначала на склад, а уже оттуда отпускаются в ресторан в качестве сырья и товаров, а также в бары (буфеты, магазины) в качестве товаров. Кроме того, готовая продукция из ресторана передается на реализацию через бары (буфеты, магазины). При поступлении товаров на склад их приходу по ценам приобретения с добавлением или без добавления единой наценки.

Цены готовых блюд и продаваемых товаров определяет сама организация, но с учетом конъюнктуры рынка (сложившихся спроса и предложения), качества и потребительских свойств товаров и предоставляемых услуг. Цены на реализуемую продукцию и товары устанавливают исходя из свободных отпускных цен или цен закупки на эту продукцию (товары) и единой наценки или торговой надбавки (наценки). Размеры наценок на продукцию (сырье), покупные товары, реализуемые предприятиями общественного питания, зависят от возмещения издержек производства, обращения и реализации, НДС, отчисляемого в бюджет, и обеспечения рентабельной работы этих предприятий.

Руководитель (собственник) предприятия общественного питания вправе утвердить предельный размер торговой наценки либо установить конечные цены, по которым продаются изделия.

Вопросы для самоконтроля:

1. Дайте определение предприятия общественного питания. Что отличает предприятия данной отрасли от торговых организаций?
2. Как классифицируются предприятия общественного питания?
3. Раскройте общую схему документооборота в организациях общественного питания?
4. Раскройте порядок составления плана-меню.
5. В каких случаях составляется закупочный акт?
6. Раскройте случаи и порядок составления дневного заборного листа.
7. Раскройте особенности организации складского учета в общественном питании?

8. Раскройте порядок начисления торговой наценки на сырье и продукты питания.
9. Какие расходы включаются в первоначальную стоимость товаров и продуктов питания приобретенных у поставщиков?
10. Какие проводки составляются при приобретении сырья подотчетными лицами?
11. Как списываются недостачи выявленные при приемке сырья и товаров?
12. Для чего необходимы сборники рецептур и какая информация в них отражается?
13. В каких случаях составляется технико-технологическая карта?
14. Раскройте порядок отражения на счетах операции по реализации продукции предприятий общественного питания.

Литература: [1, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 19, 24, 45, 58]

ТЕМА 3. УЧЕТ В ГОСТИНИЧНОМ БИЗНЕСЕ

1. Особенности гостиничного бизнеса, влияющие на организацию учета.
2. Бухгалтерский учет кассовых операций и расчетов с помощью электронных платежей.
3. Бухгалтерский учет основных средств в гостиничном бизнесе.
4. Бухгалтерский учет нематериальных активов в гостиничном бизнесе.
5. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов в гостиничном бизнесе.
6. Бухгалтерский учет затрат и продажи услуг в гостиничном бизнесе.

1. Особенности гостиничного бизнеса, влияющие на организацию учета

Гостиница — это имущественный комплекс (здание, часть здания, оборудование и иное имущество), предназначенный для предоставления услуг.

Гостиничную деятельность могут осуществлять юридические лица и индивидуальные предприниматели (исполнители), оказывающие услуги по предоставлению гостиничных услуг потребителям по возмездному договору. Потребителем считается гражданин, который имеет намерение заказать либо который заказывает и использует услуги исключительно для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанные с предпринимательством.

Услуга — это результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя, а также собственной деятельности исполнителя по удовлетворению потребности потребителя. Следовательно, понятие «услуга» имеет универсальное

значение и не зависит от видов и направления деятельности гостиничных предприятий.

Главными характеристиками услуг в гостиничном бизнесе являются:

- неотделимость, что предполагает осуществление производства и потребление услуги одновременно. Услуга оказывается на территории производителя (гостиницы), а не потребителя (гостя, туриста). Персонал гостиницы, производящий услуги, имеет непосредственный контакт с потребителем, и потребитель рассматривает его как неотделимую часть самой услуги;
- невозможность хранения (накопления) оказанной услуги. Производство услуги зафиксировано во времени и пространстве: если услуга (гостиничный продукт) не реализована в определенный день, то финансовые результаты деятельности гостиницы будут меньше;
- неосвязаемость. Услуги нельзя измерить, оценить до того, как они предоставлены;
- сезонность колебания спроса. Спрос на услуги гостиницы возрастает летом и падает в зимний период, поскольку большинство туристов отдыхает в летние месяцы;
- взаимозависимость. На объем реализации гостиничного продукта оказывают влияние: политические и социально-экономические условия в стране; маркетинговые решения, принятые туроператорами, турагентами и непосредственно гостиницей; объемы привлечения гостей (туристов); уровень транспортного обслуживания.

Гостиница является предприятием по производству и предоставлению услуг (гостиничного продукта) коммерческого гостеприимства, уровень оценки которого включают в себя:

- место расположения;
- средства обслуживания (удобства);
- уровень сервиса — ассортимент услуг, их качество;
- имидж;
- цену услуг.

Согласно Федеральному закону от 24.11.1996 N 132-ФЗ (ред. от 29.06.2015, с изм. от 02.03.2016) "Об основах туристской деятельности в Российской Федерации, чтобы оказывать гостиничные услуги, необходимо получить лицензию.

Условия получения лицензии в разных регионах могут существенно различаться. Однако они должны соответствовать Федеральному закону от 29 декабря 2000 г. № 159-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности». Так, согласно этому закону, лицензия должна выдаваться не менее чем на три

года, а максимальный размер лицензионного сбора не должен превышать 10 минимальных размеров оплаты труда.

Гостиницы предоставляют своим клиентам различные услуги. Некоторые из них, например транспортные или медицинские, можно оказывать, только получив отдельную лицензию. Поэтому администрации гостиницы необходимо позаботиться о том, чтобы такие лицензии были получены.

Правила сертификации утверждены Постановлением Госстандарта РФ от 10 мая 2000 г. № 26 "Об утверждении Правил по проведению сертификации в Российской Федерации".

Сертификацию гостиницы проводят некоммерческие организации, имеющие специальную аккредитацию Госстандарта России.

Сертификация гостиничных услуг проводится на платной основе. Сумма средств, израсходованных заявителем на проведение обязательной сертификации, согласно ст. 16 Федерального закона от 5 августа 1992 г. №5151-1 «О сертификации продукции и услуг», включается в издержки производства и обращения. Срок действия сертификата составляет, как правило, три года. Поэтому стоимость проведения сертификации гостиницы учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Гостиница доводит до сведения клиентов свое фирменное наименование, место нахождения (юридический адрес) и режим работы. Как правило, такая информация указывается на вывеске. Для пользователей услуг должна быть доступна также следующая информация:

- правила предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации;
- сведения об исполнителе и номер его контактного телефона;
- свидетельство о присвоении гостинице соответствующей категории, если она присваивалась;
- сведения о сертификации услуг, подлежащих обязательной сертификации (номер сертификата, срок его действия, сведения об органе, выдавшем его);
- сведения о номере лицензии, сроке ее действия, об органе, выдавшем лицензию, если данный вид деятельности подлежит лицензированию;
- выписки из государственного стандарта, устанавливающего требования в области оказания услуг;
- цена номеров (места в номере);
- перечень услуг, входящих в цену номера (места в номере);
- перечень и цена дополнительных услуг, оказываемых за отдельную плату;
- сведения о форме и порядке оплаты услуг;
- предельный срок проживания в гостинице, если он установлен исполнителем;

- перечень категорий лиц, имеющих право на получение льгот, а также перечень льгот, предоставляемых при оказании услуг в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами;
- порядок проживания в гостинице;
- сведения о работе размещенных в гостинице предприятий общественного питания, торговли, связи, бытового обслуживания и др.;
- сведения об органе по защите прав потребителей при местной администрации, если такой орган имеется;
- сведения о вышестоящей организации.

Кроме того, в каждом номере должна быть информация о порядке проживания в гостинице, правилах противопожарной безопасности и правилах пользования электробытовыми приборами.

Без дополнительной оплаты должны быть предоставлены следующие виды услуг:

- вызов скорой помощи;
- пользование медицинской аптечкой;
- доставка в номер корреспонденции по ее получении;
- предоставление кипятка, иголок, ниток, одного комплекта посуды и столовых приборов.

Особенностью гостиничного продукта является его фиксированность во времени и пространстве. Гостиничные услуги продаются напрямую или с помощью турагентов отдельно или в турпакете. В зависимости от ассортимента и качества предоставляемого гостиничного продукта, гостиницы классифицируются по пяти категориям.

2. Бухгалтерский учет кассовых операций и расчетов с помощью электронных платежей

Расчеты между клиентами и производителями гостиничных услуг чаще всего происходят в наличной форме. Гостиница выписывает клиенту счет на предоплату в размере 40-50%. При выезде гостя проводится окончательный расчет.

Организациям и индивидуальным предпринимателям разрешается вместо контрольно-кассовой техники (ККТ) применять бланки строгой отчетности. Чтобы бланк строгой отчетности был полноценной заменой кассового чека, его нужно правильно заполнить. Бланки строгой отчетности можно применять, если одновременно выполняются два условия:

- организации и индивидуальные предприниматели применяют бланки строгой отчетности только при наличных расчетах с населением. Для расчетов с юридическими лицами необходимо применять ККТ;
- бланки строгой отчетности применяются только при оказании услуг, но не при продаже товаров.

Расчеты наличными учитывают на счете 50 «Касса». Принимая во внимание большие обороты наличных денежных средств гостиничных сетей, в рабочем плане счетов к счету 50 предусматривают субсчета. Так, субсчет 1 «Касса организации» необходим для учета денежных средств по всей организации (так называемая главная касса). Субсчет 2 «Операционные кассы» служит для аккумуляирования данных по кассе средства размещения, ресторана, магазина, стоянки автомашин и т. д. На субсчете 3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, оплаченные авиабилеты, туристские путевки и другие денежные документы. Аналитический учет денежных документов ведут по их видам.

Главная касса является держателем всех наличных денежных средств. В учетной политике предприятия предусматривается, что главная касса организации располагается по местонахождению головной организации, а по местонахождению подразделений открываются операционные кассы. При этом в учетной политике следует отразить периодичность передачи остатков наличности из операционных касс подразделений в кассу головной организации. В главной кассе ведут кассовую книгу (форма № КО-4).

Деньги, которые старший кассир выдает из главной кассы гостиницы другим кассирам в бары, рестораны, службу приема и размещения, а также возврат наличных денег и кассовых документов по произведенным операциям фиксируются в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5).

Перед началом рабочего дня старший кассир выдает другим кассирам необходимые им для осуществления расходных операций суммы наличных денег, за которые они расписываются в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств. Кассиры в конце рабочего дня обязаны отчитаться перед старшим кассиром за деньги, полученные от него авансом и принятые в течение дня по приходным документам.

Кассиры на местах ведут журнал кассира-операциониста для учета операций по приходу и расходу наличных денег согласно чекам ККТ. Все записи в журнале кассир-операционист выполняет ежедневно в хронологическом порядке чернилами или шариковой ручкой без помарок. Если в журнал вносятся исправления, то они должны оговариваться и заверяться подписями кассира-операциониста, руководителя и главного бухгалтера организации. При

совпадении показаний их заносят в журнал за текущий день (смену) на начало работы, и эти данные заверяются подписями кассира и дежурного менеджера.

В кафе и ресторанах, в которых используется ККТ, работающая без кассира-операциониста, ведется журнал показаний счетчиков ККТ.

Перед тем как сдать выручку, кассир-операционист составляет справку-отчет и вместе с ней по приходному ордеру сдает денежную наличность в главную кассу организации.

Для гостиниц характерно наличие денежных документов, которые хранятся в кассах. При поступлении и выбытии денег выписывают приходный и расходный кассовые ордера. Денежные документы учитывают в сумме фактических затрат на их приобретение. Унифицированных форм для учета денежных документов не существует.

С появлением пластиковых карт и интернет-магазинов получила широкое распространение система электронных платежей.

Гостиницы расширяют ассортимент предлагаемых услуг с помощью электронных платежей известных мировых систем и кредитных организаций.

Для того чтобы организация могла обслуживать своих клиентов в условиях электронной обработки документов по оплате услуг необходимо создать свой Web-сайт, зарегистрировать доменное имя и заключить договор с провайдером. На сайте гостиничная организация размещает информацию о себе, предоставляемых услугах, а также о способах оплаты. Это могут быть:

- перевод денежных средств через банк-эквайринг с помощью пластиковых карт (MasterCard, Visa, Diners Club и др.);
- оплата с помощью одной из платежных систем Интернета (Web-Money, Яндекс.Деньги, CyberPlat, PayCash, E-gold, E-port и др.)

Операции по пластиковым картам регулируются постановлением Банка России от 6 мая 2008 г. № 359 «О порядке осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники».

Эквайринг — деятельность кредитной организации, включающая в себя осуществление расчетов с гостиницами по операциям, совершаемым с использованием банковских карт.

Для проведения расчетов между банком и гостиницей заключается договор интернет-эквайринга. По такому договору банк открывает счет, на который клиенты будут перечислять платежи по электронным картам. Большинство банков предоставляют свои услуги на следующих условиях:

- бесплатная установка на территории гостиницы необходимого оборудования;

- обучение сотрудников предприятия правилам обслуживания держателей карт и оформления операций с использованием карт;
- бесплатное предоставление расходных материалов на оборудование;
- бесплатная инкассация слипов (специальных чеков оплаты по картам);
- консультации в случае возникновения затруднений при оформлении операций оплаты по картам и др.

Преимущества данной формы расчетов заключаются в том, что услуги оплачиваются при приеме заказа, не требуется принимать наличные.

Расчеты с использованием карт на территории РФ проводятся в рублях, за исключением случаев, предусмотренных валютным законодательством. Значит, несмотря на то, что сами карты могут быть оформлены в любой валюте, движение средств по ним отражается в рублях.

В зависимости от объема операций эквайринг возможен с применением следующих типов оборудования:

- импринтеров;
- платежных терминалов;
- специализированных кассовых аппаратов.

Импринтер — механическое устройство, служащее для оформления слипа.

Платежный терминал — электронное устройство, подключенное по каналам связи непосредственно к процессинговому центру (POS-терминал).

При проведении платежа через терминал кассир помещает карту в считывающее устройство, и все дальнейшие необходимые действия выполняются в автоматическом режиме:

1. терминал считывает информацию с карты;
2. проводит авторизацию;
3. оформляет чек;
4. периодически отправляет в процессинговый центр информацию о совершенных операциях.

Специализированные кассовые аппараты имеют интегрированный (т. е. встроенный) платежный терминал, выполняющий те же функции.

При совершении операций с использованием электронного терминала формируется электронный журнал, который поступает в процессинговый центр в момент совершения операции.

Для целей бухгалтерского учета расходы на оплату услуг банка квалифицируются как прочие расходы (п. 11 ПБУ10/99 «Расходы организации»), поэтому в бухгалтерском учете организации выполняется проводка: Д-т сч.91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Услуги банка по изготовлению пластиковых карт, подключению к системе электронных платежей, переводу денежных средств согласно ст. 265 НК РФ включаются в состав внереализационных расходов.

3. Бухгалтерский учет основных средств в гостиничном бизнесе

В соответствии с нормами ПБУ 6/01 «Учет основных средств» к основным средствам в гостиничном бизнесе относятся:

- здания гостиниц, котельных, прачечных, складов и т.д.;
- сооружения водоподъемных станций, артезианские скважины, фонтаны, канализационные сооружения, спортивные площадки, скульптуры и т. д.;
- транспортные средства;
- передаточные устройства электросети, передатчики тепловой электроэнергии, телефонные сети, трубопроводы и т. д.;
- силовые машины и оборудование к ним, трансформаторы, печи, холодильные шкафы и т.д.;
- инвентарь (мебель, посудомоечные и другие подобные машины и т. д.);
- многолетние насаждения и пр.

К затратам организаций гостиничного бизнеса в электронной системе платежей относятся также подключение к сети Интернет, создание и поддержка Web-страницы.

Учет затрат на подключение через выделенный канал зависит от того, как происходит подключение. Если оборудование и кабель приобретаются за свой счет, то расходы первоначально учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Восстановление объекта осуществляется посредством ремонта, модернизации и реконструкции. Гостиница должна самостоятельно определять виды ремонта в рамках системы планово-предупредительных работ. Ремонт подразделяется на текущий и капитальный. К текущему ремонту относятся работы по систематическому и своевременному предохранению частей зданий, сооружений и инженерного оборудования от преждевременного износа. Это могут быть смена разбитых стекол, ремонт выходов на крышу, устройство новых форточек, периодическая окраска кровли и др. К капитальному ремонту относятся работы, в процессе которых проводятся смена изношенных конструкций и деталей зданий, улучшение эксплуатационных возможностей зданий. Это могут быть устройство и ремонт конструкций, укрепляющих каменные стены, полная смена ветхих оконных и дверных блоков, переустройство полов и др.

При проведении ремонта составляют в произвольной форме дефектные ведомости в зависимости от характера выполняемых работ для их правильной классификации. Заполняют акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16).

После обследования и составления дефектной ведомости принимают решение о ремонте, который должен быть выполнен собственными силами или силами подрядчика. В бухгалтерском учете гостиницы расходы по ремонту признаются работами по обычным видам деятельности.

Расходы признаются на основании акта приемки-сдачи выполненных работ при подрядном способе и акта на списание материалов — при хозяйственном способе.

При подрядном способе заключается договор подряда, составляется смета, в которой определяется цена. При проведении текущего ремонта составление сметы необязательно. Однако налоговые органы требуют составления сметы.

При отражении стоимости ремонтных работ (текущий и капитальный ремонт зданий и сооружений) в составе расходов гостиниц применяются унифицированные формы:

- акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2);
- справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3).

В целях налогового учета расходы на ремонт относят к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Расходы признают в отчетном периоде, в котором они были произведены, в размере фактических затрат.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.) объекта основных средств. В налоговом учете затраты на реконструкцию и модернизацию также увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств.

Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По завершении данных работ затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», списывают в дебет счета 01 «Основные средства» или учитывают на этом счете обособленно. В последнем случае открывают отдельную инвентарную карточку на сумму произведенных затрат.

Срок полезного использования может быть пересмотрен после модернизации, реконструкции или технического перевооружения объекта.

Гостиницы часто заключают договоры на техническое обслуживание оборудования, находящегося на их балансе. К договору в обязательном порядке прилагается перечень оборудования, подлежащего техническому обслуживанию. Цена обслуживания, как правило, формируется по каждой единице оборудования в отдельности. А в актах выполненных работ указывают общую сумму обслуживания.

Необходимо периодически проводить сверку фактического наличия основных средств, состоящих на обслуживании, с данными бухгалтерского учета.

Учет расходов на благоустройство и приобретение многолетних насаждений в гостиницах. Обустройство прилегающей территории для современных гостиниц является нормой. Объекты внешнего благоустройства — это малые формы архитектуры и декоративное оформление прилегающей территории гостиницы.

Для признания объектов внешнего благоустройства основными средствами необходимо руководствоваться ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Ключевые условия для гостиниц заключаются в том, что объект предназначен для оказания услуг; объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем. Объект основных средств может быть принят к бухгалтерскому учету, если его первоначальная стоимость превышает 40 000 руб.

В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ под основными средствами в целях налогообложения понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и продажи товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией, первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

Практически все работы, выполняемые в рамках благоустройства территории гостиницы, отвечают требованиям, указанным в ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

К объектам внешнего благоустройства гостиниц относятся фонтаны, клумбы, цветники (имеется в виду закладка камня, насыпка гравия и т. п.), скульптуры, скамейки и гроты.

В бухгалтерском учете гостиницы капитальные вложения в благоустройство отражаются на основании п. 1.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160.

В соответствии с п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» многолетние насаждения относятся к основным средствам. Капитальные вложения в многолетние насаждения включаются в состав основных средств ежегодно в

сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

На сумму произведенных затрат делают записи по дебету счета учета основных средств и кредиту счета учета вложений во внеоборотные активы.

4. Бухгалтерский учет нематериальных активов в гостиничном бизнесе

Учет товарного знака. В гостиничном бизнесе к нематериальным активам, удовлетворяющим требованиям ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», относятся секреты производства (ноу-хау), товарные знаки и знаки обслуживания, коммерческое обозначение.

Для организаций индустрии сервиса характерна разработка товарного знака — бренда организации. Организация может самостоятельно (хозяйственным способом) создать объект нематериальных активов, может передать его создание подрядной организации. Расходы на создание товарного знака отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». В дебет этого счета относят материальные расходы, расходы на оплату труда сотрудников и страховые взносы, начисленные на их заработную плату, услуги специализированной организации, другие расходы, связанные с разработкой товарного знака. После того как разработана модель товарного знака, организация должна получить исключительное право на ее использование. За регистрацию товарного знака взимается пошлина. Затраты на уплату пошлины включаются в состав фактических расходов на создание товарного знака.

На зарегистрированный товарный знак Роспатент выдает свидетельство. Оно удостоверяет приоритет товарного знака и исключительное право владельца на пользование и распоряжение им, а также запрет на его использование другими лицами.

На основании свидетельства, полученного от Роспатента, товарный знак включают в состав нематериальных активов организации, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Первоначальную стоимость определяют как сумму фактических расходов на разработку и регистрацию товарного знака.

5. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов в гостиничном бизнесе

Вся информация о МПЗ в бухгалтерском учете формируется по правилам, установленным ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Бухгалтерский учет МПЗ организуют в порядке, определенном Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Гостиницы в качестве МПЗ отражают бланки строгой отчетности, форменную

одежду, хозяйственный инвентарь и пр. К бланкам строгой отчетности относятся квитанции, билеты, проездные документы, талоны, путевки, абонементы. Перечень таких документов не является закрытым. Все они должны быть утверждены как бланки строгой отчетности законодательно, а не самой организацией.

Формы бланков строгой отчетности, которые могут применять гостиницы, приведены в приказе Минфина России от 13 декабря 1993 г. №121 «Об утверждении форм документов строгой отчетности». Специально для гостиничного бизнеса утверждены следующие бланки.

Анкета (форма № 1-Г) — заполняется всеми гостями в двух экземплярах.

Журнал регистрации иностранных граждан (форма № 2-Г).

Счет (форма № 3-Г) заполняется в трех экземплярах: один — гостю, другой — в бухгалтерию вместе с кассовым отчетом (сдается ежедневно), еще один хранится до выезда гостя. В настоящее время в основном используют автоматизированные системы регистрации, которые при расчетах с клиентами выписывают счета, по форме отличающиеся от формы № 3-Г. В этом случае важно, чтобы форма счета, выписываемого клиенту, содержала все необходимые реквизиты, установленные ст.9 Федерального закона «О бухгалтерском учете».

Если гостиницы предоставляют услуги автостоянки, то оформляется квитанция (форма № 11-Г). Ее заполняют в двух экземплярах на автостоянках гостиничного комплекса при приеме и выдаче автотранспорта: первый экземпляр сдают в бухгалтерию, второй выдают на руки плательщику. Квитанция — это бланк строгой отчетности.

При оказании гостиницей дополнительных услуг расчеты по ним возможны на основании квитанции на предоставление дополнительных платных услуг (форма № 12-Г). Ее выписывают на дополнительные услуги, предоставляемые гостиницей (заказ билетов в аэропорт, оплата услуг переводчика, предоставление чая, кофе по желанию проживающего) в двух экземплярах: первый представляют в бухгалтерию, второй — плательщику. Это тоже бланк строгой отчетности.

Если клиент повреждает имущество гостиницы, то работники гостиницы составляют акт о порче имущества (форме № 9-Г) в трех экземплярах: первый передают в бухгалтерию, второй — материально ответственному лицу, под отчетом которого находится имущество гостиницы, третий — плательщику.

При обслуживании юридических лиц помимо стандартных документов, выдаваемых гостиницей, выписывают также счета-фактуры, а при оплате услуг гостиницы в безналичном порядке — бланк строгой отчетности «Расчеты платы за бронирование проживание по безналичному расчету» (форма № 7-Г). Этот бланк оформляет дежурный администратор или портье в двух экземплярах. Итог

подводят после выезда проживающих. Бланк служит основанием для оплаты счета, предъявляемого организации.

В соответствии с НК РФ наличие счета-фактуры (а также документов, подтверждающих фактическую уплату суммы НДС, указанной в счете-фактуре) — обязательное условие для обоснования права на вычет налога. В связи с этим гостиницы должны выдавать своим гостям бланк строгой отчетности — счет по форме № 3-Г или № 3-ГМ (в расчетных документах в обязательном порядке сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой), при применении ККТ — кассовый чек, а также корешок приходного кассового ордера (с выделением НДС) и счет-фактуру. Такой комплект предусмотрен для наличной оплаты услуг и при наличии у проживающего командировочного удостоверения.

Гостиницы в целях рекламы предлагают клиентам визитки. Изготовленные и оплаченные организацией визитные карточки представляют собой один из видов МПЗ, поэтому после их получения, например из типографии, их сдают на склад и принимают к бухгалтерскому учету по дебету счета 10 «Материалы».

Выдачу сотрудникам визитных карточек, как и любых других материальных ценностей, оформляют первичными документами.

Учет специальной и форменной одежды. В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации специальная одежда, специальная обувь, а также форменная одежда независимо от их стоимости и срока полезного использования не относятся к основным средствам и учитываются в организациях в составе средств в обороте.

Форменная одежда — это повседневная одежда сотрудников, которая отличает персонал организации в сфере бизнеса. В отличие от специальной одежды она не призвана защищать работников от каких-либо вредных факторов.

Форменная одежда может выдаваться:

1. в соответствии с требованиями законодательства. Например, Правилами предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации определено, что перечень и качество предоставляемых гостиницей услуг должны соответствовать требованиям присвоенной ей категории. Согласно Системе классификации гостиниц для определенных категорий гостиниц наличие форменной одежды обязательно;

2. по решению руководства организации.

Возможны разные варианты выдачи форменной одежды: работникам за плату или бесплатно, во временное (на определенный срок) или постоянное пользование и т. п. Форменная одежда может быть приобретена по договору купли-продажи, изготовлена организацией самостоятельно, поступить безвозмездно либо в счет вклада в уставный (складочный) капитал. В любом

случае ее принимают к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, т. е. в сумме фактических затрат на приобретение или изготовление.

Форменная одежда учитывается в составе оборотных активов организации на счете 10 «Материалы». Поскольку специальные субсчета для форменной одежды не предусмотрены, организация может ввести их сама, закрепив в учетной политике, например, субсчета 10–12 «Форменная одежда на складе» и 10–13 «Форменная одежда в эксплуатации». Субсчет 10–13 «Форменная одежда в эксплуатации» позволит организации вести аналитический учет форменной одежды, выданной каждому сотруднику.

В соответствии с нормами НК РФ (п. 5 ст. 255) к расходам на оплату труда относятся расходы на приобретение (изготовление) выдаваемой в соответствии с законодательством РФ работникам бесплатно либо продаваемой работникам по пониженным ценам форменной одежды, которая остается в личном постоянном пользовании работников.

6. Бухгалтерский учет затрат и продажи услуг в гостиничном бизнесе

Расходы гостиницы согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» относятся к обычным видам деятельности. В соответствии с Методикой планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства, утвержденной постановлением Госстроя России от 23 февраля 1999 г. № 9 гостиницы отнесены к предприятиям ЖКХ.

В себестоимость гостиничных услуг в первую очередь включаются расходы на формирование и содержание номерного фонда, а также расходы на материально-техническое обслуживание гостиницы. К прямым затратам гостиниц относятся следующие расходы:

- материальные затраты и расходы на оплату труда работников, отчисления на социальные нужды, расходы по контролю и повышению качества услуг, их надежности и экологической безопасности, а также устранению выявленных недостатков услуг;
- расходы на поддержание основных средств, объектов инженерной инфраструктуры в рабочем состоянии, а также обслуживающих их машин и механизмов, включая ремонт и техническое обслуживание;
- расходы на обеспечение выполнения санитарно-гигиенических требований, противопожарной и сторожевой охраны и других специальных требований, предусмотренных правилами технической эксплуатации;
- затраты на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности, в том числе расходы на проведение медосмотров и инструктажей;
- амортизационные отчисления по объектам основных средств;

- арендные платежи за пользование земельными участками;
- расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;
- расходы на проведение аварийно-восстановительных работ, потери от простоев по внутрипроизводственным причинам и недостачи материальных ценностей при отсутствии виновных лиц, расходы на возмещение вреда, причиненного работникам увечьем;
- налоги, сборы, платежи и иные установленные законодательством отчисления.

В дополнение к этим затратам в калькуляцию себестоимости услуг гостиниц включены:

- затраты по оплате энергии, водоснабжения, отопления, стирки белья;
- расходы по телефонизации, радиовещанию;
- отчисления на страхование имущества;
- управленческие затраты (содержание административно-управленческого персонала, оплата консультационных, информационных, аудиторских, страховых услуг, содержание и обслуживание технических средств управления и программного обеспечения);
- внеэксплуатационные расходы.

К коммерческим расходам, связанным с продвижением и реализацией услуг, можно отнести:

- расходы на комиссионные, агентские и иные вознаграждения сторонним организациям, оказывающим коммерческие услуги, — туроператорам и турагентам;
- представительские расходы;
- расходы на рекламу (целенаправленное информационное воздействие на потребителя для продвижения услуг на рынке сбыта), к которым относятся:
 - ✓ расходы на разработку и издание рекламных изделий (иллюстрированных каталогов, прейскурантов, брошюр, альбомов, проспектов), расходы на разработку и изготовление эскизов и этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов, приобретение и изготовление рекламных сувениров, расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, объявления и передачи парадно и телевидению),
 - ✓ расходы на световую и иную наружную рекламу;
 - ✓ расходы на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей,
 - ✓ расходы на проведение иных рекламных мероприятий,
 - ✓ расходы на организацию выставок или участие в них.
- расходы на приобретение форменной одежды;
- расходы на вывоз бытовых отходов;

- расходы на обслуживание лифтового хозяйства;
- расходы на благоустройство и уборку прилегающих к гостиничному комплексу территорий.

Калькуляцию себестоимости услуг гостиниц составляют исходя из количества койко-суток.

Прямые затраты — это включаемые в себестоимость расходы, непосредственно связанные с оказанием услуг. В их числе оплата труда, отчисления на социальное страхование, стоимость МПЗ и другие расходы, связанные с конкретным объектом калькулирования (например, с услугами проживания). Информация о прямых затратах обобщается на счете 20 «Основное производство». К нему могут быть открыты субсчета или аналитические счета по видам услуг (либо другим объектам калькулирования).

Косвенные расходы — это расходы, связанные с оказанием нескольких видов услуг, включаемые в их себестоимость не напрямую, а косвенно, с помощью специальных расчетов в соответствии с экономически обоснованными коэффициентами. Такие расходы невозможно прямо включить в себестоимость определенного вида услуг, поэтому их распределяют косвенным путем, т. е. пропорционально выбранному показателю, например, выручке, прямым затратам, формирующим себестоимость услуг, или сумме оплаты труда сотрудников, включаемой в затраты по соответствующему объекту учета, другим способом, закрепленным в учетной политике организации. К косвенным расходам можно отнести расходы по содержанию машин и оборудования, на отопление, освещение и содержание помещений. Для учета таких расходов можно воспользоваться счетом 25 «Общепроизводственные расходы», с которого расходы распределяются на субсчета прямых расходов.

В соответствии с Федеральным законом от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании» и Положением о государственной системе сертификации гостиниц утверждена Система классификации гостиниц. Сертификат категории выдается на срок не более пяти лет.

В бухгалтерском учете расходы по сертификации гостиниц представляют собой расходы по обычным видам деятельности. В соответствии с НК РФ расходы на сертификацию гостиничных услуг учитываются в целях налогообложения прибыли организаций в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией.

Услуги по сертификации подлежат обложению НДС. Орган сертификации выдает счет-фактуру на оказание услуг по сертификации.

Персонал гостиниц, имеющих категорию «три звезды» и выше, должен носить форменную одежду. Следовательно, расходы на приобретение

(изготовление) такой одежды — это производственные расходы и должны относиться на себестоимость услуг.

В крупных гостиницах могут быть библиотечные фонды. Если каталог, брошюра, книга отвечают условиям признания этих объектов основными средствами (п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»), то дальнейший учет строится в зависимости от стоимости данных объектов.

Расходы на приобретение книг стоимостью в пределах установленного лимита в зависимости от целей приобретения сразу включаются в состав затрат: Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» (44 «Расходы на продажу») К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (71 «Расчеты с подотчетными лицами»).

Расходы на приобретение книг стоимостью более установленного организацией лимита включаются в основные средства с последующей амортизацией. В бухгалтерском учете приобретение таких книг отражается следующими записями.

Расходы на приобретение книг, брошюр: Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Включение в состав объектов основных средств: Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Для целей налогообложения прибыли в соответствии с подп. 6 п. 2 ст. 256 НК РФ стоимость приобретенных организацией книг, изданий и иных подобных объектов включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент их приобретения.

К прочим расходам гостиницы относятся:

- расходы на сдачу имущества в аренду;
- передача неисключительных прав на пользование фирменным наименованием по договору франчайзинга.

Объемом реализованных услуг гостиниц являются доходы от сдачи номеров для проживания физическим лицам, выступающим от собственного лица, и представителям фирм, имеющих договоры с гостиницами.

Специфика учета в гостиничном бизнесе предполагает, что признавать факт оказания услуги можно как по окончании всего срока найма номера, так и ежедневно. Выбранный вариант нужно закрепить в учетной политике для целей исчисления налога на прибыль.

В бухгалтерском учете выручка от реализации гостиничных услуг отражается: Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

В Правилах предоставления гостиничных услуг указано, что организация вправе заключать договор на бронирование мест в гостинице путем составления

документа, подписанного двумя сторонами, а также путем принятия заявки на бронирование посредством почтовой, телефонной, интернет и иной связи, позволяющей достоверно установить, что заявка исходит от потребителя.

В бухгалтерском учете выручка от оказания услуг бронирования отражается в момент выполнения всех условий, установленных п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации»:

- гостиница предоставила проживающему номер указанной в заявке категории в указанное время, что оформляется выдачей квитанции (талона) или иного документа, подтверждающего заключение договора на оказание услуг, поэтому имеет право на получение выручки в виде стоимости бронирования;
- стоимость бронирования фиксированная для данной категории номеров, следовательно, известна на дату заезда; сумма выручки может быть определена;
- оплата стоимости бронирования гарантирована организацией, составившей заявку, — отсутствует неопределенность в отношении получения денег;
- соответствующие услуги оказаны — подписан акт приемки-передачи;
- гостиница произвела расходы по оказанию услуги бронирования, т. е. расходы могут быть определены.

Выручку от оказания услуг бронирования можно либо включать в состав доходов от обычных видов деятельности, либо учитывать как прочие доходы. Предпочтительнее первый вариант. Во-первых, услуги бронирования номеров непосредственно связаны с осуществлением обычного вида деятельности — предоставления помещений для временного размещения и проживания. Во-вторых, при таком порядке учета можно отдельно отражать доходы от услуг бронирования и суммы платы за простой номеров, которые признаются в составе прочих доходов организации (п. 8 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

В бухгалтерском учете выполняется запись: Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — оказана услуга по бронированию номера.

Большая часть гостиниц обеспечивает постояльцев почтовыми, телеграфными, интернет, медицинскими услугами и бронирует для них билеты. Как уже упоминалось, во многих гостиницах организуется прокат автомобилей, работают рестораны, оборудованы стоянки. Как правило, все это оплачивается отдельно, т. е. стоимость таких услуг не входит в стоимость проживания.

Дополнительные услуги в гостиницах оказывают предприятия общественного питания, службы проката, стоянки, прачечные, экскурсионные бюро и т. д. Соответствующие службы в гостиницах обычно не самостоятельные юридические лица и учитываются как подразделения гостиничного комплекса.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие организации квалифицируются как гостиницы?
2. Перечислите главные характеристики услуг в гостиничном бизнесе?
3. Проводится ли лицензирование и сертификация в гостиничном бизнесе? Если да, то в каком порядке?
4. На каком счете отражаются расчеты наличными в гостиницах, дайте его характеристику?
5. Порядок документального оформления кассовых операций в гостинице.
6. Что такое эквайринг?
7. Порядок документального оформления ремонта основных средств в гостинице.
8. Способы проведения ремонта основных средств в гостинице.
9. Раскройте порядок учета товарного знака в гостиницах.
10. Какие бланки строгой отчетности используются в гостиницах?
11. Какой документ составляется если клиент повреждает имущество гостиницы?
12. Раскройте особенности учета форменной одежды в гостиницах.
13. Перечислите состав прямых затрат гостиниц.
14. Какие расходы можно отнести к косвенным в гостиницах?
15. Раскройте порядок признания и отражения в учете дохода от оказания гостиничных услуг?

Литература: [1, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 19, 24, 45, 58]

ТЕМА 4. УЧЕТ В ТУРИСТИЧЕСКОМ БИЗНЕСЕ

1. Сущность туристического бизнеса и задачи бухгалтерского учета.
2. Бухгалтерский учет операций по договору коммерческой концессии (франчайзинга).
3. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов в туризме.
4. Бухгалтерский учет затрат и реализации турпродукта у турагента.
5. Бухгалтерский учет затрат и реализации турпродукта у туроператора.

1. Сущность туристического бизнеса и задачи бухгалтерского учета

Основой экономической системы выступает предприятие, в котором создаются необходимые обществу продукты, выполняются работы и оказываются услуги. Услуги как объект гражданско-правового регулирования представляют собой определенный вид общественных отношений.

Туризм как сфера предпринимательской деятельности занимает одно из ведущих мест в инфраструктуре рынка услуг.

Действие системы бухгалтерского учета в туризме регулируется ГК РФ, НК РФ, федеральными законами, положениями по бухгалтерскому учету и др.

Федеральный закон от 24 ноября 1996 г. № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 28 июня 2009 г. № 123-ФЗ; далее — Закон об основах туристской деятельности) закрепил основные понятия, применяемые в туризме.

Туризм — временные выезды (путешествия) граждан РФ, иностранных граждан и лиц без гражданства с постоянного места жительства в лечебно-оздоровительных, рекреационных, познавательных, физкультурно-спортивных, профессионально-деловых, религиозных и иных целях без занятия деятельностью, связанной с получением дохода от источников в стране (месте) временного пребывания.

Туристский продукт — комплекс услуг по перевозке и размещению, оказываемых за общую цену (независимо от включения в общую цену стоимости экскурсионного обслуживания и (или) других услуг) по договору о реализации туристского продукта.

Туроператорская деятельность — деятельность по формированию, продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая юридическим лицом (далее — туроператор).

Турагентская деятельность — деятельность по продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее — турагент).

К основным задачам бухгалтерского учета в туризме можно отнести:

- проверку правильности формирования себестоимости туристского продукта;
- контроль правильности формирования договорных отношений между туроператором и турагентом;
- проверку правильности формирования издержек обращения у турагента;
- контроль правильности отражения выручки от реализации туристского продукта и туроператора, и турагента.

2. Бухгалтерский учет операций по договору коммерческой концессии (франчайзинга)

Особое место в договорных отношениях в туризме занимает договор коммерческой концессии. Во всем мире коммерческая концессия носит иное название — «франчайзинг». Основным обязательством, определяющим особенности договора франчайзинга, является предоставление

«правообладателем» «пользователю» комплекса исключительных прав на пользование объектами интеллектуальной собственности.

В настоящее время все больше туроператоров создают для продвижения своего туристского продукта региональные сети агентств или заключают с региональными агентствами договоры франчайзинга (коммерческой концессии), по которому региональное агентство осуществляет реализацию турпродукта под зарегистрированной торговой маркой туроператора. Правоотношения сторон при франчайзинге, или по российской терминологии, коммерческой концессии регулируются нормами гл. 54 ГК РФ.

Применительно к правоотношениям туроператора и турагента договор франчайзинга это предоставление турагентам прав реализовать турпродукты, сформированные туроператором, используя фирменное наименование и товарный знак туроператора.

Туроператор-правообладатель обязан: передать турагенту по договору франчайзинга техническую коммерческую документацию и предоставить иную информацию, необходимую для осуществления прав по договору франчайзинга; проинструктировать турагентов и их работников по вопросам, связанным с осуществлением этих прав, а также выдать пользователю предусмотренные договором лицензии. Коммерческая информация и коммерческий опыт, предоставляемые турагенту по договору франчайзинга, обычно включают в себя профессиональное обучение персонала, специальный инструктаж в течение всего периода действия договора по разным аспектам организации хозяйственной деятельности турагента.

Турагент, работающий по договору франчайзинга, обязан использовать при осуществлении предусмотренной договором деятельности фирменное наименование и(или) коммерческое обозначение правообладателя-туроператора указанным в договоре образом. Он также должен обеспечивать на основании договора соответствие качества реализуемых им турпродуктов качеству аналогичных турпродуктов, соблюдая в этой части инструкции и указания туроператора. Турагент должен оказывать потребителям все дополнительные услуги, на которые они могли бы рассчитывать, если бы приобрели турпродукт непосредственно у туроператора-правообладателя. Турагент обязан соблюдать конфиденциальность коммерческой информации туроператора, надлежащим образом информировать потребителей о том, что он использует фирменное наименование, коммерческое обозначение, товарный знак, знак обслуживания или иное средство индивидуализации в силу договора франчайзинга.

В соответствии со ст. 1030 ГК РФ туроператор-правообладатель по договору франчайзинга может получать от турагента вознаграждение в форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки,

наценки на оптовую цену турпродукта, передаваемого туроператором для перепродажи или в иной форме, предусмотренной договором.

В соответствии с требованиями ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» бухгалтерский учет у организации операций, связанных с предоставлением (получением) права использования результата интеллектуальной деятельности, осуществляется на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством порядком.

Нематериальные активы, полученные в пользование, пользователь учитывает на забалансовом счете в оценке, которую он определяет исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре. При этом платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, пользователь включает в расходы отчетного периода.

Разовые (паушальные) платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности пользователь учитывает как расходы будущих периодов на счете 97 «Расходы будущих периодов» и списывает ежемесячно равными долями в течение срока действия договора.

Эти расходы нельзя отражать как нематериальные активы, их учитывают лишь как права пользования нематериальными активами. Пользователь ставит стоимость франшизы на забалансовый учет, например на счет 012 «Право пользования объектами интеллектуальной собственности».

Периодические платежи включаются в расходы периода, за который они уплачены, как расходы по обычным видам деятельности.

В бухгалтерском учете правообладателя поступающие платежи по договору коммерческой концессии отражаются в соответствии с нормами ПБУ 9/99 «Доходы организации».

Вся информация о МПЗ в бухгалтерском учете формируется по правилам, установленным ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Бухгалтерский учет МПЗ организуют в порядке, определенном Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Турфирмы в качестве МПЗ отражают бланки строгой отчетности, форменную одежду и пр. К бланкам строгой отчетности относятся квитанции, билеты, проездные документы, талоны, путевки, абонементы. Перечень таких документов не является закрытым. Все они должны быть утверждены как бланки строгой отчетности законодательно, а не самой организацией.

Бланки строгой отчетности должны содержать обязательные реквизиты:

- сведения об утверждении формы бланка;

- наименование, шестизначный номер и серию;
- код формы бланка по Общероссийскому классификатору управленческой документации;
- наименование и код организации или индивидуального предпринимателя, выдавших бланк, по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций;
- идентификационный номер налогоплательщика;
- вид услуг;
- единицу измерения оказания услуг;
- стоимость услуги в денежном выражении, в том числе размер платы, осуществляемой наличными денежными средствами либо с использованием платежной карты;
- дату осуществления расчета;
- наименование должности, фамилию, имя и отчество лица, ответственного за совершение операции и правильность ее оформления, место для личной подписи, печати (штампа) организации или индивидуального предпринимателя.

Учет бланков документов, изготовленных типографским способом, по их наименованиям, сериям и номерам ведут в книге учета бланков документов. Листы такой книги должны быть пронумерованы, прошнурованы и подписаны руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации (индивидуальным предпринимателем), а также скреплены печатью (штампом).

Основанием для записи в регистры бухгалтерского учета служат первичные документы: приходные и расходные ордера, накладные на отпуск путевок и пр. Бланки строгой отчетности можно учитывать с использованием счета 10 «Материалы» или без его использования.

Формы бланков путевок могут учитываться на счете 10 «Материалы», субсчет «Турпутевки» по наименованиям, количеству и фактической стоимости приобретения. При покупке бланков турпутевок к каждой партии документов должна прилагаться копия накладной или другая сопроводительная документация с указанием наименования бланков, их серии, номеров и стоимости приобретения. Если приобретение бланков путевок не связано с материальными затратами, операции по их приходу и расходу отражаются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности» по количеству и условной цене 1 руб. за бланк. Счет 006 «Бланки строгой отчетности» предназначен для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков турпутевок и других бланков строгой отчетности.

Полученные бланки туристских путевок передают на хранение на склад (в кладовую) организации или в сейф кассиру. Полученные документы необходимо

оформить приходными ордерами, в которых должны быть указаны наименования бланков, их номера (с №... по №...) и количество. На складе нужно организовать количественный учет бланков строгой отчетности на карточках складского учета. Хранящиеся на складе бланки выдают кассиру или бухгалтеру по требованию типовой формы. Кассир обязан вести книгу учета турпутевок. Листы книги должны быть пронумерованы, прошнурованы, подписаны директором и главным бухгалтером и скреплены печатью организации. Турпутевки следует хранить в нескоропортящихся шкафах, металлических и деревянных ящиках, обеспечивающих надлежащую сохранность.

Выданные турпутевки списывают со счета 10 «Материалы», субсчет «Турпутевки» на соответствующие счета учета затрат (общехозяйственных расходов и т. п.) по фактической цене по мере использования и принимают на забалансовый учет на счет 006 «Бланки строгой отчетности».

Фактические затраты на приобретение бланков учитывают как расходы будущих периодов на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Израсходованные бланки списывают со счета 006 «Бланки строгой отчетности». Одновременно с этим списывают фактическую стоимость этих бланков со счета 97 «Расходы будущих периодов» на расходы по обычным видам деятельности.

В налоговом учете стоимость бланков строгой отчетности можно отнести к материальным расходам.

Турфирмы в целях рекламы предлагают клиентам визитки. Изготовленные и оплаченные организацией визитные карточки представляют собой один из видов МПЗ, поэтому после их получения, например из типографии, их сдают на склад и принимают к бухгалтерскому учету по дебету счета 10 «Материалы».

Выдачу сотрудникам визитных карточек, как и любых других материальных ценностей, оформляют первичными документами.

4. Бухгалтерский учет затрат и реализации турпродукта у турагента

Турагентская деятельность представляет собой посредническую деятельность. Турагент — связующее звено между туроператором и потребителем туристских услуг.

В связи с общепринятой терминологией затраты посреднических организаций по созданию себестоимости услуг называются «издержки обращения (расходы на продажу)». Издержки обращения представляют собой совокупность затрат турагента, возникающих в процессе продвижения и реализации турпродукта, приобретенного у туроператора в целях продажи конечному потребителю туристских услуг.

Издержки обращения турфирм формируются на счете 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета отражаются затраты, составляющие издержки турагента по продвижению турпродукта от туроператора к туристу, в корреспонденции со счетами учета затрат и обязательств.

Ежемесячно обороты по счету 44 «Расходы на продажу» закрывают в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Выручка (вознаграждение) турагента признается в момент отгрузки туристского продукта в местонахождении турагента на основании отчета о выполненных услугах, а также оплаченного и выданного оправдательного документа, например, путевки, ваучера.

Вознаграждение, причитающееся турагенту по договору, является для него доходом от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации»). При отражении выручки от посреднических услуг в бухгалтерском учете поступление денежных средств на счет или в кассу турагента от других юридических и физических лиц в пользу туроператора не признается доходом турагента (п. 3 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

В процессе продвижения и реализации турпродукта турагент может:

- выступать поверенным, действуя по договору поручения, не участвуя в расчетах;
- заключать посреднические договоры с туроператором, действуя либо от своего имени, либо от имени туроператора;
- приобретать для дальнейшей реализации турпутевки у туроператора по договору купли-продажи.

Деятельность турагентов, предлагающих путевки по посредническим договорам, отражается в бухгалтерском учете турфирм по обычной посреднической схеме с оформлением соответствующих этой схеме первичных документов: договоров, накладных, свидетельствующих о передаче на ответственное хранение путевок, счетов, счетов-фактур, отчетов посредника и др. Согласно ГК РФ выделяются три типа посреднических сделок:

1. договор комиссии;
2. договор поручения;
3. агентский договор.

Договор комиссии. Это одно из самых распространенных гражданско-правовых соглашений, заключаемых при осуществлении предпринимательской деятельности.

Правовое регулирование отношений по договору комиссии осуществляется гл. 51 «Комиссия» ГК РФ. Согласно ст. 990 ГК РФ 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. Таким образом, по договору комиссии турагент выступает в роли комиссионера и обязуется по поручению туроператора (комитента) совершить сделку (как правило, реализацию турпродукта) от своего имени, но за счет туроператора. За свои услуги комиссионер берет с комитента плату — комиссионное вознаграждение, размер которого необходимо предусмотреть в договоре. Если в договоре размер вознаграждения и порядок его выплаты не предусмотрены, то они определяются согласно п. 3 ст. 424 ГК РФ по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.

Комиссионер обязан выполнить поручение на наиболее выгодных для комитента условиях в соответствии с его указаниями, а если комиссионер совершил сделку на условиях более выгодных, чем указанные комитентом, дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон (ст. 992 ГК РФ).

Соответствующие бухгалтерские записи приведены в таблице 4.1.

Таблица 4.1 - Договор комиссии — комиссионер участвует в расчетах от своего имени, но за счет туроператора

Туроператор	Турагент
Д-т сч. 62 К-т сч. 90, субсчет 1 «Выручка» — переданы путевки туристу; Д-т сч. 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» К-т сч. 68, субсчет «НДС» — начислен НДС с оборотов по реализации турпутевок; Д-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» К-т сч. 99 — отражен финансовый результат от продажи турпутевок; Д-т сч. 51 К-т сч. 62 — поступила плата за турпутевки; Д-т сч. 44 К-т сч. 76 — начислено вознаграждение турагенту; Д-т сч. 19 К-т сч. 76 — учтен НДС с суммы вознаграждения; Д-т сч. 76 К-т сч. 51 — перечислена турагенту сумма вознаграждения; Д-т сч. 68 К-т сч. 19 — принят к вычету НДС по услугам турагента	Д-т сч. 006 — получены турпутевки от туроператора; Д-т сч. 62 К-т сч. 76 — отражена реализация турпутевок; К-т сч. 006 — списаны реализованные турпутевки; Д-т сч. 76 К-т сч. 90 — отражено комиссионное вознаграждение; Д-т сч. 90 К-т сч. 68 — отражен НДС по вознаграждению; Д-т сч. 51 К-т сч. 62 — получена плата от туриста; Д-тсч. 76–1, К-т 51 — перечислена сумма, причитающаяся туроператору по договору комиссии (за вычетом суммы комиссионного вознаграждения)

Агентский договор. Деятельность в рамках агентских договоров регулируется гл. 52 «Агентирование» ГК РФ. 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 (ст. 1005 ГК РФ).

Агентский договор позволяет оформить правовые отношения, в которых посредник совершает не только юридические, но и фактические действия. Например, турагент может взять на себя задачу не только по продаже путевок туроператора, но и по проведению рекламной кампании и других мероприятий по изучению рынка туруслуг. Агентский договор имеет длящийся характер: туроператор заключает с турагентом пролонгированный договор, от чего в конечном счете выигрывает и покупатель турпутевки — турист.

Агентский договор, как и договор комиссии, возмездный, и за свои услуги агент получает вознаграждение, размер которого устанавливается в договоре и может определяться по-разному:

- процент от стоимости реализованного турпродукта;
- фиксированная сумма;
- другое вознаграждение.

Агентский договор можно расторгнуть в одностороннем порядке, если он был заключен на неопределенный срок и одна из сторон отказывается от исполнения обязательства (ст. 1010 ГК РФ).

Отчет посредника. Если отношения сторон возникли на основании договора комиссии или агентского договора, то посредник после исполнения договорных обязательств обязан представить заказчику отчет с приложением оправдательных документов (ст. 999, 1008 ГК РФ).

В целях бухгалтерского учета определение и группировка расходов туроператора осуществляются в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», в целях налогообложения прибыли — на основании гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Эффективность организации учета произведенных расходов во многом зависит от их классификации, которая необходима для определения себестоимости изготовленной продукции и формирования финансового результата деятельности, осуществления текущего контроля и регулирования, принятия управленческих решений.

Себестоимость туристских услуг — затраты турфирмы на производство, продвижение и реализацию туристского продукта.

Фактическая себестоимость туристского продукта формируется на счете 20 «Основное производство». Расходы на оплату труда сотрудников отделов формирования туров, маркетинга, отдела продаж учитываются на этом счете,

расходы остального персонала — на счете 26 «Общехозяйственные расходы», на котором отражаются также расходы на содержание помещений, коммунальные и др.

Турфирма самостоятельно определяет в своей учетной политике объекты и методы учета затрат для целей формирования себестоимости туристского продукта.

Накладные расходы ежемесячно распределяются между объектами учета затрат на основе одного из специальных методов (расчетов), который турфирма выбирает исходя из цели выявления наиболее точной себестоимости объекта учета затрат:

- пропорционально прямым затратам, отнесенным на объект учета;
- пропорционально сумме оплаты труда работников, напрямую включаемой в затраты по объекту учета;
- пропорционально плановой себестоимости объекта учета.

В учетной политике турфирмы должен быть закреплён один из вариантов списания общехозяйственных расходов в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации»:

а) с отнесением на счет 20 «Основное производство» проводкой:

Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»;

б) с отнесением на счет 90 «Продажи» проводкой:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Расходы на продажу» К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

К коммерческим расходам относятся расходы, связанные с деятельностью подразделений по продаже турпродукта:

- комиссионные;
- агентское вознаграждение, выплаченное посредникам;
- оплата труда работников, непосредственно занятых продвижением турпродукта;
- рекламные расходы.

Коммерческие расходы, учтенные на счете 44 «Расходы на продажу» ежемесячно относят на себестоимость проданных турпродуктов путем их списания в дебет счета 90 «Продажи».

Если наряду с продвижением и продажей турпродукта собственного производства турфирма продвигает и продает турпродукт других турфирм и оказывает прочие коммерческие услуги, в том числе агентские услуги по продаже авиабилетов, турфирма выступает как организация, занятая в торговой, сбытовой или иной посреднической деятельности. При этом турфирма должна обеспечить отдельный учет затрат по осуществляемым ею видам деятельности

(туроператорской, посреднической). Учет затрат по торговой, сбытовой и иной посреднической деятельности ведут, применяя правила, установленные для организаций, занятых указанной деятельностью.

В себестоимость турпродукта включаются расходы на маркетинговые исследования, страхование туриста, арендные платежи. В целях изучения рынка турфирмы могут проводить маркетинговые исследования как с привлечением сторонних организаций так и самостоятельно. В крупных турфирмах затраты на маркетинговые исследования складываются из заработной платы штатных маркетологов и начислений на социальное страхование, а также расходов на материалы, использованные в работе. В бухгалтерском учете затраты на заработную плату маркетологов могут относиться к расходам по обычным видам деятельности и включаться в состав расходов на продажу, общехозяйственных расходов.

Лицам, выезжающим за границу, турфирма обязана оформить медицинскую страховку. В связи с этим турфирма заключает договор со страховой компанией.

Доходами турфирмы признается увеличение экономических выгод в результате реализации турпродукта, поступления иных активов и (или) погашения обязательств, приводящих к увеличению капитала, за исключением вкладов участников. Доходы турфирмы складываются из доходов от туристской деятельности и прочих доходов.

Моментом отражения доходов может быть либо признание выручки по окончании тура, либо день передачи клиенту пакета документов (туристского ваучера, проездных документов, страхового полиса и иных документов), либо учет доходов на дату оплаты турпутевки.

Для признания выручки в бухгалтерском учете необходимым условием является переход права собственности на оказание услуг. В учетной политике требуется отразить один из вариантов признания выручки в бухгалтерском учете.

Расчеты с потребителями услуг учитывают на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», к которому можно открывать субсчета по направлениям деятельности. Турпродукт считается реализованным:

- при продаже путевок непосредственно клиенту — на момент передачи полного комплекта документов на тур и получения от туриста или лица, уполномоченного представлять группу, расписки о получении документов;
- при продаже путевок через турагентства на основании агентского соглашения или договора поручения, в котором турагент выступает от имени туроператора — на момент извещения о реализации путевок и составления акта выполненных услуг, но не позднее момента отправления тургруппы;
- при продаже путевок через турагентства на основании договора комиссии или агентского соглашения, в которых турагент выступает от собственного имени,

- на момент составления акта выполненных услуг, ориентированного на момент отправления группы;
- при продаже турпродукта по договору купли-продажи с турагентом или любой другой организацией — на момент передачи полного комплекта документов на тур и передачи акта выполненных услуг.

Прибыль (убыток) от продажи турпродукта определяется как разница между выручкой от продажи турпродукта (за минусом НДС) и затратами на его производство, продвижение и реализацию, включаемыми в себестоимость турпродукта.

Вопросы для самоконтроля:

1. Какими основными нормативно-правовыми актами руководствуются турфирмы в своей деятельности?
2. Дайте определение туристического продукта?
3. Раскройте разницу между турагентом и туроператором?
4. Назовите задачи бухгалтерского учета в туризме.
5. Назовите момент признания выручки у турагента.
6. На каком счете учитывают издержки обращения турфирм. Назовите особенности закрытия данного счета.
7. Назовите особенности действия договора комиссии в турагентской деятельности. Как отражается на счетах бухгалтерского учета реализация турпродукта у турагента и у туроператора?
8. Назовите особенности действия агентского договора в туристической деятельности.
9. На каком счете формируется фактическая себестоимость туристского продукта у туроператора. Какие затраты относятся на себестоимость турпродукта.
10. Как распределяются накладные расходы у туроператора?
11. Особенности учета бланков строгой отчетности у турфирм.
12. Что такое франчайзинг? Назовите особенности его применения и бухгалтерского учета в туризме.

Литература: [1, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 19, 24, 45, 58]

ТЕМА 5. УЧЕТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

1. Особенности и основные понятия строительной деятельности в РФ.
2. Ценообразование в строительстве.
3. Документальное оформление строительных работ.
4. Учет расходов строительных организаций.
5. Применение норма ПБУ 2/2008 в бухгалтерском учете строительных организаций.

1. Особенности и основные понятия строительной деятельности в РФ

Строительство – создание зданий, строений, сооружений (в т.ч. на месте сносимых объектов капитального строительства) (пп. 13 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ).

Особенности организации и экономики строительного производства, обусловленные характером строительной продукции, оказывают существенное влияние на порядок ведения бухгалтерского учета в строительстве. К наиболее существенным из них можно отнести:

1. Продукция строительства — построенные объекты остаются на месте, а бригады работников и строительная техника переходят на новый объект, что требует дополнительных расходов на перевозку, демонтаж и монтаж строительной техники;
2. Товар не выступает на рынке в поисках обезличенного покупателя, а определяется заказами, которые локализуются в определенном месте и потребляются там, где производятся. Товарные отношения возникают, как правило, до начала производства;
3. В строительстве характерны длительные сроки от начала работ до объектов в эксплуатацию, что обуславливает большие разовые расходы, а также большой объем незавершенного строительства;
4. Работы в строительстве осуществляют на открытой местности и на них влияют климатические условия (дождь, снег, ветер) грунтовые воды, рельеф, изменения температуры воздуха и тому подобное. На строительных объектах хранится большое количество материалов (кирпич, песок, щебень, цемент, гравий и тому подобное), которые под воздействием метеорологических условий часто снижают свои потребительские качества;
5. Строительное производство имеет сложные технологические связи. На строительной площадке одновременно работают строители, электрики, монтажники, столяры, маляры, а работы выполняют разные субподрядные организации;

6. Строительству присущий особенный характер расчетов за готовую продукцию и определение ее цены;

7. Большой удельный вес в расходах строительства составляют расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов, на создание временных зданий и сооружений;

8. Продукцию строительного производства учитывают по сметной и фактической себестоимости, что требует согласованной деятельности бухгалтеров и специалистов производственно-технического отдела.

Перечисленные и многие другие особенности обуславливают порядок ценообразования в строительстве и учета себестоимости строительных работ, а также достаточно сложную, обычно многоступенчатую, систему расчетов между участниками процесса строительства объекта недвижимости.

Способ строительства может быть: подрядным, хозяйственным и смешанным.

Подрядный способ строительства ведется постоянно действующими строительно-монтажными организациями. Юридические и физические лица, для которых должно осуществляться строительство, выступают в роли заказчиков, а строительные организации в роли подрядчиков. Взаимоотношения между заказчиком и подрядчиком регулируются путем заключения между ними соответствующих договоров подряда. Этот способ наиболее полно соответствует условиям технического прогресса и лучше, чем хозяйственный способ.

Хозяйственный способ строительства характеризуется тем, что предприятие, имеющее средства для строительства, не привлекая подрядную строительную организацию, самостоятельно выполняет для собственных нужд строительно-монтажные и ремонтно-строительные работы. Для этого каждому предприятию приходится создавать собственную производственную базу, приобретать или брать в аренду строительные машины, механизмы, инструмент, инвентарь, обеспечивать стройку материалами, конструкциями, проектно-техническим и административно-управленческим персоналом. По окончании строительства созданная для него производственная база, а также кадры строителей расформировываются.

Смешанный способ строительства совмещает подрядный и хозяйственный способы, когда часть работ выполняют по договору подрядные организации, а часть работ ведут собственными силами.

Субъектами процесса капитальных вложений в строительство, расширение и реконструкцию объектов являются:

Инвесторы осуществляют капитальные вложения на территории Российской Федерации с использованием собственных и (или) привлеченных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации. Инвесторами могут

быть физические и юридические лица, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, государственные органы, органы местного самоуправления, а также иностранные субъекты предпринимательской деятельности .

Заказчики - уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов. При этом они не вмешиваются в предпринимательскую и (или) иную деятельность других субъектов инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчиками могут быть инвесторы.

Подрядчики - физические и юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному или муниципальному контракту, заключаемым с заказчиками в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Подрядчики обязаны иметь лицензию на осуществление ими тех видов деятельности, которые подлежат лицензированию

Пользователи объектов капитальных вложений - физические и юридические лица, в том числе иностранные, а также государственные органы, органы местного самоуправления, иностранные государства, международные объединения и организации, для которых создаются указанные объекты. Пользователями объектов капитальных вложений могут быть инвесторы.

Участники долевого строительства – граждане и юридические лица, чьи денежные средства привлечены для долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости (ст.1 закона от 30.12.2004 № 214-ФЗ).

Застройщик – физическое или юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке или на земельном участке иного правообладателя строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта; (п.16 ст.1 Градостроительного кодекса).

Саморегулируемая организация в области инженерных изысканий, архитектурно-строительного проектирования, строительства, реконструкции, капитального ремонта объектов капитального строительства - некоммерческая организация, созданная в форме ассоциации (союза) и основанная на членстве индивидуальных предпринимателей и (или) юридических лиц, выполняющих инженерные изыскания или осуществляющих архитектурно-строительное проектирование, строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства (п.17 ст.1 Градостроительного кодекса).

К основным понятиям, используемым в строительстве можно отнести следующие:

1. Инвестиции - денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и иной деятельности в целях получения прибыли или достижения иного полезного эффекта;

2. Капитальные вложения - инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты;

3. Новое строительство - строительство на новых площадях вновь создаваемых зданий и сооружений, которые после ввода в эксплуатацию будут приняты к учету в качестве самостоятельных объектов основных средств;

4. Реконструкция существующего объекта — комплекс строительно-монтажных работ и организационно-строительных мероприятий, связанных с улучшением его основных технико-экономических показателей или изменением его назначения. При этом, при осуществлении работ на действующих объектах основных средств, следует различать капитальные вложения в реконструкцию основных средств и затраты на их капитальный ремонт с целью восстановления исправности и поддержки эксплуатационных показателей.

5. Объект строительства - отдельно стоящее здание или сооружение, вид или комплекс работ, на строительство которого должен быть составлен отдельный проект и смета;

6. Незавершенное строительство - затраты застройщика (заказчика) по возведению объекта строительства с начала строительства до ввода объекта в эксплуатацию;

7. Завершенное строительство - затраты застройщика (заказчика) по введенному в эксплуатацию объекту строительства;

8. Незавершенное производство - затраты подрядчика на строительство по незаконченным работам, выполненным согласно договору на строительство.

2. Ценообразование в строительстве

Цена договора строительного подряда определяется на основании сметной стоимости строительства объекта, она может быть:

а) равна сметной стоимости;

б) больше сметной стоимости (в договор включаются статьи, оплачиваемые заказчиком сверх сметной стоимости);

в) меньше сметной стоимости, если подрядчик предоставляет скидку к цене за счет плановых накоплений или уменьшения накладных расходов.

Сметная себестоимость с точки зрения бухгалтерского учета это – плановая или нормативная себестоимость строительно-монтажных работ.

Формулы для определения сметной себестоимости и сметной стоимости:

$$CC = ПЗ + НР, \quad (5.1)$$

где:

СС – сметная себестоимость;

ПЗ – прямые затраты;

НР – накладные расходы.

$$ПЗ = ЗП + М + ЭМ, \quad (5.2)$$

где:

ЗП – заработная плата строительных рабочих;

М – материалы;

ЭМ – стоимость эксплуатации строительных машин и механизмов (в т.ч. зарплата рабочих-машинистов).

$$НР = ПЗ \times Нн \text{ или } НР = З \times Нн, \quad (5.3)$$

где:

З – заработная плата строителей и машинистов;

Нн – норма накладных расходов (в %).

$$C = CC + СП, \quad (5.4)$$

где:

С – сметная стоимость строительно-монтажных работ;

СП – сметная прибыль.

$$СП = ПЗ \times Нсп \text{ или } СП = З \times Нсп, \quad (5.5)$$

где:

Нсп – норма сметной прибыли.

Методы определения стоимости строительства:

1) *ресурсный метод* – предусматривает расчет ресурсов, необходимых для реализации проекта, в текущих (прогнозных) ценах; При ресурсном методе определения стоимости осуществляется калькулирование в текущих (прогнозных) ценах и тарифах ресурсов (элементов затрат), необходимых для реализации

проектного решения. Калькулирование ведется на основе выраженной в натуральных измерителях потребности в материалах, изделиях, конструкциях, данных о расстояниях и способах их доставки на место строительства, расхода энергоносителей на технологические цели, времени эксплуатации строительных машин и их состава, затрат труда рабочих. Указанные ресурсы выделяются из состава проектных материалов, различных нормативных и других источников.

2) *ресурсно-индексный метод* – сочетание ресурсного метода с системой индексов на сметную стоимость строительства;

При применении ресурсного (или ресурсно-индексного) метода в качестве исходных данных для определения прямых затрат в локальных сметных расчетах (сметах) выделяются следующие ресурсные показатели:

- трудоемкость работ (чел.-ч) для определения размеров оплаты труда рабочих, выполняющих соответствующие работы и обслуживающих строительные машины;
- время использования строительных машин (маш.-ч);
- расход материалов, изделий (деталей) и конструкций (в принятых физических единицах измерения: м³, м², т и пр.).

Для выделения ресурсных показателей могут использоваться ГЭСН-2001, проектные материалы (в составе проектов, РД) о потребных ресурсах, в том числе:

- ведомости потребности материалов и сводные ведомости потребности материалов, составляемые отдельно на конструкции, изделия и детали (спецификации) и на остальные строительные материалы, необходимые для производства строительных, специальных строительных и монтажных работ на основании государственных элементных сметных норм;
- данные о затратах труда рабочих и времени использования строительных машин, приводимые в разделе проекта «Организация строительства» (в проекте организации строительства – ПОС, в проекте организации работ – ПОР или в проекте производства работ – ППР).

3) *базисно-индексный метод* – основан на использовании системы текущих и прогнозных индексов по отношению к стоимости, определенной в базисном уровне: стоимость работ и затрат в базисном уровне цен умножают на индексы. Индексы (коэффициенты пересчета) – коэффициенты перехода от базовой стоимости (01.01.84г., 01.01.91г., 01.01.2001г.) к стоимости на текущую дату.

Сумму прямых затрат на объем конкретной работы определяют по формуле:

$$ПЗ_p = EP \times V_p, \quad (5.6)$$

где:

ПЗр – прямые затраты на вид работ;

ЕР – единичная расценка;

Vp – объем работ.

Единичная расценка – стоимость прямых затрат на единицу работы (суммарный результат умножения элементов сметной нормы на соответствующие цены ресурсов).

Сметная норма – совокупность ресурсов (затрат труда рабочих, времени работы строительных машин, потребности в материальных ресурсах), установленная на принятый измеритель строительных, монтажных и других работ. Главная функция сметных норм – определение нормативного количества материальных и трудовых ресурсов, необходимых для выполнения единицы измерения соответствующего вида работ.

Перечень накладных расходов:

1) административно-хозяйственные работы:

- расходы на оплату административно-хозяйственного персонала,
- социальные отчисления,
- услуги связи,
- расходы на содержание, ремонт и эксплуатацию основных средств, в т.ч. зданий и сооружений,
- амортизация основных средств,
- командировочные расходы,
- канцелярские расходы,
- содержание служебного автотранспорта,
- другие подобные расходы;

2) расходы на обслуживание работников строительства:

- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров,
- расходы по обеспечению санитарно-гигиенических и бытовых условий,
- расходы на охрану труда и технику безопасности (в т.ч. обеспечение СИЗ),
- другие подобные расходы;

3) расходы на организацию работ на строительных площадках:

- приобретение и ремонт инвентаря, инструмента,
- износ и расходы, связанные с ремонтом, содержанием и разборкой временных (нетитульных) зданий, сооружений, приспособлений и устройств;
- содержание пожарной и сторожевой охраны,
- другие подобные расходы;

4) прочие накладные расходы:

- расходы на рекламу,
- амортизация нематериальных активов,
- оплата пособий по временной нетрудоспособности,

- расходы на перебазирование строительной организации,
- расходы по перевозке работников к месту работы и обратно автомобильным транспортом (собственным или арендованным).

Вопросы определения сметной стоимости строительных работ регулируются следующими документами:

- Методика определения стоимости строительной продукции на территории РФ (МДС 81-35.2004), утв. постановлением Госстроя РФ от 05.03.2004 № 15/1;
- Методические указания по определению величины накладных расходов в строительстве (МДС 81-33.2004), утв. постановлением Госстроя РФ от 12.01.2004 № 6;
- Методические указания по определению величины сметной прибыли в строительстве (МДС 81-25.2001), утв. постановлением Госстроя РФ от 28.02.2001 № 15.

3. Документальное оформление строительных работ

Общие требования к первичным документам, которыми оформляются все хозяйственные операции, содержатся в ст. 9 закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Унифицированные формы по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ утверждены постановлениями Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100, от 30.10.1997 № 71а.

Основными документами, которые оформляются при проведении строительных работ подрядным способом, являются:

- Журнал учета выполненных работ (КС-6а);
- Акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения (КС-8);
- Акт о разборке временных (нетитульных) сооружений (КС-9);
- Акт приемки законченного строительством объекта (КС-11) (составляют заказчик и подрядчик);
- Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (КС-14) (сдача объекта приемочной комиссии для получения разрешения на ввод в эксплуатацию);
- форма № КС-2 «Акт о приемке выполненных работ»;
- форма № КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат».

Акт по форме № КС-2 составляется при приемке выполненных подрядных СМР. На его основании составляется Справка по форме № КС-3, которая служит основанием для расчетов между заказчиком и подрядчиком.

4. Учет расходов строительных организаций

Себестоимость строительных работ, выполненных строительной организацией собственными силами, складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат.

Перечень доходов и расходов, а также порядок их отражения в бухгалтерском учете в настоящее время регулируется ПБУ 9/99, ПБУ 10/99.

При формировании себестоимости строительной продукции в качестве основного используется допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, то есть затраты на производство строительных работ включаются в себестоимость работ того календарного периода, к которому они относятся, независимо от времени их возникновения и независимо от времени оплаты - предварительной или последующей (арендная плата, плата за абонентское обслуживание, плата за подписку на периодические издания нормативно-технического характера и т.п.)

В зависимости от видов объектов учета затраты на производство строительных работ могут вестись *по позаказному методу* или *методу накопления затрат за определенный период времени с применением элементов нормативной системы учета и контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов*.

Основным методом учета затрат на производство строительных работ является *позаказный метод*, при котором объектом учета является отдельный заказ, открываемый на каждый объект строительства (вид работ) в соответствии с договором, заключенным с заказчиком, на производство работ, по которому ведется учет затрат нарастающим итогом до окончания выполнения работ по заказу.

Строительная организация, выполняющая однородные специальные виды работ или осуществляющая строительство однотипных объектов с незначительной продолжительностью их строительства, может вести учет *методом накопления затрат за определенный период времени* по видам работ и местам возникновения затрат.

В этом случае себестоимость сданных заказчику строительных работ определяется расчетным путем исходя из процента, исчисленного как отношение фактических затрат по производству работ, находящихся в незавершенном производстве, к их договорной стоимости, и договорной стоимости сдаваемых работ или с помощью других экономически обоснованных методов, установленных организацией при формировании учетной политики.

При учете затрат по методу накопления финансовый результат может выявляться по отдельным завершенным работам на конструктивных элементах

или этапах. В этом случае финансовый результат выявляется как разница между договорной стоимостью и себестоимостью выполненных работ на конструктивных элементах или этапах. Этот метод может быть использован с достаточной степенью эффективности только в условиях ритмичного финансирования и своевременной оплаты работ заказчиками. В иных условиях информация о финансовых результатах может быть существенно искажена.

Применение *нормативного метода* учета может быть затруднено тем обстоятельством, что при этом в строительной организации должна быть создана система прогрессивных норм и нормативов и на ее основе рассчитаны калькуляции нормативной себестоимости работ. В условиях нестабильных рыночных цен как на строительную продукцию, так и на материально-производственные ресурсы, разработка такой системы вряд ли возможна.

Для осуществления группировки по статьям расходов в качестве типовых в строительстве традиционно рекомендуются следующие составляющие:

- «Материалы»;
- «Расходы на оплату труда рабочих»;
- «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов»;
- «Накладные расходы».

При выполнении строительной организацией в соответствии с заключенным договором на строительство собственными силами проектных работ, приобретения для стройки технологического и инженерного оборудования, не относящихся к строительным, в составе себестоимости общего объема работ, выполненного собственными силами, предусматривается дополнительная статья «Прочие производственные расходы», по которой отражается полная себестоимость этих видов работ.

Приведенный перечень не является обязательным и исчерпывающим - строительная организация может исходя из принятых объектов учета и экономической целесообразности самостоятельно расширять номенклатуру статей затрат на производство строительных работ.

Материалы

В статью «Материалы» включаются затраты на используемые непосредственно при выполнении строительных работ материалы, строительные конструкции, детали, топливо, электроэнергию, пар, воду и другие виды материальных ресурсов. В целом учет материалов осуществляется в соответствии с нормами ПБУ 5/01.

Основная особенность, которую необходимо учитывать при учете поступления и списания материалов подрядными строительными организациями, связана с так называемыми «материалами поставки заказчика». Причем

особенность связана только с расчетами по суммам стоимости этих материалов - в себестоимость строительной продукции фактическая себестоимость полученных материалов включается общим порядком.

Особенность расчетов связана с тем, что полученные материалы подрядчиком могут отдельно не оплачиваться, а учитываться при последующих взаиморасчетах с заказчиком строительства.

Строительное производство отличается высоким удельным весом возвратных материалов, а также тех видов материально-производственных запасов, которые могут использоваться в строительном процессе неоднократно (опалубка, леса, подмости и т.п.), причем это использование может не ограничиваться одним заказом и даже совокупностью договоров с одним заказчиком. Возвратные материалы учитываются общим порядком - то есть исключаются из фактической себестоимости строительно-монтажных работ. Что касается запасов, которые могут быть использованы повторно, то, как правило, их стоимость оценивается и учитывается в проектно-сметной документации, а порядок расчетов по таким материалам отражается в договоре строительного подряда.

Расходы на оплату труда рабочих

По статье «Расходы на оплату труда рабочих» отражаются все расходы по оплате труда производственных рабочих (включая рабочих, не состоящих в штате) и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад), занятых непосредственно на строительных работах, исчисленные по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда. При определении правомерности списания на себестоимость строительно-монтажных работ того или иного вида выплат необходимо руководствоваться требованиями трудового законодательства, коллективных и индивидуальных трудовых договоров.

При согласовании цен на строительную продукцию затраты по оплате труда включаются в состав затрат по статьям «Расходы на оплату труда рабочих», «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов», а также «Накладные расходы».

В строительстве применяются две формы тарифной оплаты труда - повременная и сдельная.

Сфера распространения повременной оплаты труда - руководящий и административно-хозяйственный персонал, дежурный персонал (слесари, сантехники, электрики), рабочие на ремонте и обслуживании машин.

Начисление заработной платы рабочим основного (вспомогательного, обслуживающего) производства в учете отражается бухгалтерской записью ДЕБЕТ 20, 23, 29 КРЕДИТ 70.

Начисление заработной платы работникам, обслуживающим основное (вспомогательное) производство, или управленческому персоналу отражается ДЕБЕТ 25, 26 КРЕДИТ 70.

Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов

Особым видом расходов, выделяемым в подрядных строительных организациях в отдельную статью, являются «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов». Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов нормируются при составлении проектно-сметной документации. Разработка норм и нормативов и учет отклонений производятся как по времени использования строительных машин и механизмов, так и по затратам на их эксплуатацию. Использование строительных машин и механизмов сверх времени, предусмотренного проектом производства работ, а также использование их на работах или в условиях, не предусмотренных таким проектом, должно оформляться соответствующими документами, в которых указываются причины, вызвавшие использование машин и механизмов сверх времени, предусмотренного проектом производства работ, а также лица, по вине которых были допущены такие нарушения. Одновременно определяются меры и сроки по ликвидации и предупреждению допущенных отклонений.

Затраты по эксплуатации собственных и арендованных машин и механизмов в строительной организации (структурном подразделении) учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по видам или группам машин и механизмов и ежемесячно списываются на соответствующие счета учета их использования (производства и др.). К счету 25 открывается дополнительный субсчет более низкого порядка для отражения именно этого вида затрат.

В состав этих расходов включаются:

- затраты по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда работников: рабочих, занятых управлением строительными машинами и механизмами (механиков, машинистов, мотористов и других рабочих профессий, занятых управлением машинами и механизмами) и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад);
- амортизационные отчисления по строительным машинам и механизмам, а также производственным приспособлениям и оборудованию, учитываемому в составе основных средств;
- арендная плата (включая лизинговые платежи) за пользование арендованными строительными машинами и механизмами в размерах, установленных договором;

- затраты на техническое обслуживание и диагностирование строительных машин и механизмов. Отражение в бухгалтерском учете зависит от того, как осуществляется техническое обслуживание и диагностирование. В том случае, когда для этого используются собственные производственные мощности и трудовые ресурсы, кредитуются счета учета производственных затрат, включая счета учета расчетов с работниками; если же привлекаются сторонние организации, кредитуются счета расчетов - 60 или 76;
- затраты на проведение всех видов ремонтов строительных машин и механизмов, производственных приспособлений и оборудования; в случае образования резервов - отчисления в ремонтный фонд или в резерв на ремонт.

В данном случае возможны три варианта списания затрат.

1. Создание резерва на ремонт строительных машин и механизмов. Данный способ является наиболее удобным и позволяет минимизировать колебания уровня себестоимости строительной продукции в течение отчетного года. В бухгалтерском учете составляются проводки:

- ДЕБЕТ 25 КРЕДИТ 96 на сумму отчислений в резерв;
- ДЕБЕТ 96 КРЕДИТ 23 (в том случае, когда ремонт производится специализированным подразделением) или 60 (когда для ремонта привлекаются сторонние организации) на сумму фактически осуществленных затрат по ремонту.

2. Фактически осуществленные расходы относятся на расходы будущих периодов для последующего равномерного списания на себестоимость:

- ДЕБЕТ 97 КРЕДИТ 23 (или 60) на сумму фактических расходов;
- ДЕБЕТ 25 КРЕДИТ 97 на сумму расходов, списываемых ежемесячно по нормативу, определенному расчетным путем.

3. Расходы списываются непосредственно на затраты в месяце их возникновения:

- ДЕБЕТ 25 КРЕДИТ 23 (или 60) на сумму фактически произведенных расходов;
- затраты на содержание и ремонт рельсовых и безрельсовых путей. В этом случае и двух последующих расходы списываются со счетов их учета (10, 60, 69, 70, 76 и т.д.) в дебет счета 25;
- затраты на перевозку и перемещение материалов и строительных конструкций в пределах стройки (объекта), включая заработную плату рабочих, занятых на погрузке и разгрузке, а также затраты на вывоз и ввоз грунта.

Расходы на перевозку материалов и строительных конструкций в пределах стройки (объекта) включая расходы по оплате труда рабочих по погрузке и

загрузке, а также затраты по вывозу и ввозу грунта осуществляются вспомогательными производствами или сторонними организациями. В зависимости от этого произведенные расходы ежемесячно списываются в дебет счета 25 с кредита соответствующих счетов: ДЕБЕТ 25 КРЕДИТ 23 на сумму расходов, произведенных автотранспортным подразделением строительной организации или

В конце отчетного периода или по сдаче заказчику законченных объектов или комплексов работ расходы на эксплуатацию строительных машин и механизмов подлежат распределению. При этом затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов, используемых на работах, выполняемых не по договорам на строительство, а также затраты на содержание строительных машин и механизмов, сданных в аренду, в себестоимость строительных работ не включаются.

Расходы будущих периодов

К расходам будущих периодов в строительных организациях разрешается относить:

- затраты по неравномерно производимому ремонту основных средств, если строительной организацией не создается ремонтный фонд или резерв для ремонта основных средств или затраты по ремонту превысили сумму образованных к этому времени фонда или резерва. В последнем случае вместо корректировки сумм ежемесячных отчислений в ремонтный фонд суммы затрат относятся на счет 97;
- затраты по проектированию объектов, предусмотренных в планах строительства будущих лет. Несмотря на то, что возможность осуществления таких затрат нормативными документами допускается, вряд ли она будет характерной для строительных организаций;
- арендную плату за аренду отдельных объектов основных средств (или их отдельных частей). Данный вид расходов относится на счет 97 только в том случае, когда арендная плата уплачивается авансом за ряд периодов (как правило, за квартал);
- расходы по переоборудованию и приспособлению зданий и сооружений для обслуживания строительства, включаемые в смету на строительство в составе средств на возведение временных (титульных) зданий и сооружений, если строительная организация не образует резерв на покрытие указанных затрат. Предполагается, что такие затраты будут единовременными (по крайней мере, в течение одного отчетного года или квартала);
- затраты по перебазированию подразделений, а также строительных и дорожных машин и механизмов;

- затраты по консервации и содержанию машин и механизмов с сезонным характером их использования;
- расходы, связанные с организованным набором работников для строительства;
- расходы на рекламу строительства. Данные затраты имеет смысл относить в состав расходов будущих периодов только в том случае, когда они, будучи единовременно списанными на себестоимость строительной продукции, могут существенно увеличить ее уровень;
- расходы по подписке на периодические издания;
- расходы по оплате услуг телефонной и радиосвязи (в обоих случаях, как и в отношении арендной платы, затраты относятся на счет 97 только в том случае, если такая возможность закреплена в учетной политике и если расходы реально оплачиваются авансом).

Расходы, производимые строительной организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, учитываются предварительно на счете 97 «Расходы будущих периодов». Затем ежемесячно равными частями согласно утвержденному организацией расчету расходы включаются в себестоимость строительных работ в течение срока, к которому они относятся.

Резервы предстоящих расходов и платежей

Резервы в строительных организациях создаются в целях равномерного включения предстоящих расходов в себестоимость строительных работ отчетного периода. Разница состоит в том, что на счете 97 учитываются уже произведенные затраты, а на счет 96 «Резервы предстоящих расходов» относятся планируемые.

Строительная организация может создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков работников;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год;
- выплату премий за ввод объектов в эксплуатацию;
- возведение временных (титульных) зданий и сооружений;
- ремонт основных средств, шин и агрегатов;
- на покрытие предвиденных потерь.

Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции, в частности, со счетами: 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на суммы оплаты труда работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет; 23

«Вспомогательные производства» - на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением организации, и др.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется по отдельным резервам.

Резерв на предстоящую оплату отпусков работников определяется исходя из суммы затрат на оплату их труда, принимаемых при расчете отпускных сумм с учетом сумм единого социального налога. Резерв образуется ежемесячно по проценту, предусмотренному в плане, от фактически начисленной заработной платы работникам и определяемому как отношение годовой плановой суммы на оплату отпусков в отчетном году и отчислений в указанные выше фонды от этой суммы к плановому годовому фонду оплаты труда и сумме отчислений от него в указанные фонды.

Расходы по образованию резерва относятся на счета учета расходов по оплате труда соответствующих категорий работников (основного производства, вспомогательного и т.п.). То есть, при производстве отчислений счет 96 кредитруется в корреспонденции со счетами 20, 23, 26, 29 и т.д.

Для покрытия затрат, связанных с ремонтом основных средств, организации могут создавать следующие виды резервов:

- ремонтный фонд образуется для покрытия затрат на проведение всех видов ремонтов и определяется исходя из балансовой стоимости основных производственных средств и нормативов отчислений, утверждаемых в стабильном в течение пяти лет размере в установленном порядке строительной организацией;
- резерв на капитальный ремонт отдельных видов основных производственных средств, в том числе арендуемых, если по условиям договора он производится за счет средств арендатора, и (или) на текущий и средний ремонты основных производственных средств;
- резерв на текущий и средний ремонты основных производственных средств образуется в том случае, если их проведение предусмотрено в течение или в конце отчетного года, и затраты на них составляют значительные суммы;
- резерв на капитальный ремонт отдельных видов основных производственных средств, в том числе арендованных, образуется ежемесячно в течение года исходя из размера предполагаемых расходов.

Учет затрат по ремонту основных средств ведется строительной организацией на счете 23 «Вспомогательные производства». Это требование справедливо в том случае, когда в организации имеется структурное

подразделение, позволяющее обеспечить проведение ремонта, в целях которого создается резерв. По завершении ремонтных работ затраты, связанные с их проведением, списываются за счет созданного резерва или относятся на соответствующие счета учета затрат по содержанию ремонтируемых объектов или расходы будущих периодов.

В связи с тем, что в строительных организациях имеется большое количество колесной техники, расходы, связанные с заменой шин и агрегатов также могут существенно влиять на себестоимость строительной продукции. В целях равномерного отнесения таких затрат на себестоимость строительные организации могут создавать резерв на покрытие предстоящих расходов по восстановлению и ремонту шин и агрегатов, находящихся в эксплуатации. Резерв образуется путем ежемесячного начисления износа по шинам по утвержденным строительной организацией нормам с учетом фактического времени работы машин или пробега автотранспорта и предполагаемой стоимости ремонта агрегатов и отнесения данной суммы на себестоимость услуг вспомогательных производств (себестоимость перевозок в автотранспортных подразделениях).

Резерв на покрытие предвиденных потерь образуется строительной организацией для покрытия предполагаемых затрат как предусматриваемых, так и не предусматриваемых в договорной цене объектов строительства.

К ним могут относиться резервы:

- на гарантийный ремонт введенных в эксплуатацию объектов (сданных работ);
- на покрытие расходов, связанных со свертыванием производства, консервацией производственных мощностей и выплатой выходных пособий уволенным работникам;
- на покрытие расходов, связанных с консервацией и содержанием машин и механизмов сезонного использования;
- на покрытие расходов по перебазированию строительных машин и механизмов, а также передислокации подразделений строительной организации;
- на покрытие расходов по обеспечению требуемого уровня технического и производственного потенциала по выполнению задач технического прикрытия объектов транспорта, образуемого в размере пяти процентов от объема выполняемых строительных работ.

Указанные средства образуются в размерах предполагаемых расходов по сметам, утверждаемым строительной организацией, и могут оставаться на балансе до истечения срока гарантии по конкретным объектам до накопления необходимых средств на осуществление капитальных вложений в предусмотренные сметой мероприятия, обеспечивающие требуемый уровень технического и производственного потенциала по выполнению задач

технического прикрытия объектов транспорта, а по другим видам до окончания соответствующих работ и расчетов с работниками в пределах одного года с момента образования. По истечении установленных договорами и расчетами сроков неизрасходованные суммы присоединяются к финансовому результату соответствующего года.

Накладные расходы

Данная статья расходов является самой обширной по видам расходов калькуляционной статьей расходов, включаемых подрядчиками строительства в себестоимость строительно-монтажных работ.

Накладные расходы, как часть сметной себестоимости строительно-монтажных работ, представляют собой совокупность затрат, связанных с созданием общих условий строительного производства, его организацией, управлением и обслуживанием.

Отдельные виды расходов, включаемых в накладные расходы в пределах установленных норм, рассчитываемых от объемных показателей (на представительские расходы, рекламу, повышение квалификации), определяются в установленном порядке в целом по строительной организации с последующим распределением лимита по структурным подразделениям.

Синтетический учет накладных расходов ведется по счету 26 «Общехозяйственные (накладные) расходы» отдельно по накладным расходам, относящимся к основному производству, и по расходам, относящимся к вспомогательным производствам.

Накладные расходы, связанные с содержанием непроизводственной сферы, учитываются непосредственно на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Накладные расходы основного производства в строительных организациях ежемесячно пропорционально прямым затратам относятся к затратам по производству строительных работ, отражаемым на счете 20 «Основное производство».

Накладные расходы вспомогательных производств учитываются на данном счете отдельно от накладных расходов основного производства и относятся на себестоимость продукции, работ и услуг этих производств. В этих целях к счету 26 «Общехозяйственные расходы» рекомендуется открывать, как минимум, два субсчета.

Расходы на содержание аппарата управления строительной организации относятся на накладные расходы основного производства структурных подразделений.

Накладные расходы основного производства могут распределяться по объектам учета пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда

рабочих или с использованием других методов, установленных при формировании учетной политики (например, пропорционально сметной стоимости выполненных строительно-монтажных работ или прямым затратам на их производство).

Накладные расходы вспомогательных производств распределяются по их видам пропорционально прямым затратам.

По видам продукции и услуг, выпускаемых (оказываемых) каждым производством, накладные расходы могут распределяться пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда рабочих, их численности или с применением других методов, обеспечивающих наиболее точное определение себестоимости по видам выпускаемой продукции и оказываемых услуг.

Расходы, не включаемые в сметную стоимость строительно-монтажных работ

Помимо перечисленных видов затрат в себестоимость строительно-монтажных работ также могут быть включены следующие виды затрат, которые при составлении сметной документации не учитываются (не планируются):

- потери от брака и переделок некачественно выполненных строительных работ;
- затраты на гарантийный ремонт (отчисления в резерв) сданных заказчику объектов в течение периода гарантийной эксплуатации, если это предусмотрено договором на строительство;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам (работников, строительных машин и механизмов);
- потери от недостач материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц;
- затраты по возмещению вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанным с использованием ими трудовых обязанностей, при осуществлении выплат по возмещению указанного вреда в порядке и на условиях, предусмотренных законодательством РФ;
- выплаты работникам, высвобождаемым из строительной организации в связи с ее реорганизацией, сокращением численности работников и штатов.

Фактическая себестоимость строительно-монтажных работ в бухгалтерском учете формируется на счете 20 «Основное производство».

5. Применение норма ПБУ 2/2008 в бухгалтерском учете строительных организаций

Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утв. приказом Минфина РФ от 24.10.2008 № 116н

Применяют ПБУ 2/2008 только подрядчики по договорам, связанным со строительством, восстановлением (ремонт, модернизация, реконструкция) или ликвидацией объектов недвижимости (зданий, сооружений, судов).

ПБУ 2/2008 применяется в отношении договоров, отвечающих следующим признакам:

1) по виду договора:

- договор строительного подряда;
- договор на оказание услуг (подряда) в области архитектуры, проектирования, инженерных изысканий и т.п.;

2) по срокам договора:

- долгосрочный договор (более 1 года);
- сроки начала и окончания договора приходятся на разные годы.

Объектом аналитического учета (учетной единицей) на балансовых счетах 20 и 90 является договор. При этом п.п. 4-6 ПБУ 2/2008 установлены следующие случаи, выделения, объединения и разделения исполняемых договоров для целей формирования учетной единицы (объекта бухгалтерского учета):

1) один договор на комплекс объектов разделяется по объектам - каждый объект считается договором (для бухгалтерского учета) при одновременном выполнении следующих условий:

- а) техническая документация имеется на каждый объект;
- б) доходы и расходы достоверно определяются по каждому объекту;

2) два и более договоров (с одним или несколькими заказчиками) объединяются в один договор (для бухгалтерского учета) при одновременном выполнении условий:

- а) имеется один проект (с нормой прибыли по проекту в целом);
- б) договоры исполняются одновременно или последовательно;

3) дополнительный объект строительства (дополнительные работы) выделяется в отдельный договор при выполнении одного из условий:

а) существенное отличие по конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам;

б) (или) цена определена на основе согласованной сторонами дополнительной сметы.

Доходы по договору строительного подряда отражаются в составе доходов от обычных видов деятельности в соответствии с ПБУ 9/99 (субсчет 90-1). При этом выручка от реализации по каждому договору (Дебет 62 Кредит 90-1) признается с учетом так называемых «корректировок». К корректировкам относятся отклонения по договору, претензии и поощрительные платежи.

Порядок определения выручки от реализации можно представить в виде формулы:

$$ВД = ЦД \pm О + П + ПП, \quad (5.7)$$

где:

ВД – выручка от реализации по договору;

ЦД - цена по договору;

О – отклонения;

П- претензии;

ПП - поощрительные платежи.

Отклонения – это согласованные сторонами изменения стоимости работ, которые могут возникать в результате:

- а) замены материалов (на более дешевые или дорогие);
- б) выполнения дополнительных работ, не предусмотренных в технической документации;
- в) выполнения более сложных работ, чем предусмотрено технической документацией;
- г) исключение (невыполнение) части работ, ранее включенных в объем работ по договору.

Претензии – это требования, которые подрядчик предъявляет заказчику или иным лицам, указанным в договоре:

- а) о возмещении затрат, которые подрядчик понес из-за действия (бездействия) заказчика или третьих лиц;
- б) о возмещении разумных расходов, которые подрядчик понес из-за дефектов в технической документации;
- в) о возмещении затрат, которые подрядчик понес в результате невыполнения заказчиком функций, предусмотренных договором (обеспечение точек подключения, энергоснабжения строительной площадки, титульными временными зданиями и сооружениями и др.).

Поощрительные платежи – это суммы, которые выплачиваются подрядчику дополнительно сверх сметы при выполнении определенных условий, указанных в договоре (например, за сокращение сроков строительства и т.д.).

Корректировки включаются в выручку при условии, что они предусмотрены договором.

Претензии и поощрительные платежи отражаются при одновременном выполнении двух условий:

- 1) существует уверенность, что суммы будут признаны заказчиком;
- 2) их сумма может быть достоверно определена.

Если на отчетную дату есть сомнения в поступлении отклонений, претензий и поощрительных платежей, которые раньше были включены в выручку от

реализации, то они признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода. Выручка, признанная в прошлых отчетных периодах, не корректируется!

Расходы по договору признаются расходами по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 (балансовые счета 20, 25, 26).

Состав расходов по договору определяется следующей формулой:

$$РД = ПР + КР + П, \quad (5.8)$$

где:

РД – расходы по договору,

ПР – прямые расходы по договору,

КР – косвенные расходы по договору,

П – прочие расходы по договору.

Прямые расходы по договору – расходы, которые непосредственно связаны с исполнением договора (отражаются на балансовом счете 20 «Основное производство»).

В состав прямых расходов по договору включают предвиденные расходы.

Предвиденные расходы – это ожидаемые неизбежные расходы. Их включают в состав прямых расходов в порядке, закрепленном в бухгалтерской учетной политике:

- 1) по мере их возникновения;
- 2) (или) в виде резервов на покрытие предвиденных расходов.

Предвиденные расходы признаются прямыми расходами при условии, что их возмещение заказчиком прямо предусмотрено договором, а именно:

- виды предвиденных расходов, которые заказчик готов возместить;
- порядок и условия возмещения;
- точная сумма, подлежащая возмещению.

ПБУ 2/2008 называет следующие виды предвиденных расходов:

- устранение недоделок в проектах или строительно-монтажных работах (например, недоделки в СМР могут быть оставлены предыдущими подрядчиками или субподрядчиками);
- разборка оборудования из-за дефектов антикоррозийной защиты;
- расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание построенного объекта (резервирование таких расходов должно быть предусмотрено сметой в виде процента к сметной стоимости СМР, либо включено в договорную цену).

Косвенные расходы по договору – часть общих расходов организации на исполнение строительных договоров, приходящаяся на конкретный договор

(отражаются на балансовом счете 25 «Общепроизводственные расходы» и распределяются в конце месяца по исполняемым договорам: Дебет 20 Кредит 25). Порядок распределения косвенных расходов устанавливается в бухгалтерской учетной политике. ПБУ 2/2008 предлагает один из вариантов такого распределения - с использованием сметных норм и расценок. Другие варианты: пропорционально прямым затратам, либо заработной плате основных рабочих, либо материальным затратам по каждому договору в общей сумме соответствующих затрат по всем договорам, исполняемым в календарном месяце.

Прочие расходы по договору – те общехозяйственные расходы, которые по условиям договора возмещаются заказчиком (отражаются на балансовом счете 26 «Общехозяйственные расходы» и списываются в дебет счета 20 только по статьям и в размерах, предусмотренных конкретным договором). К прочим расходам относят отдельные расходы на управление строительной организацией, на проведение НИОКР и др. Обратите внимание: возмещение заказчиком прочих расходов должно быть специально предусмотрено в договоре.

Изложенный в ПБУ 2/2008 порядок списания прочих расходов по договору (Дебет 20 Кредит 26) не препятствует строительной организации установить в бухгалтерской учетной политике способ включения общехозяйственных расходов по окончании каждого месяца полностью в себестоимость продаж (Дебет 90-2 Кредит 26). В ПБУ 2/2008 речь идет только о конкретных видах расходов, которые возмещает заказчик по конкретному договору и, следовательно, эти расходы непосредственно связаны с получением доходов по такому договору.

В отдельную группу выделяются **расходы, понесенные до подписания договора** (разработка ТЭО, подготовка договора страхования рисков строительных работ и т.п.). Такие расходы отражаются в составе расходов будущих периодов (по дебету балансового счета 97) и списываются в следующем порядке:

1) в расходы по договору (Дт 20 Кт 97) – если договор подписан в том же отчетном периоде, в котором понесены расходы;

2) в состав прочих расходов (Дт 91-2 Кт 97) – если договор в отчетном периоде не подписан.

«Прочие расходы по договору» – термин, введенный ПБУ 2/2008. С точки зрения ПБУ 10/99 это – расходы по обычным видам деятельности, которые отражаются на балансовом счете 26.

В общем случае «Прочие расходы» - это расходы, которые не связаны с обычными видами деятельности. Они отражаются на субсчете 91-2.

Доходы, полученные при исполнении не строительных договоров. К таким доходам относятся:

- 1) доходы от сдачи в аренду строительных машин и механизмов, оборудования, опалубки, строительных бытовок и т.п.;
- 2) доходы от реализации излишних строительных материалов, деталей и конструкций;
- 3) иные подобные доходы.

В бухгалтерской учетной политике организация должна выбрать способ отражения таких доходов:

- 1) учитывать как прочие доходы на субсчете 91-1 (Дебет 62, 76 Кредит 91-1);
- 2) (или) уменьшать на сумму полученных доходов прямые расходы по договору (Дебет 62, 76 Кредит 20).

Определение финансового результата по договору. Финансовый результат по договору (прибыль или убыток) определяется путем соотнесения выручки по договору и соответствующих этой выручке расходов. Для этого выручка и расходы признаются в бухгалтерском учете способом «по мере готовности», а именно: исходя из степени завершенности работ по договору на отчетную дату.

Способ определения степени завершенности работ по договору устанавливается в бухгалтерской учетной политике. ПБУ 2/2008 предлагает на выбор 2 способа:

- 1) по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору;
- 2) по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору.

При этом за основу для определения доли можно взять как натуральные, так и стоимостные показатели. Таким образом, в учетной политике следует не только выбрать способ определения степени завершенности работ, но и прописать алгоритм применения выбранного способа.

Очень важно: финансовый результат отчетного периода определяется с учетом выручки и расходов по договору, признанных в предыдущие отчетные периоды по данному договору.

Пример. На примере рассмотрим применение способов определения степени завершенности работ в стоимостном выражении.

Ожидаемая выручка по договору – 3 200 000 руб.

Выполнено на отчетную дату – 2 000 000 руб., в том числе:

- в предыдущих отчетных периодах (признана выручка) – 1 200 000 руб.,
- в текущем отчетном периоде – 800 000 руб.

Фактические расходы на отчетную дату – 1 500 000 руб., в том числе:

- в предыдущих отчетных периодах – 950 000 руб.,
- в текущем отчетном периоде – 550 000 руб.

Расходы по смете, всего – 2 700 000, в том числе:

- по выполненным работам – 1 700 000 руб.,
- по оставшимся работам – 1 000 000 руб.

Порядок определения степени завершенности работ для разных вариантов представлен в таблице 5.1, алгоритм расчета финансового результата – в таблице 5.2.

Таблица 5.1 - Определение степени завершенности работ

По доходам (выполненным объемам в стоимостном выражении)	По расходам
$2\,000\,000 / 3\,200\,000 \times 100\% = 62,5\%$	$1\,500\,000 : (1\,500\,000 + 1\,000\,000) \times 100\% = 60\%$

Таблица 5.2 - Алгоритм расчета финансового результата

Показатель	По доходам	По расходам
Выручка, всего	2 000 000 (3 200 000 x 62,5%)	1 920 000 (3 200 000 x 60%)
в т.ч. выручка отчетного периода	800 000 (2 000 000 – 1 200 000)	720 000 (2 000 000 – 1 920 000)
Расходы, всего	1 562 500 (2 500 000 x 62,5%)	1 500 000 (2 500 000 x 60%)
в т.ч. отчетного периода	612 500 (1 562 500 – 950 000)	550 000 (1 500 000 – 950 000)
Финансовый результат, всего	437 500 (2 000 000 – 1 562 500)	420 000 (1 920 000 – 1 500 000)
в т.ч. отчетного периода	187 500 (800 000 – 612 500)	170 000 (720 000 – 550 000)

Условия для применения способа «по мере готовности»

Способ «по мере готовности» применяется при условии, что финансовый результат по договору на отчетную дату может быть достоверно определен.

Условиями для достоверного определения финансового результата являются:

- 1) уверенность в получении экономических выгод (дохода) от договора;
- 2) возможность идентификации и достоверного определения расходов, понесенных по договору.

ПБУ 2/2008 установлены также дополнительные условия для договора с твердой ценой (или фиксированной расценкой за единицу работ) и при смешанном порядке определения цены:

3) возможность определения:

- общей суммы выручки по договору;
- расходов, необходимых для завершения работ по договору;
- степени завершенности работ на отчетную дату;

4) соизмеримость фактической величины расходов с ранее произведенными оценками этих расходов.

Способ равенства выручки расходам. Способ определения финансового результата «выручка отчетного периода равна понесенным расходам в этом отчетном периоде» применяется только в случае, когда:

а) достоверное определение финансового результата в данном отчетном периоде невозможно;

б) (и) есть уверенность, что понесенные расходы будут возмещены заказчиком.

Такой способ определения финансового результата может применяться на начальном этапе исполнения договора, когда уточняются его условия. При устранении неопределенности применяется способ «по мере готовности» (с отчетного периода, в котором устранена неопределенность).

Если нет уверенности, что расходы будут возмещены заказчиком, то признаются только затраты (без выручки) в качестве расходов по обычным видам деятельности отчетного периода (балансовый счет 20).

В случаях, когда документально подтвержденные расходы не возмещаются заказчиком, в соответствующем отчетном периоде признается ожидаемый убыток.

Ожидаемый убыток – это выявленное (ожидаемое) превышение суммы расходов над величиной выручки по договору.

Не предъявленная к оплате начисленная выручка. Выручка по договору, признанная способом "по мере готовности", учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив - "не предъявленная к оплате начисленная выручка". Это означает, что в бухгалтерском учете и отчетности следует отражать выручку, не зависимо от того, оформлены или нет акты приема-передачи выполненных работ. Для отражения такой выручки можно использовать субсчет 46-2.

Не предъявленная к оплате начисленная выручка отражается в учете следующими проводками:

1. До выставления счета на оплату заказчику:

Дебет 46-2 Кредит 90-1 - начислена выручка по договору;

Дебет 90-3 Кредит 76, субсчет «Отложенный НДС» - исчислен отложенный НДС с выручки, которая не предъявлена (обязанности по уплате НДС у подрядчика не возникает ввиду отсутствия акта выполненных работ);

2. При выставлении промежуточных счетов на оплату заказчику:

Дебет 62 Кредит 46-2 – на сумму выручки, которая включена в счет на оплату;

3. При завершении работ и сдаче ее результатов заказчику:

Дебет 62 Кредит 46-2 – на сумму выручки, которая не предъявлялась заказчику в счетах на оплату;

Дебет 76, субсчет «Отложенный НДС» Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» - отложенный НДС начислен к уплате в бюджет.

Для промежуточного счета установлено следующее правило: если договором предусмотрена неполная оплата счета за выполненные работы до выполнения определенных условий или устранения недостатков, то такая сумма выделяется в промежуточном счете (п.26 ПБУ 2/2008).

Пример. Начало договора – декабрь 2015, окончание – январь 2016. Работа сдается заказчику после полного завершения (по окончании договора).

Всего стоимость работ по договору – 3 540 000 руб., в т.ч. НДС – 540 000 руб.

Расходы по смете – 2 450 000 руб., в т.ч. сметная себестоимость работ декабря – 1 000 000 руб., января – 1 450 000 руб.

Фактические расходы в декабре составили 870 000 руб., в январе – 1 400 000 руб.

Выручка и расходы по договору определяются способом «по мере готовности». Степень завершенности работ – по доле понесенных на отчетную дату расходов.

Степень завершенности работ на 31.12.2010: $870\,000 \text{ руб.} : (870\,000 \text{ руб.} + 1\,450\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 37,5\%$

Выручка (с учетом НДС) по договору в декабре: $3\,540\,000 \text{ руб.} \times 37,5\% = 1\,327\,500 \text{ руб.}$ (в т.ч. НДС – 202 500 руб.).

Бухгалтерские проводки для данного примера представлены в таблице 5.3.

Таблица 5.3 – Отражение в учете выручки

Операция	Дебет	Кредит	Сумма
1	2	3	4
Декабрь			
Начислена выручка за декабрь	46-2	90-1	1 327 500
Начислен отложенный НДС с выручки	90-3	76 _{ндс}	202 500
Отражена себестоимость выполненных работ	90-2	20	870 000

Продолжение таблицы 5.3

1	2	3	4
Январь			
Начислена выручка за январь	62	90-1	2 212 500
Непредъявленная к оплате выручка отнесена в дебиторскую задолженность	62	46-2	1 327 500
Начислен НДС к уплате в бюджет	90-3	68-НДС	337 500
	76 _{ндс}	68-НДС	202 500
Отражена себестоимость выполненных работ	90-2	20	1 400 000

Бухгалтерская учетная политика строительной организации

В бухгалтерской учетной политике подрядной строительной организации должны быть раскрыты следующие способы и методы учета в связи с применением ПБУ 2/2008:

1) способы распределения косвенных расходов между договорами (п.13 ПБУ 2/2008);

2) порядок отражения предвиденных расходов: по мере возникновения или путем формирования резерва. В случаях формирования резерва на покрытие предвиденных расходов – порядок формирования такого резерва (п.12 ПБУ 2/2008);

3) порядок отражения доходов, не связанных с исполнением строительных договоров: в составе прочих доходов или на увеличение прямых расходов (п.12 ПБУ 2/2008);

4) способ определения степени завершенности работ по договору (п.20 ПБУ 2/2008);

5) порядок применения субсчета 46-2 (или иного счета/субсчета) для отражения «не предъявленной к оплате начисленной выручки» и задолженности перед заказчиками (п.п. 26, 29 ПБУ 2/2008);

6) порядок отражения отложенного НДС с начисленной, но не предъявленной к оплате выручки (76, субсчет «НДС отложенный»).

Вопросы для самоконтроля:

1. Каковы особенности организации строительного производства в подрядной организации?
2. Назовите задачи бухгалтерского учета в строительстве.

3. Какие виды производств включаются в состав строительной организации? Каков состав и классификация затрат на производство в строительной организации?
4. Каковы особенности учета и оценки строительных материалов, конструкций и деталей?
5. Какие методы учета затрат на производство применяются в строительстве?
6. Как отражаются в учете основные затраты: расход материалов, заработной платы и прочих расходов?
7. Каков порядок учета и распределения расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов?
8. Каков состав общепроизводственных расходов, их учет?
9. Каков порядок учета и списания общехозяйственных расходов?
10. Каков порядок сдачи законченных объектов заказчику?
11. Каков порядок определения и отражения в учете финансовых результатов в строительстве?

Литература: [1, 2, 3, 4, 14, 15, 16, 19, 20, 23, 24, 27, 30, 39, 40, 41, 44, 50, 51, 53, 55, 56, 57]